

**PARTE 3**

CAPÍTULO VIII

# **Reforma da Tributação do IRC**

DAVID FERREIRA



## Reforma da Tributação do IRC

Ponto prévio: o artigo que se dá à estampa, na seqüência de convite formulado, mais não pretende ser do que um mero contributo de natureza iminente prática e objectiva, pelo que estarão dele afastadas dimensões teóricas ou especulativas ou mesmo de comentário político sectorizado, dado que para estas dimensões já existem tomadas de posição (talvez demasiadas?) e as mais das vezes descontextualizadas da realidade prática do vector economia/empresas/tributação (ou impostos), pois, são mais os teorizadores do que os vivencialistas da nossa realidade empresarial (!).

Os três vectores de análise propostos e em causa correspondem, naturalmente, à preocupação, dir-se-á generalizada, dos intervenientes na economia, talvez um pouco menos sentida pelo Estado (?), por razões que adiante se referenciarão, quais sejam:

- i. Uma economia mais competitiva;
- ii. Os custos de contexto (tão propalados, mas nem sempre reduzidos!), e, por fim,
- iii. A receita fiscal.

Todos eles certamente deveriam fazer parte de uma qualquer “reforma da tributação do IRC”, ainda que não só, mas antes também no âmbito dos demais tributos que comporta o nosso sistema fiscal.

Assim sendo, comecemos por abordar cada um dos vectores, sendo certo que a sua estrita abordagem em separado não faria sentido ou seria até de difícil concretização, dado que aquilo que importa dizer, em regra, comporta uma dimensão que abarca os três vectores com maior ou menor abrangência; no entanto, o mote enquadrador não deixa de ser a Reforma da Tributação do IRC”, pelo que sempre se deve lembrar, ainda que de forma brevíssima, que o âmbito da tributação das empresas como pessoas colectivas ( e noutra dimensão também no domínio das pessoas singulares) sofreu, no essencial, dois momentos de Reforma – pese embora as dezenas de alterações entretanto já enxertadas na lei original, dir-se-á umas com sentido ou até necessidade, outras fruto de um absoluto desbragar legislativo,

Assim, um primeiro momento ocorreu já no século passado (?), ou seja, a reforma de 1988, que foi, sem dúvida, a mais relevante porque dissociou a tributação de um conceito cedular (impostos de base e um imposto de sobreposição) para um conceito de imposto único ou unitário, donde surgiu para as empresas o IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, permita-se-me acentuar, desde já e porque à frente este aspecto merecerá anotação particular, que se fala de “Rendimento” e não de qualquer outro aspecto! – visando unificar e simplificar a tributação do tecido empresarial.

Um segundo momento de “Reforma” ocorreu já mais proximamente, em 2014, mas diga-se, desde já, que foi entretanto subvertido em alguma medida em alguns dos seus aspectos, por parte mesmo de quem antes fizera aprovar a dita reforma!

Aliás, não pode deixar de anotar-se que na matéria que aqui nos interessa, os impostos sobre as empresas, mas não só, pois, o comentário será igualmente válido noutros âmbitos, legisla-se, em regra, demasiadas vezes e, as mais das vezes, de forma errada e temporalmente sem nexos, pois, o legislador mais não faz do que aprovar alterações de lei que lhe são impostas pela acção política de momento, sem cuidar de aprofundar e estudar os eventuais efeitos e impactos que tais alterações acarretam para o tecido empresarial ! (p.e. o aumento das taxas de IVA, a modificação das taxas de TA, a regra dos reportes fiscais -quantas estão em vigor?, etc.).

### 1. Como pode o sistema fiscal tornar a economia mais competitiva?

Ora, quanto a este vector de abordagem – economia mais competitiva – sempre diremos que a pergunta tem resposta mais do que óbvia, ou seja, é claro e reconhecido por todos (assim o espero?) que um “sistema fiscal” adequado pode tornar uma “ economia mais competitiva”, mas também pode fazer exactamente o contrário, perspectiva esta que, em meu entender, reflecte a actual situação no nosso país, ou seja, temos um sistema fiscal que não corresponde às necessidades, sendo certo que quando se fala de “sistema fiscal” não estaremos só a falar do âmbito específico do IRC, como será óbvio, mas também e do que mais me preocupa da relação entre o Estado / Ónus para as empresas, e digo “ónus” não só para falar da tributação em si mesma, mas também de outros aspectos tão ou mais relevantes do que a própria tributação em si, v.g. a relação de (des)confiança entre o Estado e as empresas, sendo estas vistas como que “prevaricadoras natas” – fuga e evasão é dito e fundamento para tudo quanto se quer mudar, por vezes sem qualquer sentido a não ser uma receita fiscal acrescida! -, sendo certo que uma tal atitude vem já de há alguns anos atrás e que se tem mantido, senão mesmo crescido (?), uma vez que se presume que gere receita fiscal, facto que, em meu entender, não corresponde á realidade!

Neste âmbito de relação se insere, naturalmente, a tão propalada e comentada intervenção e situação dos Tribunais (ao caso importam os Tribunais que operam na esfera administrativa e fiscal), quando é certo que as mais das vezes tais abordagens reflectem uma profunda descontextualização e não saber mesmo do que neles se passa, pois, reflectem-se em comentários sem qualquer vivência prática da realidade, e diga-se, desde já, que a “maior culpa”

não está, em meu entender, nos tribunais em si mesmos, mas antes numa atitude de um Estado /Administração incapaz de cumprir a função que lhe está consignada e lhe competiria!

Por isso, objectivando uma resposta à pergunta e no contexto particular que nos preocupa, o IRC, dir-se-á o seguinte:

i. A taxa de tributação é naturalmente relevante em termos de competitividade, dado que os impostos pagos não deixam de se reflectir como um gasto das empresas – embora alguns comentadores habituais pareçam saber pouco de economia ou até de contabilidade?! -, pelo que a sua definição dentro de um patamar de razoabilidade e num contexto de enquadramento territorial concreto ( uma União Europeia) não pode deixar de ser um objectivo de alcançar – não esqueçamos que a taxa inicial rondava os 36%! -, quer como elemento de gasto e custo, quer como elemento de competitividade, nomeadamente no confronto com os demais países que nos rodeiam, mais ou menos próximos, pelo atractivo que possa constituir ao investimento, seja nacional (para que o não façam noutro país), seja proveniente do estrangeiro, e no concreto este aspecto não é despiciendo ao contrário do propalado pelos comentadores da política ao tentarem desvalorizar o contexto.

Aliás, traga-se à colação o que se passou na já referida mais recente “Reforma” do IRC, quando depois de se aceitar como princípio uma descida progressiva da taxa se “mandou às malvas” um tal compromisso, infelizmente como tantos outros!

ii. A simplicidade e talvez mais ainda a estabilidade da tributação deveria ser um objectivo permanente do político; no entanto, o que se tem constactado ao longo dos anos ou décadas após as reformas é precisamente o contrário, e do que aqui se dão exemplos, alguns “importados” e sem se reflectir sobre o contexto concreto do país, ou seja, perguntar-se-á:

a. Para quê vários movimentos financeiros de pagamento de um ainda pretense imposto devido como são os PC’s, PEC’s e PAC’s, múltiplos e em momentos diferenciados do exercício económico, mas traduzindo: PC, pagamento por conta, PEC, Pagamento especial por Conta, e PAC, Pagamento Adicional por Conta?!

Será certamente conhecido da maioria a conflitualidade existente quanto aos PEC’S, a qual tem “enchido” os tribunais, mesmo até ao STA, de centenas de processos que eu diria totalmente desnecessários (?).

De facto, são em larguíssimas dezenas os processos decididos/por decidir pelos tribunais, porquanto a atuação do Estado/AT foi, neste domínio, manifestamente despropositada, mesmo descabida, talvez com um fito simplista de aumentar a receita tributária, mas decidindo fazê-lo através de um simples despacho!

Estão em causa factos que remontam já ao início deste século, mas muitas acções continuam ainda por decidir nos tribunais (!), quando por simples despacho (SEAF) se pretendeu como que “esticar” a aplicação de um decreto-lei ao regime consagrado no Código do IRC quanto ao regime dos PEC’s!

Os PEC’s estavam então estabelecidos no Código do IRC (como ainda hoje estão com configuração diversa) e a norma em questão previa, no essencial, que o montante de PEC’s não utilizados, durante algum período de tempo (caducidade), por dedução ao imposto a pagar, poderiam ser objecto de reembolso cumpridas que fossem certas condições, uma primeira (i) que remetia para a rentabilidade da empresa requerente e aquela não divergisse em mais de dez por cento da média dos rácios de rentabilidade do sector de actividade da empresa em causa, e uma segunda (ii) que o reembolso fosse “justificado” após uma acção de inspecção.

Cumprir dizer, desde já, que a primeira das condições nunca foi cumprida, porque estando dependente de uma portaria do Ministro das Finanças, a publicação desta nunca ocorreu, donde a circunstância de a norma em causa, em rigor, nunca ter sido preenchida num dos seus pressupostos de aplicação, o que torna difícil de entender como pode ter sido admitida a aplicação de uma norma restritiva de direitos sem que a mesma tivesse alguma vez sido completada quanto a um dos seus pressupostos mais relevantes!?

Quanto à segunda das condições ou pressupostos (acção de inspecção) tentou o Estado/AT, através do já referido despacho, interpretar a norma jurídica inserta no Código do IRC, no sentido de nela caber a aplicação de um decreto-lei que previa, e ainda hoje prevê, a possibilidade de existir uma inspecção às contas, por parte da AT e a pedido dos contribuintes/empresas, portanto, de carácter voluntário, no sentido de libertar ou eliminar eventuais ónus fiscais futuros – uma das situações mais óbvias serão os casos de eventuais vendas de empresas e em que o vendedor não pretenda manter ónus fiscais em aberto, assim “limpando” a empresa de constrangimentos na esfera do comprador -, e porque se trata de uma inspecção a pedido naturalmente que a lei em causa preveja uma remuneração.

Ora, se no caso concreto de eventual aplicação dessa lei será totalmente legítimo que para que a inspecção ocorra haja que pagar um “serviço” – mecanismo talvez muito pouco usado dada a desconfiança permanente e latente entre os contribuintes/empresas e o Estado/AT ! – tal não se entendia como admissível quando a norma do Código do IRC, sobre o PEC, por um lado, não previa uma tal forma de inspecção, mas mais ainda porque os objectivos daquela lei e do Código do IRC eram totalmente diferenciados!

Por isso, bem andaram os tribunais, nas suas diferentes instâncias – sim, porque o Estado/AT sempre “empurra” sempre tudo até às últimas instâncias, mesmo nas situações em que já haja alguma Jurisprudência firmada!?! – ao

negarem a interpretação de que na norma do Código do IRC se devia “enxertar” a aplicação da norma contida na referida lei autónoma e totalmente diferenciada nos seus objectivos, ou seja, para cumprir apenas a norma do IRC, isto é, a restituição pura e simples dos PEC’s não utilizados contra os eventuais impostos a pagar, haveria também que pagar a dita taxa, sendo certo que a natureza de qualquer inspecção que ocorre no âmbito do IRC, nos termos da própria lei enquadradora, não tem nunca natureza voluntária, por parte do contribuinte/empresa, antes reflecte um poder/direito ao arbítrio do Estado/AT, para o cumprimento de uma das suas funções.

Há que fazer notar que o Estado/AT tem absoluto controle dos PEC’s efectuados pelos contribuintes/empresas, dado que até correspondem a a pagamentos antecipados (provisórios) do IRC que eventualmente possa vir a ser devido e que constam de guias de pagamento totalmente autonomizadas, logo facilmente quantificáveis e identificáveis, donde mal se compreende o porquê de ter uma inspecção para devolver o que é totalmente controlado e de forma autónoma, tanto mais que a norma em questão nunca foi sequer preenchida num dos seus pressupostos, como acima já se referiu!?

E diz-se que mal se compreende, porquanto a norma do IRC, em meu entender, nunca deveria sequer ter sido objecto de aplicação concreta, dada a circunstância de que, como se referiu, nunca ter sido completada quanto a um dos seus pressupostos, talvez mesmo o mais relevante, como seriam os “rácios de rentabilidade do sector de actividade da empresa”!

Neste particular aspecto dir-se-á que, em meu entender, mesmo os tribunais andaram menos bem, pois, admitiram que se pudesse aplicar uma norma não totalmente preenchida quanto à verificação de um dos seus pressupostos fundamentais!

No entanto, é certo que as decisões judiciais têm vindo a ser favoráveis aos contribuintes/empresas – devolução dos montantes de PEC’s requeridos porque não utilizados, e sem pagamento de qualquer taxa, porque considerada no caso ilegal – , mas ainda no decurso deste ano de 2021 a situação de muitas das acções não se mostra resolvida, quando é certo que os factos remontam ao início deste século e anteriores à reforma de 2014, que alterou o normativo em questão, uma vez que o cumprimento das decisões judiciais favoráveis ao aplicar apenas a metade dos pressupostos exigidos – por falta de rácios, mas existência de inspecção – determina ainda assim a existência de uma inspecção ainda que sem o pagamento de qualquer taxa como queria o Estado/AT.

Em termos médios, pode referir-se que a relação entre o montante de reembolsos de PEC’s solicitados e o montante das taxas pretensamente exigíveis por parte do Estado /AT anda na ordem do quádruplo, isto é, por cada euro pedido de reembolso haveria que pagar quatro euros pela dita inspecção não voluntária e confirmada como ilegal!

Por isso, não falando apenas de um euro, a título de exemplo, mas antes de centenas de milhares de euros de reembolsos pedidos, facilmente se infere o ónus financeiro de que se revestiria o retorno daquilo que a lei prevê como susceptível de reembolso!

Assim, o que dizer deste aspecto, em particular, quanto a ónus, simplificação e custos de contexto, quando foram intentadas dezenas e dezenas de acções, recursos sucessivos e sempre negados ao Estado/AT, sendo que muitas dessas acções ainda se mostram pendentes e à espera de uma decisão final volvidas que são já quase duas décadas!?

b. Para quê “tributações autónomas” que, em rigor, não constituem tributação de um rendimento, tal como impõe a lei geral, ou seja, o Código do IRC e como resultou da Reforma de 1988, mas antes a tributação de despesas, ainda que inseridas ou “enxertadas” no Código do Imposto de Rendimento?!

Permita-se-me anotar que quem, de alguma forma, estuda o tema dos impostos, ao longo de algumas décadas, dificilmente entende este “desvio” absurdo aos conceitos ou princípios, isto é, difícil é de aceitar que se tributem despesas no âmbito de um imposto que deveria tributar rendimentos! Que não se aceitem determinadas despesas ou gastos como custo fiscal poderá ser uma regra fiscal limitadora que, aliás, sempre existiu, como forma de “controlar” alguns desses gastos, mas aceitar que se tributem despesas ou gastos no âmbito de uma tributação do rendimento é que não tem qualquer sentido, pois, reflecte uma óbvia distorção da conceituação e de princípios, sendo certo que serei eu (talvez?) que estou desfasado de novas teorizações ou conceituações (?), quando aos próprios tribunais não parece “absurdo” que se tributem despesas no âmbito de um imposto de rendimento!? É certo que o “critério” parece ser de estrita necessidade de aumento da receita fiscal, mas mesmo admitindo que tal seja aceitável, não deveria era ser efectuada com manifesta e total distorção dos conceitos e princípios subjacentes ao imposto: tributação do rendimento.

Aliás, o mesmo argumento de necessidade de aumento da receita fiscal vem sendo invocado pelos tribunais (atá ao TC!) quando não existem mais argumentos de defesa do que à priori não parece defensável! O argumento do Estado/Administração parece ser de que se torna difícil controlar os “gastos indevidos” (?!), ou seja, em vez de fiscalizar o que e quem se deve, impõe-se uma regra limitadora e totalmente fora do contexto à generalidade do tecido empresarial!

c. Porquê a dedução dos encargos financeiros das empresas deve ser limitada?

Talvez por mera importação de regras, isto é, porque outros países limitam também Portugal tem que limitar, sem cuidar de avaliar os contextos dos países, sendo mais uma regra de aumento fácil de receita fiscal, pois, os custos inerentes a tais encargos não sendo obviamente aceites como custos fiscais reflectem-se em maior receita de imposto! O que está em causa é apenas aumentar a receita de IRC para todas as empresas, mesmo que as empresas se consigam financiar no mercado e este (mormente a banca) aceite tal nível de endividamento e reconheça a sua pertinência, porque aceitou financiar, mas o Estado não aceita tal nível de financiamento e, conseqüentemente, limita os custos fiscais, diga-se em abono da verdade, sem qualquer justificação ou fundamento económico!?

Estamos na esfera da imitação, porque outros países o fizeram ou até porque algumas instâncias internacionais de quando em vez decidem seguir e sugerir enquadramentos de âmbito fiscal que não têm qualquer racionalidade económica!

À colação permitam-me que refira que esta limitação dos encargos financeiros durante anos não foi claramente expressa na lei, pelo que o Estado /AT decidiram que bastaria um entendimento administrativo (vg. Circular) para definir o critério que deveria ser legal (?). Todavia, reconheça-se aqui a atitude dos tribunais, o último bastião de cumprimento da lei, sempre recusaram a sua doutrina, pelo que se introduziu depois na lei um critério, diga-se algo complexo e de mera invenção de um novo conceito (como que um EBITDA mas fiscal?) e que, no essencial, desvirtua a tributação, ou seja, visa apenas mais imposto pela não aceitação dos gastos como custo fiscal, ainda que aqueles possam ser totalmente de mercado!

A lareira refira-se que a divergência com o Estado /AT motivou dezenas (para não dizer centenas?) de processos judiciais que, pura e simplesmente, não deveriam ter existido!

Ora, subsistem ainda largas dezenas de processos que aguardam, mais uma vez, apenas a reconfirmação do entendimento dos tribunais, sancionado já pela última instância de modo totalmente desfavorável à interpretação Estado/AT, feita por via meramente administrativa.

Por isso, não estará em causa não só a competitividade, mas também certamente os custos de contexto, por antecipação?!

d. Porquê limitar a apresentação de fianças como forma de garantia das eventuais dívidas tributárias?

Como é do conhecimento público, a eventual existência de uma liquidação de imposto, mormente das que resultam de inspecções tributárias, determina, as mais das vezes, a existência de uma potencial dívida tributária que, das duas uma, ou é paga, ou é garantida (com os acréscimos legais: juros e acréscimo em percentagem fixa sobre o total) para que não se converta num processo executivo e conseqüente exigência de entrega/apreensão de bens que possam garantir a potencial dívida. Diz-se potencial, uma vez que o contribuinte tem o direito de reagir contra a liquidação e inerente dívida, donde não ser definitiva, mas meramente potencial.

Ora, tendo em atenção uma eventual divergência de interpretação da lei, esta consigna ao devedor (contribuinte) a faculdade de reagir contra a liquidação – por via administrativa ou por via judicial, sem cuidar aqui de pormenores dessa faculdade –, desde que apresente garantia, nos termos da lei.

E porque assim é, ao longo dos anos e em particular nas crises económicas ou financeiras que têm também assolado o país, tendo como pano de fundo uma periclitante situação do sistema bancário – habitual emissor de garantias solicitadas pelos contribuintes para efeitos de suster as referidas execuções fiscais –, as empresas começaram por tentar substituir as ditas garantias bancárias por fianças, isto é, um mecanismo igualmente consagrado na lei como forma de garantia, no caso tendo como garante, em regra, uma outra entidade colectiva que está em relação com a sociedade objecto da liquidação/dívida; no entanto, a fiança ainda que prevista como forma de garantia da potencial dívida tributária, o Estado/AT começou por negar a sua aceitação, relembremos ainda que sendo forma legalmente admissível pela lei!?

Mais uma vez, a simplicidade, a legalidade e os custos de contexto estiveram em causa. Isto é, após dezenas (se não centenas?) de acções judiciais, inclusive com apelo à última instância (STA), os contribuintes viram, finalmente, as ditas fianças serem “forçadamente” aceites em conseqüência da imposição dos tribunais!

Porém, algum tempo depois tudo se reverteu, pois o Estado/AT confrontado com essa situação remeteu ao legislador – “cego, surdo e mudo”, como o vejo – uma alteração da lei no sentido de que se não proibia a continuação de apresentação de fianças, como forma de garantia, passou a restringi-la quase de forma total, pois, elaborou na lei uma “fórmula” que, na prática condiciona ou limita de vez a sua aceitação!?

O Estado/AT, de facto, porque perdeu a “guerra” junto dos tribunais quando o seu critério se baseava, mais uma vez, numa mera instrução administrativa, definida a seu bel-prazer, tratou então de transformar em lei essa mesma interpretação administrativa e, por isso, remeter tal forma de garantia como que para uma excepção, tendo em vista que o critério antes inserto na circular passou a estar na lei, ainda que, na sua essência, não tenha qualquer sentido económico! Esta circunstância foi, aliás, reconhecida pelo próprio Supremo Tribunal Administrativo quando afir-

mou que não seria por se transformar em lei um critério administrativo, cuja natureza económica não fazia sentido, que passaria a ter valor de lei, considerando ilegal a sua adopção, mas neste âmbito valeu ao Estado/AT – aliás, como noutras circunstâncias extremas já tem também ocorrido – a intervenção final do Tribunal Constitucional (TC) que, diga-se em abono da verdade, muitas parece decidir não por critério de estrita constitucionalidade/legaldade mas antes por critério de oportunidade na manutenção da receita fiscal (?).

Há que salientar que o surgimento das fianças como forma alternativa à garantia bancária não surgiu por estrita vontade dos contribuintes/empresas, mas antes como derivada de um contexto de crise bancária, isto é, os bancos impuseram sérias restrições e limites ao endividamento – não esquecer que as garantias bancárias não reflectindo financiamento imediato constituem parte do plafond total de responsabilidades que uma dada empresa pode obter junto da instituição bancária, ou seja, mais garantias bancárias significa, de imediato, possibilidade de menos financiamento, aspecto que o Estado/AT parece não conhecer! – e, conseqüentemente, a maior dificuldade de obtenção da garantias bancárias para sustentar as execuções fiscais, sendo certo que qualquer uma das formas acarreta idênticos e muito significativos custos para os contribuintes ( ainda pretensos devedores ao Estado), uma vez que a sua disponibilização reflecte-se num percentual de remuneração sobre o montante garantido, tal como acontece nos financiamentos e, assim sendo, crescem os custos financeiros (também estes já limitados artificialmente, como se referiu!) e também os custos de contexto!

Assim sendo, haverá que reflectir sobre o contexto da fiança como forma de garantia de uma eventual exigência de imposto – que não é ainda definitiva enquanto não existir uma decisão judicial de última instância com trânsito em julgado – mas equivalente à garantia bancária, forma esta especialmente desejada pelo Estado/AT e sem reservas (?), quando é certo que se atentarmos o que foi o contexto da última crise financeira (bancária) dir-se-á que algumas destas garantias valeriam talvez menos que algumas das fianças apresentadas, tendo em conta que, sem a ajuda do Estado, a generalidade da banca nacional teria sucumbido e tais garantias valeriam então o quê?

e. Porquê a inexistência prática do instituto da prescrição no âmbito tributário?

Quanto a este aspecto particular, que se poderia reflectir também e de forma potencialmente relevante no âmbito do IRC a pagar pelas empresas, há que salientar que não se entende como não ocorre o instituto da prescrição no âmbito tributário, quando é certo que tal instituto jurídico existe em todos os demais ramos do direito, mesmo naqueles em que se revela, provavelmente, como mais “chocante” a sua ocorrência, isto é, por exemplo no âmbito do direito penal/criminal, quando as situações fácticas que neste âmbito ocorrem seriam potencialmente muito mais motivadoras para a sua não existência, dada a natureza das infracções ou crimes que são praticados!

No entanto, o instituto jurídico da prescrição foi banido do âmbito tributário com um fundamento tão simplista quanto o dizer “*que estavam muitos processos a prescrever nos tribunais*”, afirmação pública veiculada, à data, pelo mentor da proposta de alteração da lei e que em conluio com o Estado/AT, na sua máxima representação, fez com que o legislador, mais uma vez “sem pestanejar”, aceitasse uma tal alteração da lei e determinasse, por isso, que, na prática, deixasse de haver prescrição, dir-se-á que ela poderá ocorrer se encontrar pela frente apenas um qualquer indigente (?).

Ora, se antes dessa alteração era habitual, em cada exercício económico, ocorrer a prescrição de processos tributários, quer por inércia do Estado/AT, quer do Estado/tribunais, ainda que a maior incidência se verificasse então naquele primeiro estágio, o Estado mais não fez do que “atirar a toalha para o chão”: como não conseguimos resolver os processos no tempo legal então consentido, nada melhor do que eliminar o instituto jurídico da prescrição no âmbito tributário e, assim sendo, os processos poderão passar a demorar o tempo necessário ( em muitos casos de décadas ?) até à sua resolução, isto sem qualquer responsabilidade imputável ao Estado!

Nada mais fácil para o Estado/credor, mas absolutamente inaceitável para os contribuintes/pagadores de impostos, ou seja, os processos tributários “arrastam-se” na fase administrativa e depois na fase judicial – 5, 10, 15 até 20 anos e mais! – sem que o Estado se sinta compelido e responsabilizado a alterar os procedimentos, como não há prazo de prescrição não há não só pressa, como também não se sente constringido a resolver os processos tão breve quanto seria admissível!

Em dado período do século passado, as acções administrativas - reclamações graciosas e eventuais recursos hierárquicos – demoravam tanto na sua resolução que, por vezes, a prescrição já estava consumada quando os processos chegavam aos tribunais. É certo que depois melhorou aparentemente a situação com uma resolução mais célere dos processos administrativos, pois, bastou adoptar uma política de indeferimento sistemático do que os contribuintes pudessem alegar no procedimento administrativo e como que “chutar a bola” para os tribunais, ou seja, certamente que não deixa de ser esta atitude uma das razões pela qual os tribunais estão a abarrotar(?).

Os meios graciosos em causa deixaram de ter qualquer relevância na possível resolução dos litígios entre o Estado/AT e os cidadãos, pois, o grau de indeferimento das pretensões destes é enorme, circunstância que, de per si, é suficiente para “afogar” os tribunais com acções às quais não conseguem, como é óbvio, dar resposta adequada, mormente em tempo útil, ainda que permanentemente se propagandeie “aos quatro ventos” a necessidade

de reforço de meios! É profundamente certo que estes são escassos nos tribunais tributários, que têm vindo muito lentamente a melhorar na quantidade, ainda que insuficientes, mas não valerá a pena apostar neste único vector se não se melhorar o enquadramento a montante.

Por isso, a acção do Estado/AT, quer no exercício da sua função de controle e de fiscalização, quer na sua consequente e eventual responsabilização, tem que ser alterada, para que os meios gratuitos possam funcionar e mesmo antes disso, ou seja, para que não se levantem procedimentos em circunstâncias que determinem depois a existência de acções sobre violações muito concretas e manifestas da lei e não tanto como resultado de interpretações extemporâneas e descontextualizadas, nalguns casos mesmo ilegais, do que a lei possa impor.

Sem a mudança de atitude apontada, no fundo de uma melhor relação entre o Estado/AT e as empresas e sem uma maior responsabilização dos agentes quando exageram na sua conduta, penso que não se resolverá nunca o problema crónico do atraso dos tribunais tributários, por mais meios que se lhes possam ser afectos.

Aliás, permita-se-me aqui recordar uma recente entrevista da Senhora Juíza Conselheira e Presidente do Supremo Tribunal Administrativo, publicada no Boletim da Ordem dos Advogados portugueses, a qual merece naturalmente reflexão e atenção, pois, de forma muito breve, mas focada, nela se expressa o que tem sido feito (é certo que umas vezes bem, mas outras vezes menos bem) e o porquê dos tribunais tributários não conseguirem digamos “fazer melhor”, pois, a breve síntese de números aí expressos reflecte como que uma estabilidade da litigância ainda que se tenha trabalhado mais! Quanta a esta entrevista, permita-se-me, “a talhe de foice”, uma breve nota de discordância apenas quanto ao aspecto em que parece poder intuir-se (se bem entendi?) de que os tribunais também poderão ser mais um meio “*da obtenção de receita pública*” ou “*para controlar, de forma rápida, o processo de arrecadação da receita tributária*”, quando é certo que tenho para mim que o objectivo essencial e primeiro dos tribunais, em geral e também nos tributários, será certamente e tão só a obtenção de JUSTIÇA do caso concreto, aliás, parâmetro constitucionalmente consagrado, e que pode determinar a existência ou não de uma maior receita fiscal, sendo certo que esta não pode, nem deve em meu entender, ser obviamente a sua MISSÃO (!).

f. Porquê a demora dos tribunais tributários nas matérias de âmbito fiscal, ou seja, porque não conseguem dar uma resposta adequada e atempada às solicitações?

Tudo quanto se referiu no ponto anterior, por causa do instituto jurídico da prescrição, poderá transpor-se, sem mais, para o contencioso em geral que afecta e chega aos tribunais tributários, ou seja, a sobrecarga de processos e a reconhecida falta de meios determina a situação caótica actual – basta atentar no número de anos acima referido até que se obtenha uma decisão final com trânsito em julgado, sendo que tais números de anos não são teorização antes reflectem a realidade concreta das empresas que lidam com os tribunais ! – que, como se referiu, já não se resolverá apenas com mais meios, mas antes com uma melhor relação Estado/AT e as empresas, uma maior responsabilização do Estado/AT quando manifestamente viola as leis, bem como uma eventual alteração de normas processuais.

Quanto a estas últimas permitir-me-ia uma nota, qual seja da necessidade de revisão do instituto da execução das decisões judiciais, no âmbito tributário, perguntar-se-á porquê?

Porque a realidade nos diz que mais de 90% das decisões judiciais, com trânsito em julgado e desfavorável ao Estado/AT, carecem de uma nova acção judicial para que a entidade pública execute o que o tribunal decidiu/condenou, ou seja, obtido o vencimento de causa pelo contribuinte/empresa acaba por não ter direito a ser ressarcido, de imediato, aquilo que tribunal haja condenado o Estado/AT, quer seja para anular as eventuais liquidações, ainda que mais simples, quer seja para ressarcir dos montantes eventualmente pagos ou que seja mesmo para ressarcir dos custos decorrentes do processo (p.e. juros indemnizatórios, juros de mora e até as designadas custas de parte), pois o contribuinte/empresa vê-se na contingência de mover uma nova acção, que não tem sequer carácter urgente (?), logo, tais ressarcimentos podem demorar mais uns anos de espera até que a acção de execução de julgados acabe por reafirmar a obrigação de cumprir o anteriormente já decidido pelo tribunal (quanto à razão de mérito) e o Estado/AT cumpra então e finalmente a decisão!

Ora, no âmbito tributário, em regra, a execução de julgados será tão só para obrigar o Estado/AT a cumprir o julgado anterior, mas é certo que neste particular âmbito se reflecte tão só, em regra, o ressarcimento de montantes financeiros: impostos já antes pagos e eventuais juros indemnizatórios ou também juros de mora, bem como parte dos encargos havidos com o processo (as referidas custas de parte), pelo que aqui não se reflectem novas situações ou factos que dificultem ou possam determinar a suspensão ou alteração da anterior decisão, pelo que mal se compreende a existência da fase executiva, pelo menos nos termos em que se mostra consagrada na lei, ou seja, a tal acção para cumprimento de um julgado deveria, no mínimo, ser atribuído o carácter de processo urgente, pois, mais não reflecte do que mais uma forma de obrigar o Estado/AT a cumprir o que o tribunal já havia decidido de forma definitiva, ou então eliminar mesmo esta fase atenta a particularidade de que ela se reveste: tão só obrigar ao cumprimento do que o tribunal já decidiu de forma definitiva, mas que o Estado/AT se recusa a cumprir de forma voluntária e legalmente devida, com a agravante ainda de que se tal acção de execução de julgados, por qualquer



razão não for intentada, no prazo consagrado na lei, determina a perda do que anteriormente foi decidido a favor do contribuinte, ou seja, tudo é totalmente perdido a favor do Estado/AT, mas que antes se limitou a esquecer de cumprir tudo o que tribunal já havia condenado!

g. Porquê a existência de múltiplas situações temporais de possibilidade de dedução dos designados reportes fiscais, isto é, prejuízos de uns anos poderem ser deduzidos aos lucros de anos futuros?

A resposta não tem dificuldade, tão só porque se exige sempre mais imposto, pois, de momento existem, salvo erro ou omissão, três diferentes situações possíveis de dedução (salvo naturalmente mais alguma excepção que sempre existe, tudo “para simplificar”!), ou seja: 5 anos, 12 anos e 14 anos, por extensão dos 12 (pandemia oblige), mas já foram até mais ao longo da existência do Código do IRC!

O legislador, de facto, não tem consciência do contexto empresarial e dos impactos que a norma acarreta, bem como as suas alterações sucessivas, num aspecto tão relevante, quando é certo que assume esse cariz quer nos contribuintes/empresas que se constituam, quer também nos contribuintes/empresas já existentes, mas em especial naquelas que não conseguem, em regra, manifestar a existência de lucros nos primeiros exercícios de actividade, pois, dir-se-á, sem muito erro, que quanto mais pesado é o investimento, em princípio, mais longo será não só o período de existência de prejuízos, mas também o eventual período necessário à recuperação dos mesmos, o que é manifestamente óbvio para quem está no meio empresarial, pelo que especial atenção este aspecto devia merecer.

Todavia, mais uma vez, o legislador tem aceiteado cegamente a recorrente alteração dos períodos de reporte fiscal, por imposição de uma vontade política e sem um fundamento que não seja por mero interesse no aumento imediato da receita, donde a existência de sucessivos períodos em vigor quanto à aplicação concreta da norma!

Para além do mais, há que referir ainda que com uma tal limitação, o legislador voltou a limitar de novo a possibilidade de conter os impostos a pagar enquanto pudessem existir prejuízos fiscais por deduzir, dado que, pura e simplesmente, impôs que a dedução destes não possa ultrapassar, em termos gerais e também com mais excepções (!), os 70% do lucro tributável que possa obter-se nos anos futuros, ou seja, o Estado onera financeira e antecipadamente os contribuintes/empresas, o que se traduz numa antecipação no pagamento de impostos que não seriam ainda devidos se pudessem utilizar os prejuízos que ainda estão disponíveis ou até que, por isso, possam vir a não ser utilizados.

Convenhamos que não só não reflecte simplicidade no sistema de imposto mas também um constrangimento financeiro antecipado para os contribuintes/empresas.

h. Porquê a recusa em aplicar a lei (Código do IRC) à liquidação de sociedades e, consequentemente, reconhecer os seus efeitos nos accionistas?

Trata-se de mais uma situação de conflitualidade e que, mais uma vez, reflecte uma leitura enviesada da norma legal, no sentido de limitar a consideração das perdas que possam ocorrer na esfera do accionista de uma sociedade quando esta é liquidada e que reportou e acumulou prejuízos durante alguns dos exercícios económicos, não tendo sido possível compensá-los com eventuais lucros posteriores, ou seja, parece que o entendimento do Estado/AT é que os contribuintes/empresas não podem ter perdas ou prejuízos, antes devem ter sempre lucros, sendo certo que, porventura para as empresas e seus accionistas, melhor seria que tais perdas não se materializassem e até se pudessem antes pagar impostos; no entanto, não é assim que funciona a economia e a existência de eventuais prejuízos ao longo da vida das empresas fazem parte até dos eventuais estudos previsionais quando do investimento, pelo que não deveriam os contribuintes/empresas ser ainda mais sancionados quando as perdas possam ocorrer, seja em fase de investimento inicial, seja em fase de eventuais crises económico-financeiras e até sectoriais, mas curiosamente quando a negatividade é acentuada ainda assim esses “infelizes” contribuintes/empresas até podem ser ainda mais onerados, vide a latede. o que se passa, por exemplo, com o regime das taxas das tributações autónomas, já referenciado no aspecto geral da sua malfadada existência – tributar despesas como se fossem rendimento! -, mas ainda também quanto ao regime do reporte de prejuízos fiscais que tem sido alterado sucessivamente ao longo da vigência do IRC, nem sempre no bom sentido!

Ora, no âmbito da liquidação de sociedades e seus reflexos potencialmente negativos nos seus accionistas (pessoas colectivas) a litigância tem sido manifesta, ainda que os tribunais de recurso tenham já dado provimento, em geral, às pretensões dos contribuintes/empresas, mas mantêm-se também e ainda processos pendentes, pois, é certo que a leitura do Estado/AT foi no sentido de não querer aplicar a norma especial existente no Código do IRC sobre a liquidação de sociedades, mas antes “acrescer” à dita norma outras normas do mesmo código e até de normas externas a tal diploma!?

No essencial, tendo o Código do IRC uma norma especial para a situação de liquidação das sociedades e os seus efeitos nos accionistas e que se reveste de um carácter completo, isto é, as diferentes situações cabem todas nessa norma especial, não poderá o Estado/AT (mas pode?), através de um mecanismo de aplicação sucessiva de

diversas outras normas ou disposições gerais, quer do mesmo diploma, quer de normativo específico de certas entidades, limitar na esfera dos accionistas a consideração das eventuais perdas resultantes da liquidação da sociedade participada!

O Estado /AT pretendia que, para além da norma especial que o Código consagrava (e consagra) para a liquidação, também se aplicasse a seguir (sucessivamente) outra norma geral do mesmo código, mas para situação totalmente distinta e, ainda não satisfeito, no seu deambular e com o estrito sentido de buscar mais receitas, ainda pretendia aplicar mais uma norma contida em lei própria de uma dada forma societária e para situação também distinta!

Na prática, o que resultava da pretensão do Estado/AT, ou seja, que uma eventual perda de 100, por via da norma especial da liquidação de sociedades, seria depois restringida a 50, por via de outra norma de carácter geral do mesmo diploma e para situação diferenciada que não uma liquidação, mas poderia ainda ser restringida a zero (“0”) , agora por via de uma outra norma inserta em diploma próprio aplicável só a determinadas entidades jurídicas, mas também para situação diferenciada de uma liquidação!

Também neste particular já os tribunais de recurso não têm concedido provimento à interpretação (dir-se-á sem qualquer qualificação possível mesmo no aspecto de interpretação de normas jurídicas!) pugnada pelo Estado/AT, mas é certo que também nesta litigância ainda existem processos em curso (?) e que importaria ver resolvidos tão breve quanto possível.

i. Porquê condicionar sempre, ou quase sempre, a fruição dos benefícios fiscais?

Os benefícios fiscais são também (ou pelo menos deveriam ser?) um relevante factor de ajuda à atracção do investimento produtivo; no entanto, a experiência diz-nos, ao longo das últimas décadas, que acabam por ser substancialmente limitados na sua materialização concreta!

E perguntar-se-á o porquê de tal não fruição? Tão só porque, mais uma vez, publicadas as leis que os definem, estas acabam re(interpretadas) pelo Estado/AT, sempre no sentido de limitar a sua potencial fruição, através do habitual mecanismo das interpretações administrativas (vulgo, circulares), mesmo quando tais benefícios já foram expressos ou reflectidos nos documentos declarativos e utilizados nas eventuais liquidações de impostos subjacentes aos anos que estão a decorrer!

Não se trata de um caso ou outro de excepção, não, bem pelo contrário, antes reflecte uma atitude recorrente do Estado/AT que se materializa quando da efectivação de acções de fiscalização, não com esse objectivo específico, mas sim no âmbito das normais e recorrentes acções (por vezes passados que são três a quatro anos?), donde a sua fruição acabar, em rigor, por vir a ser discutida em tribunal.

É certo que não valerá a pena nomear um qualquer benefício em concreto, pois, a generalidade da referida acatuação reflecte-se quase sempre num corte em todos os benefícios fiscais supostamente disponibilizados ao sector empresarial; no entanto, poderá referir-se um dos últimos benefícios, a título de exemplo, qual seja o designado como “Remuneração Convencional do Capital”, em que a propalada interpretação administrativa visa tão só limitar a sua fruição, mesmo que em causa possa ser colocado o seu objectivo essencial: a capitalização do tecido empresarial!

Mais uma vez, também neste âmbito particular, terão que ser os tribunais a dirimir a conflitualidade que certamente ocorrerá, por via de uma tal interpretação de lei, através de um meio ou instrumento meramente interno como são as circulares ou os officios!

j. Por fim, o porquê da existência dos designados dossiers de preços de transferência no âmbito das eventuais relações internas/nacionais?

A exigência do cumprimento dessa obrigação acarreta para os contribuintes/empresas custos (anuais) muito relevantes, dado que para a sua concretização há que estruturar informação e recorrer ainda a terceiros para obter elementos que permitam a sua elaboração, em particular na obtenção de elementos de bases de dados internacionais que permitam justificar os preços praticados nas transacções intra-grupo ou, pelo menos, quando existam as designadas relações especiais, nos termos legais.

O mecanismo em causa pré-existia já em alguns países, mas apenas para as relações internacionais, entre diferentes países, reflectindo, por isso, uma preocupação dos estados na salvaguarda dos potenciais impostos que considerariam como lhes sendo devidos.

No entanto, ao alargar-se um tal mecanismo ou exigência também para as relações internas parece, em meu entender e salvo melhor opinião, que se terá ido longe de mais, uma vez que para este tipo de relações internas os estados já têm outros mecanismos ou regras de controle que seriam suficientes para a salvaguarda dos eventuais impostos devidos!

Porém, optou-se antes por “importar” um mecanismo que, em rigor, só reflecte custos muito acrescidos para o tecido empresarial, tanto mais que, apesar da sua existência há já alguns anos, não se vislumbra por parte do Estado/AT uma qualquer atitude crítica ou de ajuda e até de orientação às empresas que elaboram tais dossiers, mas antes e tão só vem sendo utilizado como mais um mecanismo de efectuar correcções aos elementos declarados pelos contribuintes/empresas e, conseqüentemente, com mais exigência de impostos, ainda que, por vezes, sem um qualquer fundamento objectivo e que corresponda à realidade dos factos.

Há um objectivo custo de contexto e muito significativo, sem que daí se retirem ou atinjam, tanto quanto conseguimos vislumbrar, os objectivos que um tal mecanismo devesse atingir!

Todavia, também neste particular e aspecto e para acrescer aos custos de contexto, os tribunais têm em mãos algumas acções para dirimir, sendo certo que se trata de matéria tecnicamente complexa e que exige certamente formação e uma certa prática na apreciação das situações concretas.

## **2. Como simplificar e reduzir os custos de contexto?**

Parece resultar claro do anteriormente referido, quer ao nível do que não faz sentido manter na lei e deve ser ponderada a sua alteração ou até eliminação, quer ao nível das divergências e a conseqüente litigância entre o Estado/AT e os contribuintes/empresas, que muito poderá ser repensado e ajustado para responder à pergunta, quando é certo que muita desta litigância seria, desde logo, evitável se acaso o comportamento de quem tem, apesar de tudo, o poder de alterar as leis (o legislador), mas também de onerar eventualmente os operadores económicos com interpretações descontextualizadas e até ilegais (o Estado/AT), se contivesse no estrito cumprimento das leis e não buscasse exclusiva e principalmente o aumento do indicador da receita fiscal, através de meras interpretações administrativas, sendo certo que muita dessa potencial receita fiscal, não chega tão pouco a consumir-se, tendo em vista que muitas das decisões judiciais acabam por não lhes ser favoráveis, ainda que, nalguns casos (ainda muitos), apenas passadas algumas décadas depois dos factos que são colocados em questão é que aquelas decisões acabam por ser prolatadas, em termos finais e definitivos!

Não haverá certamente factor mais objectivo e oneroso de um custo de contexto desmesurado do que aquele que se reflecte na demora dos tribunais (resoluções definitivas ao fim de décadas sobre os factos são comuns!?), quando é certo que esta não decorre tanto por “culpa” destes, como de alguma forma já se deixou claro e evidente ao longo deste texto, mas antes da actuação concreta do Estado/AT ao consubstanciar, manter e reafirmar, no essencial, uma relação Estado/AT vs contribuintes/empresas como de permanente desconfiança (a proclamada, mas nem sempre fundamentada, “fuga e evasão fiscais” serve para tudo e mais alguma coisa!), bem como na objectiva subalternização dos meios gratuitos de resolução de eventuais litígios, tendo-se até admitido, em tempos, o recurso a “tribunais alternativos” (?), na mira de diminuir a litigância (mas que parece que não se consumou!?), como são os tribunais arbitrais.

## **3. Como estruturar o mix da receita fiscal?**

Tendo em vista o âmbito pretendido do texto, sobre o IRC e seu enquadramento de uma eventual reforma e custos de contexto associados, este particular ponto ficará limitado da sua apreciação, porquanto o mix terá que andar sempre nessa esfera, mas não pode deixar de contar com o contributo dos demais impostos, sendo certo que já nos dias de hoje não é neste imposto que se reflecte um maior nível de receita fiscal, ainda que beneficiando de contributos totalmente desenquadrados ou mesmo inaceitáveis no âmbito do imposto de rendimento, como acima se deixou já expresso, mas antes nos impostos sobre despesa.

As receitas fiscais têm assim crescido, pois, a punção fiscal vem crescendo, apesar dos arautos da menor política clamarem que não (!), e também o âmbito do IRC vem sofrendo sucessivos acréscimos ainda que a taxa nominal, em si mesmo, tenha vindo a diminuir (basta recordar qual a taxa em vigor no início da reforma que deu origem a esta forma de tributo), mas os contributos de apêndices vêm reforçando aquele acréscimo, ainda que muito mais grave seja a complexidade (e não a simplicidade exigível) que se tem introduzido no sistema do imposto, pelo que talvez fosse mais oportuno, no imediato, discutir antes a procura de um caminho de simplicidade e coerência do que numa mera e ilusória redução de taxa, pois, os custos de contexto que se vêm associando aquela complexidade (de que alguns exemplos acima se deram) serão certamente mais relevantes e custosos do que a simples redução de uma taxa nominal.

O contributo dos contribuintes/empresas não pode deixar de ser relevante no contexto da sociedade em que se inserem e dos impostos necessários à sua existência, todavia, sendo também estes os principais criadores de riqueza é suposto que se faça tudo para que não sejam convertidos nos “maus da fita” e os culpados do mau estado das finanças públicas.

Por isso, os impostos de natureza pessoal devem reflectir uma medida adequada, mas não certamente incentivadora da “preguiça” (como de certo modo está a acontecer e ainda se fala de mais escalões de rendimento, quando

os que já existem já são em demasia?) depois complementados por impostos indirectos mais prevacentes, porque reconhecidamente sendo aqueles que se revelam mais eficazes na sua modelação e colecta, sem deixarem naturalmente de ter preocupações de algum cariz social.

Em conclusão, não pretendemos neste breve texto – é certo que muito mais haveria para dizer e chamar a atenção - reflectir lições ou teorizações sobre impostos ou reflexão de estatísticas, em particular no âmbito do IRC, quando é certo que sobre esses aspectos já há muita reflexão, boa e má, mas dir-se-á que muitas vezes totalmente descontextualizada de uma realidade concreta que é manifestamente “pesada” e onerosa para os contribuintes/empresas, mas antes dar nota de aspectos práticos e de vivência concreta que poderiam ser melhorados, seja pela sua reformulação, seja até pela sua pura e simples eliminação (para já não falar em reforma que acabe subvertida), certamente com vantagens redobradas para todas as partes envolvidas: o Estado/AT/Tribunais e os contribuintes/empresas.