

UNIVERSIDADE DE ÉVORA

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

***M*EDIDAS DE SIMPLIFICAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO**

FISCAL E QUALIDADE DO SERVIÇO PRESTADO:

REFLEXÃO SOBRE A EVOLUÇÃO RECENTE

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

Por:

Hilário Estêvão Cochicho Modas

Orientação:

António Manuel Soares Serrano

Évora

2009

UNIVERSIDADE DE ÉVORA

DEPARTAMENTO DE GESTÃO

**MEDIDAS DE SIMPLIFICAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO
FISCAL E QUALIDADE DO SERVIÇO PRESTADO:
REFLEXÃO SOBRE A EVOLUÇÃO RECENTE**

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

Por:

Hilário Estêvão Cochicho Modas

Orientação:

António Manuel Soares Serrano



171373

Évora

2009

AGRADECIMENTOS

Cumpro aqui, naturalmente, registar um agradecimento a todos os que me incentivaram e apoiaram neste projecto, particularizando o Professor Doutor António Manuel Soares Serrano, pela sua imediata disponibilidade, pelo apoio dado na orientação, pelo seu sentido lógico e análise crítica.

Aos colegas da Direcção de Finanças de Évora, Dr. Luís Borrego e Ernesto Zambujo, pela prestimosa colaboração na recolha e tratamento de informação, e a todos os outros que pela sua disponibilidade para o diálogo e troca de ideias, em diversos momentos me foram dando algumas “pistas”, os quais, sem particularizar, mas que na oportunidade registei, aqui quero agora envolver.

Aos colegas do Departamento de Gestão da Universidade de Évora que me incentivaram a este desafio.

Por último, a minha gratidão à minha família. À Rosário, minha mulher, amiga e companheira desta e de outras caminhadas, e também pelo seu profissionalismo e verticalidade, e ao meu filho João Pedro pelo que representa nas nossas vidas, pelo que me tem ajudado a consolidar, como homem e como pai, e aos meus pais pelos valores que me transmitiram, valores que me continuam a nortear no desempenho dos diversos papéis que a vida me tem proporcionado.

Por tudo isto, o meu obrigado a todos os que, directa ou indirectamente, têm contribuído para o que hoje sou, pessoal e profissionalmente e aos quais tenho procurado retribuir dando satisfação aos objectivos a que me tenho proposto.

RESUMO

Dada a crescente complexidade da relação fisco/contribuinte, das questões de natureza económica que lhe estão subjacentes, do peso que a fiscalidade tem nas mesmas, da sua relação com o direito, seja no âmbito do exercício do poder de autoridade em sede fiscal por parte do Estado, seja quanto à salvaguarda do exercício das garantias dos contribuintes, das relações que toda esta matéria motiva a montante e a jusante e da forma como a mesma interage, a temática da simplificação, da qualidade e dos custos indexados tem vindo gradualmente a merecer particular atenção por parte de governantes, profissionais e estudiosos da matéria.

Assim, no âmbito do tema que nos propomos apresentar, atentos o vasto universo de situações possíveis e passíveis de enquadrar e considerar neste trabalho, cuja abordagem aqui se pretende explanar, será nosso objectivo centrarmo-nos no essencial, nas situações decorrentes das medidas de simplificação que têm vindo a ser implementadas ao nível da Administração Fiscal, em resultado da prática e dos procedimentos adoptados pela Direcção Geral dos Impostos (DGCI), no âmbito da implementação de medidas de política delineadas a nível governamental e cujos objectivos se têm vindo a consubstanciar na pretendida redução de custos de cumprimento e de custos de administração.

Por consequência, está em equação a matéria relativa aos denominados custos de contexto¹, face a assumidos objectivos ao nível da pretendida melhoria da qualidade no serviço a prestar ao cidadão contribuinte por parte da DGCI e do reforço da competitividade fiscal, afigurando-se também interessante abordar um ponto diferente nesta temática e que resulta do risco associado à implementação das referidas medidas, tanto na óptica do sujeito administrado como da própria administração, e à noção que o mesmo incorpora em sede de auditoria tributária e dos custos daí resultantes.

Palavras-chave: Administração Fiscal, Contribuinte, Simplificação, Qualidade, Custos de Contexto, Risco.

¹ Os custos de contexto consistem em obstáculos estruturais, práticas, regulamentos (ou ausência destes) contrários a uma atmosfera propícia, o que reduz a competitividade da economia; os principais custos deste tipo estão ligados ao funcionamento da Administração Pública, à legislação e à falta de formação profissional.

Simplification measures in Tax Administration and service quality: considerations about recent evolution

ABSTRACT

Due to the growing complexity of the relation between tax authority and the taxpayer, the underlying economical questions, the importance of the fiscal issues, its relation with law, be in the context of the exercise of the power of authority in fiscal field by the State, be in the subject of the guarantees of the taxpayers, the relations as for which all these matter causes and in the form as it interacts, the issue of simplification, of quality and of indexed costs has been coming to deserve gradually particular attention by rulers, professionals and scholars.

Attentive to the vast universe of possibilities that fit the theme and that could be considered in this work, our objective will be centred in the situations resulting from the measures of simplification that have been coming to be implemented at the level of the Fiscal Administration, resulting from the practice and the proceedings adopted by the Direcção-Geral dos Impostos (DGCI)², in the context of the implementation of policies outlined at a government level and whose objectives are in line with the pretended lessening of accomplishment and administration costs.

Consequently, the matter in equation is the so-called costs of context³, considering the assumed objectives at the level of the pretended improvement of the quality in the service to the taxpayer by the DGCI and the reinforcement of the fiscal competitiveness, seeming also interesting to analyse the risk associated to the implementation of the above-mentioned measures, in the point of view of the administered subject as of the Administration itself, and in the underlying notion in the tax auditing area and the resultant costs.

Keywords: Tax Authority, Taxpayer, Simplification, Quality, Costs of Context, Risk.

² The Portuguese Tax Authority.

³ The costs of context consist of structural obstructions, practices, regulations (or absence of this) opposite to a favourable atmosphere, which reduces the competitiveness of the economy; the main costs of this type are tied to the Public Administration functioning, to the legislation and to the lack of professional formation.

ÍNDICE GERAL

1. Introdução	1
1.1 A Problemática do Estudo	5
1.2 Objectivos do Trabalho	8
1.3 Estrutura do Relatório	9
1.4 Metodologia	10
2. Caracterização da Situação Objecto de Estudo	11
2.1 Introdução	11
2.2 Enquadramento Histórico	13
2.3 Os Custos de Cumprimento e as suas Contrapartidas	17
3. A Direcção Geral de Impostos (DGCI) – Missão e Objectivos	19
3.1 O Problema de Estudo	23
3.2 O Risco	24
4. O Conceito de simplificação – sua Delimitação e Enquadramento	27
5. A Simplificação e a Unidade Familiar	31
5.1 Tributação Conjunta vs Tributação Separada	31
5.2 A Dualização do Imposto	34
5.3 A “Flat Tax”	34
6. A Simplificação e a Pretendida Redução de Custos	36
6.1 A Desmaterialização	37
7. A Complexidade dos Impostos - Experiências Internacionais	44
8. Os Custos de Contexto	47
8.1 Simplificação do Cumprimento das Obrigações Fiscais	48
8.2 Os Canais de Atendimento e a Aposta na sua Qualidade	50
8.2.1 A Internet	51
8.2.2 O Canal Telefónico	52
8.2.3 O Canal E-Mail	54
8.2.4 O Atendimento Presencial	54
8.2.5 O Livro Amarelo	55
8.2.6 Outras Iniciativas	58
9. Consequências do Processo de Simplificação na Administração Fiscal	61
9.1 Ao Nível da Inspeção Tributária	61
9.2 Ao Nível da Educação Fiscal e Cidadania	65
9.3 Imposto Justo vs Imposto Simples	66
9.4 A Informação, a Simplificação e o Cumprimento voluntário	68
9.5 Transparência Simplificação e Competitividade	71
10. A Qualidade dos Serviços	76
11. Conclusões Finais	81
11.1 Centradas nos Objectivos Iniciais	83
11.2 Centradas na Relação entre Medidas de Simplificação e Qualidade	83
11.3 Limitações ao Estudo	85
11.4 Propostas de Investigação Futura na área da Simplificação	86

11.4.1 Ao Nível das Pessoas Singulares	86
11.4.2 Ao Nível das Pessoas Colectivas	87
11.4.3 Ao Nível do IVA	88
Referências Bibliográficas	92

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Evasão e Fraude Fiscal	63
Figura 2 – Educação Fiscal e Cidadania	66
Figura 3 – Prioridades da Administração Fiscal – Evolução	74

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Como considera o actual Sistema Fiscal Português?	5
Gráfico 2 – Como considera o actual Sistema Fiscal Português?	6
Gráfico 3 – Avaliação das Medidas de Simplificação Fiscal	7
Gráfico 4 – quais as Medidas que mais contribuiram para a melhoria das Relações entre contribuintes e Administração Fiscal?	7
Gráfico 5 – Número de Vendas Marcadas e Publicadas	42
Gráfico 6 – Vendas Marcadas no Distrito de Évora (Período 07/08)	43
Gráfico 7 – Principais Custos de Contexto	48
Gráfico 8 – O Pré-preenchimento da declaração Modelo 3 de IRS é uma boa medida de desburocratização?	49
Gráfico 9 – Apreciação Global dos Serviços prestados pela Administração Fiscal	51
Gráfico 10 – Formas de Contacto com a Administração Fiscal – Respostas “Muito Freqüente e/ou “Frequente”	52
Gráfico 11 – Área de Organização, Funcionamento e Qualidade	56
Gráfico 12 – Serviço de Finanças	58
Gráfico 13 – Áreas mais importantes para captar/manter investimento	73
Gráfico 14 – Avaliação das áreas no decurso de 2006	78

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Utilizadores do Sistema Registados por Anos	38
Quadro 2 – Declarações Submetidas	39

LISTA DE ABREVIATURAS

CAT – Centro de atendimento telefónico

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGCI – Direcção Geral dos Impostos

EFTA – Associação Europeia de Comércio Livre

IES – Informação Empresarial Simplificada

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre Transmissão de Imóveis

INE – Instituto Nacional de Estatística

INFOCID – Sistema Interdepartamental de Informação ao Cidadão

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral tributária

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento do Estado

PAJUT – Plano Anual de Justiça Tributária

PNAIT – Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária

SA – Sociedade Anónima

SAC's – Serviços de Apoio ao Contribuinte

SGA – Sistema de Gestão de Atendimento

SLF's – Serviços Locais de Finanças

TOC's – Técnicos Oficiais de Contas

“A simplificação e a eliminação dos custos de contexto, é hoje um dos actuais vectores de intervenção prioritária da política fiscal, em que tanto as empresas como os seus interlocutores eliminam custos financeiros, sendo que a pretendida qualidade dessa informação se insere no desígnio nacional que é a procura da melhoria da competitividade da economia portuguesa, e, neste caso concreto, uma melhoria da competitividade fiscal”.

Excerto do discurso de S. Exa. o Ministro de Estado e das Finanças na CTOC, em Janeiro de 2007

1. INTRODUÇÃO

Tem sido unânime ao longo dos tempos a preocupação dos economistas no que respeita à identificação das regras que devem tipificar um sistema fiscal. Já Adam Smith entendia que um “bom sistema fiscal” deveria basear-se em princípios como a justiça, a certeza, a comodidade e a economia (Pereira, 2005). Neste sentido, existirá por isso alguma semelhança entre este conjunto de regras e os princípios que modernamente são assumidos, como devendo enquadrar um sistema fiscal que qualquer autor de uma reforma fiscal procura ter em conta e que são a equidade, a eficiência económica, e a simplicidade.

Ainda que um dos vectores que caracterizaram a implementação da actual estrutura do sistema fiscal português, saído da reforma da tributação de 1989, tenha sido o da simplificação, a par da equidade e eficiência, tendo também como pressuposto um alargamento da base de tributação, todavia, nem sempre tal desiderato de simplificação tem sido conseguido, resultando tal facto no essencial da complexidade da legislação fiscal e, por isso, sempre passível de eventuais entendimentos diferenciados, bem como da carga burocrática que daí resulta, seja pela necessidade de recurso a meios de logística e de tecnologia mais evoluídos, seja pela necessidade de gerir a quantidade de informação e de sistemas necessários a esta gestão, com o acréscimo de custos daí decorrentes.

De modo a minimizar essa complexidade e suprir algumas deficiências, indo assim ao encontro de objectivos de simplificação e modernização, os Estados têm vindo a adoptar medidas em sede legislativa no sentido de reduzir custos de contexto, desmaterializando documentos e, simultaneamente, procurando atingir objectivos de combate a situações de fraude e de evasão fiscal, situações a que o Estado português também não se tem mostrado desatento (Nabais, 2008).

Conforme refere Lopes (2008:13), a ciência fiscal tem dado seguramente mais atenção aos objectivos da equidade e da eficiência do que à simplicidade, situação que se tornou mais evidente no contexto da reforma da tributação directa de 1989/1990, a que se seguiu em 1996 um conjunto de propostas para reforma do sistema fiscal português no

âmbito do denominado, à data, Relatório Silva Lopes, e mais recentemente, a constituição de um grupo de trabalho criado por Despacho do Ministro de Estado e das Finanças de 20 de Abril de 2005, “com o objectivo de estudar e propor soluções legislativas para a simplificação do sistema fiscal português, nomeadamente propor um regime simplificado objectivo para certos sectores de actividade sujeitos a IRS, bem como apurar e propor as consequentes alterações em sede de IVA”.

Como paradigma dessa sentida ausência de simplicidade, da sentida erosão das bases de tributação e da necessidade do seu controlo, refira-se que já na vigência da anterior estrutura fiscal saída da reforma de 1958/1965 a cuja Comissão presidiu o Prof. Dr. Teixeira Ribeiro e que ficou conhecida pela reforma da “codificação”, foi tentado um razoável equilíbrio, com algum sentido de bom senso, combinando em sede de tributação do rendimento a tributação pessoal com a tributação real e a tributação cedular com a tributação complementar e, em sede mais geral, um equilíbrio da tributação do consumo com a tributação do rendimento (Faustino, 2005),

Daqui se poderá inferir que já à data o legislador terá sentido uma necessidade de controlo sobre as fontes geradoras de rendimentos, o que terá motivado que se tenha legislado em sede de um imposto de sobreposição, à data o Imposto Complementar.

Esta reforma fiscal de 1958/1965, materializou-se e consolidou-se com a implementação dos sucessivos diplomas legais que aprovaram e puseram em vigor os respectivos códigos fiscais, (daí a “codificação”), cuja publicação se iniciou em 1958 com o Decreto-Lei 41.969, de 24 de Novembro, que aprovou o Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, a que se seguiram nesse período mais 9 diplomas legais que aprovaram outros tantos Códigos e cuja vigência se verificou até 01.01.1986, data de entrada em vigor do Código do IVA (Faustino, 2005).

Era assim uma estrutura composta por um conjunto multicedular de diplomas legais⁴, a qual suportou nesse período a estrutura daquele edifício legislativo em sede fiscal, com a complexidade de gestão para os contribuintes e para a própria Administração que aquela diversidade de códigos impunha, ainda que a estrutura conceptual de todos os

⁴ Imposto Profissional (1962), Imposto de Capitais (1962), Contribuição Industrial (1963), Contribuição Predial e Industria Agrícola (1963), Imposto Complementar, Imposto de Mais-valias (1965), Código de Processo (1963), Imposto de Transacções (1966).

diplomas se identificasse e tenha também aproveitado na época de uma relativa estabilidade económica, social e política, fruto de uma conjuntura interna e externa completamente diferente da actual e que por isso a poucas alterações de fundo obrigaram na estrutura dos referidos códigos (Faustino, 2005).

Entre estes contava-se o antes referido Código do Imposto Complementar aprovado pelo Decreto-Lei nº 45.399 de 30 de Novembro de 1963, o qual se tratava de um verdadeiro imposto de sobreposição porque, complementarmente, utilizava as bases de tributação dos restantes impostos para base da sua própria tributação em sede dos impostos directos sobre o rendimento.

Assim, serão objecto deste relatório, no essencial, as seguintes questões:

- a) As situações decorrentes da adopção das medidas de simplificação ao nível da Administração Fiscal, quer em sede legislativa quer das que têm resultado da prática e dos procedimentos adoptados pela Direcção Geral dos Impostos – DGCI;
- b) O impacto que a adopção dessas medidas tem produzido na pretendida melhoria na qualidade do serviço a prestar ao contribuinte, com objectivos de reforço da competitividade fiscal;
- c) A resultante da acção da Administração Fiscal face ao risco e à noção que o mesmo incorpora, e dos custos daí decorrentes (custos de contexto e custos de cumprimento), seja ao nível da própria Administração Fiscal seja dos contribuintes, pessoas singulares, colectivas ou outras entidades.

Estas medidas foram eleitas em 2007 como área de intervenção prioritária da política fiscal, a par do combate à fraude e evasão fiscais. Todavia, não obstante as múltiplas iniciativas implementadas em Portugal em sede de simplificação fiscal nos últimos anos e das novas facilidades introduzidas, que foram significativas e motivaram inclusive que a DGCI tenha neste contexto empreendido um enorme esforço na modernização de diversas áreas funcionais, destacando-se todo o sistema informático de apoio à Justiça Tributária, o que conduziu ao aumento dos seus níveis de eficiência e eficácia

constituído no essencial na desmaterialização de informação entre os Serviços Centrais, os Serviços Regionais e os Serviços Locais, por um lado, e os contribuintes por outro (DGCI, 2007).

Mas, mesmo assim, segundo um estudo conjunto do Banco Mundial e da Pricewaterhouse Coopers (2009) recentemente apresentado sob o título “*Paying Taxes 2009*”⁵, Portugal ocupa nesta matéria apenas o 12º lugar no contexto dos Estados Membros da União Europeia, sendo que países como a Irlanda, Dinamarca, Luxemburgo, Reino Unido e Holanda se configuram como os países da União onde pagar impostos é mais fácil. Este relatório foi elaborado com base na avaliação de um conjunto de indicadores como o tempo médio para cumprir as obrigações fiscais das empresas de média dimensão, o número de tributos existentes e os processos de modernização e simplificação levados a efeito em 181 economias de todo o mundo, sendo que neste contexto e em termos globais Portugal aparece posicionado na 73ª posição. Ainda segundo o referido estudo, no biénio 2007/2008, 36 países levaram a cabo processos de simplificação ao nível do pagamento de impostos, sendo a redução das taxas do IRC, que se verificou em 21 Estados, e a melhoria na entrega das declarações electrónicas e nos sistemas de pagamento, as medidas que colheram maior receptividade por parte das empresas. O sucesso num processo desta natureza, com a amplitude e a diversidade de situações que caracterizam a acção da DGCI e a sua dispersão no terreno, tendo por pano de fundo a declaração de missão da Instituição, tem que apoiar-se no desenvolvimento de mecanismos de confiança na relação fisco/contribuinte, agregando o apoio e o compromisso dos funcionários e dos destinatários da sua actuação, os contribuintes.

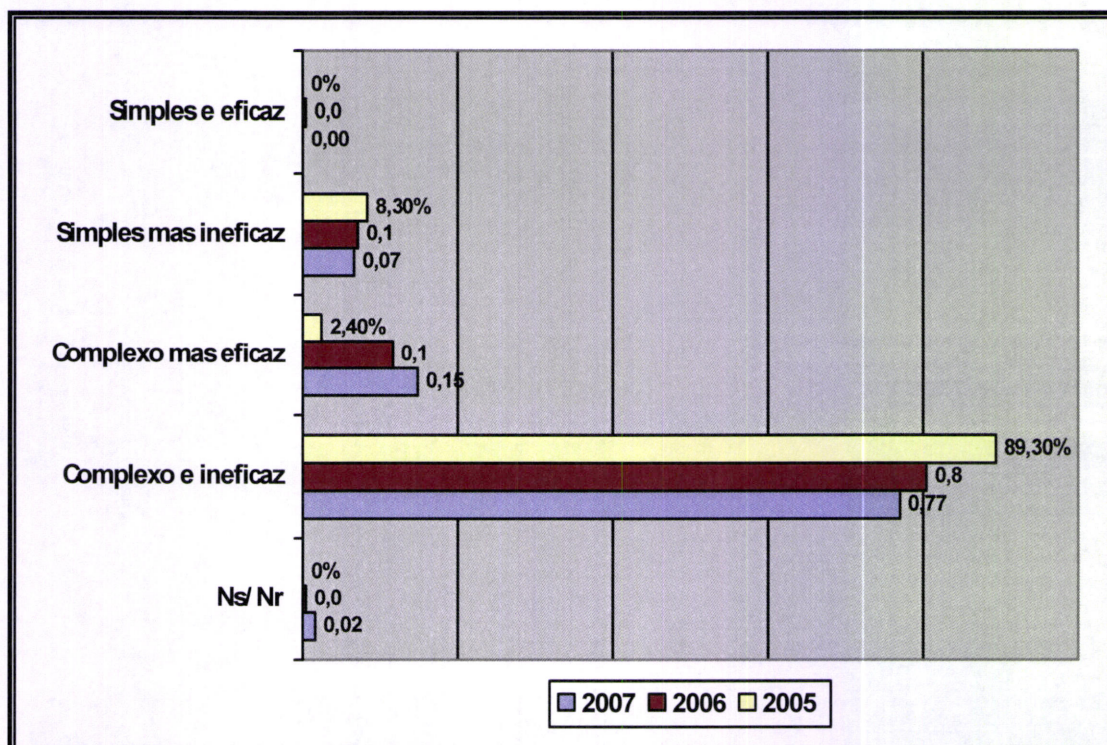
É hoje muito claro que os objectivos da Administração Fiscal são mais facilmente atingidos se o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes for tornado mais simples, se forem minimizados os custos de cumprimento voluntário e se forem penalizados os contribuintes incumpridores (Macedo, 2008: 37).

⁵ Consultado em 11 de Dezembro de 2008, disponível em www.pwc.com/extweb/pwcpublishings.nsf/docid/E3885850CC074F43852574F800

1.1 A PROBLEMÁTICA DO ESTUDO

Segundo as conclusões do Relatório do Observatório para a Competitividade Fiscal 2007 da Deloitte & Associados, SROC SA, com base na análise das respostas dadas pelas 125 empresas que responderam ao questionário que esta entidade remeteu às maiores 1000 empresas a operar em Portugal, quando classificam o sistema fiscal português, a maioria das empresas continua a considerá-lo um sistema complexo e ineficaz (77%), ainda que se verifique uma recuperação neste indicador no período objecto de análise (2005/2007), o qual recuperou de 89,3% para os referidos 77%, como evidencia o Gráfico 1, valor que todavia continua a expressar uma considerável insatisfação das empresas face ao sistema fiscal.

Gráfico 1 – Como considera o actual sistema fiscal português?



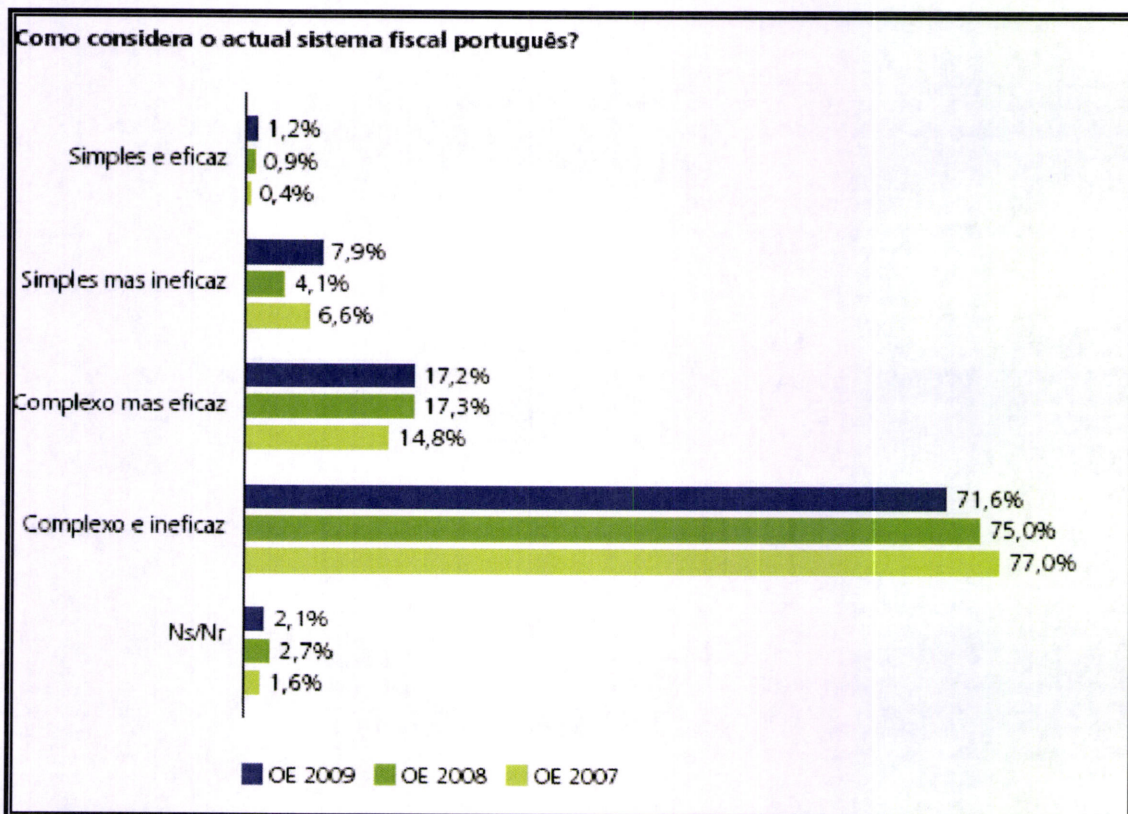
Fonte: Relatório do Observatório para a Competitividade Fiscal 2007 – Deloitte

Numa perspectiva evolutiva e com recurso à mesma base de análise (Relatório do Observatório da Competitividade Fiscal Deloitte – Gráfico 2), analisado idêntico

indicador estudado por esta entidade para o período 2007/2009, pode contudo concluir-se por uma diminuição das opiniões negativas, constatando-se de forma consistente:

- Um decréscimo da percentagem de empresas que considera o sistema fiscal “complexo e ineficaz” (de cerca de 77% em 2007 para 72% em 2009);
- O aumento da percentagem de inquiridos que considera o actual sistema fiscal “complexo mas eficaz” (de cerca de 15% para cerca de 17%);
- E ainda que a percentagem de empresas que considera o sistema fiscal português “simples e eficaz” continue a ser muito reduzida, mesmo este indicador evoluiu de 0,4% para 1,2% no período.

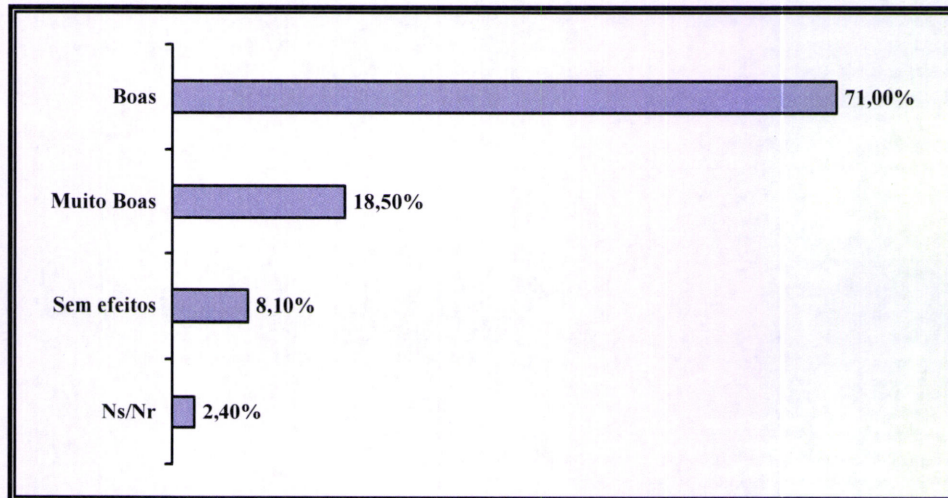
Gráfico 2 – Como considera o actual sistema fiscal português?



Fonte: Relatório do Observatório para a Competitividade Fiscal 2007 – Deloitte

Relativamente à avaliação das medidas de simplificação fiscal introduzidas no Orçamento do Estado – OE 2007, 71% das empresas inquiridas considera como boas as mesmas medidas, sendo que cerca de 19% as pontua como muito boas (Gráfico 3).

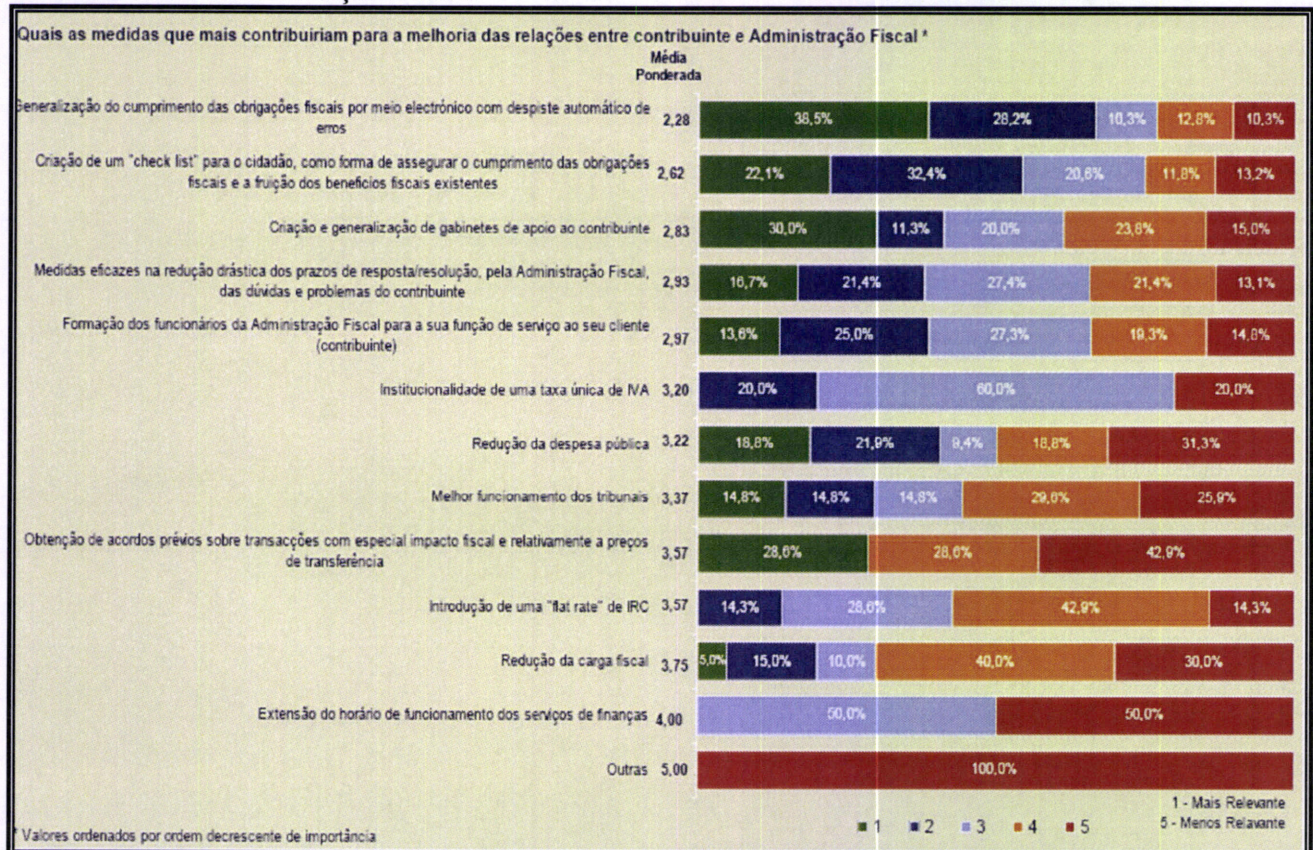
Gráfico 3 – Avaliação das medidas de simplificação Fiscal



Fonte: Relatório do Observatório para a Competitividade Fiscal 2007 – Deloitte

Quanto às medidas adoptadas em sede de incremento do cruzamento de dados por parte dos serviços fiscais, estas foram consideradas como as mais importantes no sentido do combate à fraude e evasão fiscais, como evidencia o Gráfico 4:

Gráfico 4 – Quais as medidas que mais contribuíram para a melhoria das relações entre contribuinte e Administração Fiscal?



Fonte: Relatório do Observatório da Competitividade Fiscal 2007 – Deloitte

E, como também evidencia o Gráfico 4, as medidas que mais contribuíram para a melhoria das relações entre contribuinte e Administração Fiscal foram a generalização do cumprimento das obrigações fiscais por meio electrónico com despiste automático de erros, sendo a medida que obteve a melhor média de respostas, seguida da criação de um *chek-list*, para o cidadão, como forma de assegurar o cumprimento das obrigações fiscais e a fruição dos benefícios fiscais existentes (Deloitte, 2007).

1.2 OBJECTIVOS DO TRABALHO

A adopção de medidas desta natureza num ambiente tão complexo como o “mundo da fiscalidade” traz custos acrescidos a todos os intervenientes, Estado, particulares e empresas, pelo que com a realização do presente relatório foi nosso objectivo reflectir sobre os resultados da evolução recente ao nível da Administração Fiscal derivados:

- Da adopção de medidas de simplificação no âmbito do Programa Simplex⁶, Programa de Simplificação Administrativa e Legislativa “Quanto mais simples, melhor”;
- Da pretendida eficácia e eficiência, pela melhoria da qualidade no apoio e nos serviços prestados aos contribuintes, tendo como objectivo o pretendido reforço da competitividade e do funcionamento mais justo do sistema fiscal;
- Do risco decorrente da prática de erros, tanto por parte dos contribuintes como da Administração Fiscal, dada a implementação das referidas medidas de simplificação;
- Do tipo de custos suportados, quer pelos contribuintes quer pela própria Administração Fiscal, em sede de gestão de procedimentos e de aquisição de novos conhecimentos e novas tecnologias, como resultante da adopção destas práticas;

⁶ O que é uma Medida Simplex? A medida de simplificação deve assentar na análise dos processos de uma dada actividade administrativa e ter como objectivo modificá-los, de tal forma que sejam reduzidos os custos de contexto para as empresas e/ou os encargos administrativos para os cidadãos.

1.3 **E**STRUTURA DO RELATÓRIO

No ponto 1, intitulado Caracterização da situação objecto de estudo, apresenta-se o enquadramento do tema deste Relatório, passando em revista a evolução do passado recente da matéria relativa às reformas fiscais e dos objectivos que as caracterizaram, bem como o necessário enquadramento legal. Sendo que a realidade social do mundo tem evoluído ao longo do tempo, também a estrutura dos sistemas fiscais tem que se ajustar a novas realidades, sociais, económicas, ambientais, e daí o interesse na análise do reflexo que a tomada de medidas que a qualquer tempo as Administrações Fiscais tomem nessa medida.

No ponto 2 dedicamos a nossa atenção à estrutura administrativa que em sede de gestão da política fiscal definida pelo Governo da República assume papel relevante, como seja a Direcção Geral dos Impostos, a sua Missão e objectivos, o seu papel na administração dos impostos.

O trabalho desenvolve-se depois pela análise ao problema objecto de estudo, a complexidade legislativa ao nível fiscal, os custos que lhe estão subjacentes e os riscos associados à tomada de opções em sede de simplificação, delimitando o tema e localizando a importância do mesmo, seja numa perspectiva social e cultural, seja pessoal e profissional, neste particular atenta a ligação funcional do aluno à matéria em análise.

Para o efeito foi utilizada alguma matéria publicada, procurando com a sua análise obter informação tendente a ajudar a melhor compreender a realidade de hoje da referida relação fisco/contribuente, reflectindo sobre a evolução recente ao nível das medidas que têm vindo a ser objecto de implementação e reforço e o impacto que as mesmas têm tido nessa mesma relação, tendo também sido utilizada alguma informação estatística publicada, tanto pela Administração Fiscal como por outras entidades de créditos firmados nesta matéria e que regularmente têm dedicado nos tempos mais recentes algum do seu esforço à análise desta matéria.

1.4 **M**ETODOLOGIA

Atendendo à explanação evidenciada nos pontos anteriores, nomeadamente no que à revisão da literatura respeita, este trabalho será desenvolvido segundo as seguintes etapas:

- Pesquisa e recolha bibliográfica sobre o tema;
- Identificação dos aspectos relevantes das medidas e acções implementadas, quer de carácter legislativo quer de natureza operacional;
- Recolha de elementos com o objectivo de melhor conhecer a realidade ao nível de uma unidade orgânica da DGCI, num contexto limitado como seja no caso a Direcção de Finanças de Évora;
- Utilização de forma generalizada da informação disponível quanto a obras publicadas ao nível do tema da simplificação, da modernização e da inovação na Administração Pública, ou de outros cujo contexto se insira neste âmbito.

2. CARACTERIZAÇÃO DA SITUAÇÃO OBJECTO DE ESTUDO

2.1 INTRODUÇÃO

O tema deste relatório, tendo como elemento de referência a simplificação e o impacto que a adopção de medidas por parte da Administração Fiscal têm ao nível dos custos de contexto, incorporando estes os custos de cumprimento e os custos de administração, procura alargar a sua análise ao risco associado à adopção de tais medidas, risco analisado na dupla vertente dos intervenientes desta relação, Estado e contribuintes, sendo que a quantificação ao nível dos contribuintes, seja dos custos indexados ao cumprimento das suas obrigações, seja ao nível da Administração Fiscal dos derivados do incumprimento ou de um deficiente cumprimento por parte dos mesmos, se trata de matéria a carecer ainda de muito estudo, dado o risco que modernamente as Administrações Fiscais têm vindo a assumir como custo a suportar em contrapartida da pretendida simplificação e flexibilização.

Terá sido a evolução das sociedades contemporâneas a motivar a crescente complexidade que os sistemas fiscais têm vindo gradualmente a evidenciar, como forma de resposta ao verificável aumento da erosão das bases tributáveis e a que a fraude e evasão fiscais não são estranhas, conduzindo assim os reformadores fiscais a preocuparem-se com a análise da eficiência dos sistemas do ponto de vista administrativo.

Esta temática enquadra-se também assim no contexto da evolução verificada no passado recente em Portugal e cujas reformas fiscais se têm vindo a consolidar pela via legislativa, consagrando princípios fundamentais em matéria organizativa e procedimental consignados na Constituição da República Portuguesa (CRP) e no Código do Procedimento Administrativo (CPA).

A CRP, como diploma estruturante do sistema jurídico-político, concebe uma administração próxima dos cidadãos, sendo disso exemplo o art.º 267º que estabelece que a administração pública será estruturada de modo a evitar a burocratização, a

aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efectiva, ou seja, na senda do denominado princípio da subsidiariedade.

Por seu lado o CPA, Código do Procedimento Administrativo, exige da administração pública um comportamento organizacional adequado e voltado para a modernização administrativa, enumerando um conjunto de princípios tais como: o princípio da colaboração da administração com os particulares; o princípio da participação; e o princípio da desburocratização e da eficiência.

Pela análise da evolução do passado recente da Administração Fiscal conclui-se que a institucionalização do princípio declarativo e a consagração da tributação do rendimento real, tal como definido à luz do princípio constitucional da capacidade contributiva, “A tributação das empresas incide, fundamentalmente, sobre o seu rendimento real ” (art.º 104º nº 2 da CRP), em alternativa ao conceito de rendimento normal e da utilização de presunções na tributação dos contribuintes, constituíram, associados à conseqüente escalada da evasão e fraude fiscal, elementos de alavancagem no reforço dos seus poderes e competências.

De facto, a fiscalidade dos nossos dias mudou de natureza no plano administrativo, dado que a Administração Fiscal tem vindo de forma gradual a passar para a esfera dos contribuintes muitas das tarefas administrativas necessárias ao apuramento e à arrecadação do imposto, tarefas que antes da reforma da tributação operada, primeiramente em 1986 com a entrada em vigor do IVA e posteriormente em 1989 com a aprovação dos códigos dos impostos sobre o rendimento, das pessoas singulares, das pessoas colectivas e da contribuição autárquica e impostos sobre o património em 2003, eram integralmente asseguradas pela própria Administração Fiscal, seja quanto a situações de apuramento e liquidação, seja de pagamentos por conta, de retenção na fonte e entrega dos respectivos valores, tudo com base numa regulamentação clara e equilibrada do instituto da substituição tributária (Pereira, 2005).

Este facto enquadra-se no âmbito do crescimento verificado no decurso da 2ª metade de século passado ao nível da administração pública do Estado providência, situação destinada a garantir o bem-estar social e que originou fenómenos de ineficiência, pelo que é o próprio Estado que hoje procura assumir alguma “desintervenção”, prescindindo

de tarefas que têm vindo a ser consideradas como tipicamente cometidas ao Estado social, e a dedicar-se a um número cada vez mais reduzido de tarefas que se reconduzem maioritariamente a actividades de gestão, de controlo e de incentivo (Estorninho, 1966), no que Majone (1977) designa por mudança de paradigma entre o Estado “positivo” (intervencionista) e o Estado “regulador”.

2.2 *EN*QUADRAMENTO HISTÓRICO

Mas convirá, todavia, localizar os factos no tempo, já que a situação de mudança dos actuais sistemas fiscais parece caminhar num sentido oposto ao que vinha sendo evidenciado no final dos anos 80 do século passado aquando da actual reforma, sendo que, independentemente de se conhecer de momento qual a evolução num futuro próximo, em particular da tributação sobre o rendimento, importará ter presente que as reformas fiscais estruturais do século passado, nomeadamente no que aos impostos sobre o rendimento respeita, sucederam-se entre nós em ciclos de cerca de 30 anos (Faustino, 2005):

- A reforma de 1929, sob a égide do Prof. Doutor Oliveira Salazar;
- A reforma de 1959/1965, liderada pelo Prof. Doutor Teixeira Ribeiro;
- A reforma de 1989, que teve por base os trabalhos da Comissão de Reforma Fiscal presidida pelo Prof. Doutor Paulo de Pitta e Cunha.

Assim, encontra-se neste momento a actual estrutura fiscal já em plena segunda metade do seu “período de vida útil”, e mesmo atendendo às “grandes reparações” de que tem sido objecto durante esta sua existência, fruto da necessidade de ajustamento da matéria fiscal à evolução da sociedade, parece poder revestir-se de algum interesse fazer um “ponto de situação” sobre algumas das recentes tendências conhecidas em sede de reforma da tributação, nomeadamente no que à tributação pessoal respeita, análise esta, se calhar demasiado ambiciosa para as minhas capacidades, mas que no âmbito deste trabalho me arrisco a fazer, atentos o objectivo do mesmo (Faustino, 2005).

Ainda que entendamos que não há sistemas fiscais perfeitos, diríamos contudo que podendo a legislação ser cuidada ou quase perfeita, mas se a administração que a executa não o for o sistema não funciona, ou antes, funcionará, mas muito mal.

Esta foi aliás a experiência que resultou da reforma no período posterior à queda do regime monárquico em Portugal, caracterizada por uma ilusão de modernidade em 1922, tentado alinhar por uma tributação pessoal do rendimento baseada em taxas progressivas. Todavia os autores dessa reforma esqueceram-se que a estrutura económica do país era frágil, um país rural com uma administração anquilosada, com reduzidos meios materiais e humanos e sem capacidade de adaptação a uma nova realidade, foi a mesma geradora de uma situação de “caos” fiscal e social. Em virtude da inexistência de uma classe assalariada própria de um país industrializado, os destinatários de um tal imposto sobre o rendimento eram maioritariamente os funcionários públicos (Nabais, 2008).

Esta situação foi posteriormente acautelada pela reforma de 1929 a qual veio pôr termo a algumas utopias alimentadas em 1922, estabelecendo, com grande realismo, uma tributação do rendimento assente numa tributação cedular, normal e com taxa proporcional. Uma reforma que nos legou um sistema fiscal que, na época, funcionou razoavelmente até à década de sessenta, pois demonstrou, para além do mais, uma razoável dose de bom senso de que jamais se pode prescindir (Nabais, 2008).

Justamente por isso, compreende-se que este sistema fiscal tenha começado a revelar-se desadequado ao sistema económico e social quando, sobretudo a partir dos anos cinquenta, este começou a experimentar um certo grau de desenvolvimento decorrente de uma pequena abertura da economia portuguesa e a que, por certo, não terá sido alheio a participação do país em organizações económicas internacionais como a OCDE e a EFTA (Nabais, 2008).

Por isso, a reforma fiscal de 1958/1966 foi uma reforma concretizada gradualmente, com particular destaque para a tributação do rendimento e procurou adaptar o sistema fiscal ao grau de desenvolvimento económico do país, tentando a Comissão Presidida pelo Prof. Teixeira Ribeiro um razoável equilíbrio, combinando, em sede da tributação do rendimento, a tributação pessoal com a real, e a tributação cedular com a

complementar, e em sede mais geral um equilíbrio da tributação do consumo com o rendimento. Um sistema que funcionou, apesar de tudo, moderadamente, até 1975, como um sistema fiscal intermédio, próprio de um país em vias de desenvolvimento (Nabais, 2008), adaptado à realidade do país naquele momento e assente numa administração “musculada”, estratégia que funcionou até 1986.

E é assim que no decurso da década de 80 e em plena reforma do sistema fiscal, o legislador português beneficiou de algum modo da experiência acumulada pelas reformas que ao nível de outros países da OCDE decorriam, nomeadamente ao nível da estrutura, das características e do funcionamento, factores que caracterizaram o denominado “modelo extensivo” da estrutura fiscal e que se consubstanciaram numa alteração na hierarquia dos princípios tributários em benefício da eficiência, da equidade horizontal e da simplicidade, e com um núcleo central quase comum a todos os impostos (Faustino, 2005):

- Uma pretendida redução de taxas;
- Uma diminuição do número de escalões;
- A extensão (alargamento) da base de tributação;
- A eliminação de tratamentos preferenciais;
- A redução dos sistemas tradicionais de incentivos.

Subjacente a este conjunto de opções está também o facto de o sistema fiscal ter passado a presumir como verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade, adoptando assim o denominado princípio da verdade declarativa.

Como refere Santos (1999), o sistema fiscal repousa assim entre nós no princípio da declaração do contribuinte, seja em sede de matéria de tributação sobre o rendimento seja sobre a despesa, incluindo a despesa na aquisição de imóveis. Numa sociedade perfeita funcionaria um princípio de autocontrolo pelo que ficaríamos por aqui. Os valores éticos estariam de tal forma impregnados nos contribuintes que estes se sentiriam na obrigação moral de declararem todos os seus rendimentos ou todos os volumes de negócios. E se assim fosse, o património possuído ou adquirido teria clara

correspondência com os rendimentos e os impostos pagos ao Estado corresponderiam aos impostos devidos por lei (Santos, 1999).

A verdade porém é que não vivemos numa sociedade perfeita. E por isso a declaração do contribuinte apenas pode ter uma presunção de verdade, mas não representa necessariamente e sempre a verdade em si mesma.

Por isso há que estabelecer todo um sistema de controlo da verdade declarada. Um sistema que induza os contribuintes a efectuarem correctas declarações e que dissuada as declarações falsas ou incompletas. A inspecção tributária contribui para essa função. Os sistemas de informação e o uso da informática devem permitir que a inspecção funcione munida da melhor informação possível. As formas indirectas de determinação ou avaliação da matéria colectável têm também essa função. Trata-se de permitir validar os dados declarados com recurso a rácios e indicadores de natureza macroeconómica. Mas não é desejável (por fomentar uma mentalidade repressiva) nem praticável (por não ser sustentável numa análise custo-benefício) haver um fiscal atrás de cada contribuinte. Daí a necessidade sentida por todos os sistemas fiscais de possuírem formas expeditas de determinação do valor ou da matéria colectável, teoricamente menos perfeitos mas na prática mais adequadas ao funcionamento da realidade económica. Os pagamentos especiais por conta em IRC preenchem essa função, mas são manifestamente insuficientes (Santos, 1999)

É assim que, não só no que aos pagamentos por conta respeita mas a todo um conjunto de actos em sede contabilística e fiscal, nomeadamente ao nível dos sujeitos passivos pessoas colectivas ou outros com contabilidade regularmente organizada, seja por imposição legal ou por opção, foi reconhecida dignidade suficiente a todo esse suporte contabilístico para que com base no mesmo, o sujeito passasse não só a cumprir todo o procedimento declarativo como também a fazer autoliquidações, pagamentos por conta, retenções na fonte, com base na já antes referida regulamentação clara e equilibrada do instituto da substituição tributária (Pereira, 2005).

2.3 Os CUSTOS DE CUMPRIMENTO E AS SUAS CONTRAPARTIDAS

A antes referida regulamentação do instituto da substituição tributária permite aos contribuintes dispor no decurso de um determinado período de tempo de meios financeiros de terceiros e que terá que entregar mais tarde ao Estado, comportando-se neste período como “mero intermediário” desta relação jurídica administração/administrado, o que corresponde, para as empresas, a um benefício de *cash flow* resultante da inexistência de uma coincidência temporal entre o momento da ocorrência do facto gerador e o momento do pagamento do imposto (Lopes, 2008).

Todo este procedimento tributário passou assim a estar a cargo dos contribuintes possuidores de contabilidade, que através dos seus meios de logística, de registo e suporte, apuram o imposto, procedem à respectiva liquidação, efectuam o pagamento e, nas situações de crédito de imposto perante o “fisco” ainda lhes compete assumir o papel de reclamante de tais montantes através do mecanismo do reembolso, tudo isto sem qualquer intervenção da Administração Fiscal, nesta fase, a qual limita a sua intervenção à disponibilização via informática das comunicações que se mostrem necessárias bem como à remessa da respectiva documentação para efeitos declarativos e de pagamento.

Neste contexto, poderia parecer que ficaria assim praticamente limitado o papel da Administração Fiscal a uma situação de gestão de “retaguarda”, tanto em sede de controlo formal ao nível da informação como do grau de cumprimento declarativo e de pagamento, sendo que este é tipificado como a principal obrigação na relação “fisco/contribuinte” e que se consubstancia na entrega da prestação pecuniária ao Estado, derivada da relação jurídico-fiscal em que o Estado actua revestido de um poder “*jus imperii*” superior ao dos cidadãos, facto que lhe permite, por um lado realizar a função redistribuição utilizando os instrumentos da ciência das finanças públicas, produzindo bens públicos que fornece de forma “gratuita”, ou a preço inferior ao seu custo, ou atribuir subsídios ou outras compensações, e por outro lhe permite, inclusive, a execução do património do devedor para realização dos créditos não voluntariamente satisfeitos (Pereira, 2005).

Quer isto dizer que associado àquela simplificação de procedimentos bem como à adopção de medidas por parte da Administração Fiscal em sede da sua implementação e do objectivo de minimizar os custos decorrentes da mesma, o que se pretende concretizar na melhoria do desempenho e da relação com os obrigados fiscais, está também associada uma situação de risco derivada do eventual recurso por contribuintes menos escrupulosos a práticas conducentes a tirar partido de lacunas que o sistema de controlo possa evidenciar ou da sua vulnerabilidade por ausência de alertas ou outros mecanismos por parte de outros menos cautelosos e cuidadosos na forma de dar à tributação os seus elementos, factos que posteriormente motivam a ocorrência de erros cuja verificação e correcção se impõe (Lopes, 2008).

Daqui resultam custos, por um lado administrativos e de funcionamento em sede de verificação ou de confirmação pelos Serviços destas inconsistências e por outro dos próprios contribuintes pela necessidade de deslocação aos Serviços para esclarecimento destas situações, factos que se poderão vir a materializar nas necessárias correcções de natureza oficiosa, acrescidas eventualmente de penalizações por declarações inexactas ou ainda por eventual situação decorrente de falta de colaboração para com a Administração Fiscal, seja no imediato seja à posteriori e derivada da necessidade de intervenção dos serviços de inspecção, a que acrescem também e ainda os custos que lhe são próprios não só em sede material (tempo e deslocações) como psicológicos, além dos respectivos procedimentos administrativos (Lopes, 2008).

Tudo isto corresponderá e incorporará, a final, os denominados custos de contexto.

3. A DIRECÇÃO GERAL DE IMPOSTOS (DGCI) – MISSÃO E OBJECTIVOS

A Direcção Geral dos Impostos (DGCI) é uma organização pública multissecular, com uma cultura profissional e tradição organizativa próprias dentro da Administração Pública.

Cabe à DGCI assegurar, de acordo com as políticas e as orientações definidas pelo Governo, “a administração dos impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património, bem como de outros tributos que lhe foram atribuídos por lei” (D.L. 408/93, de 14 de Dezembro).

Por outro lado, ao nível da política fiscal, as Grandes Opções do Plano (GOP) para 2005-2009 aprovadas pela Lei nº 52/2005, de 31 de Agosto, estabelecem que a actuação nesta matéria se deve centrar em três áreas fundamentais:

- Simplificação e moralização do sistema fiscal;
- Melhoria da eficiência da Administração Fiscal e;
- Combate à fraude e evasão fiscal.

Em idêntico sentido nas GOP para 2009, aprovadas Pela Lei nº 41/2008, de 13 de Agosto, a política fiscal é referenciada como sendo uma das vertentes com maior impacto no processo de consolidação orçamental, sendo identificadas as seguintes áreas prioritárias:

- O reforço do combate à fraude e evasão fiscal;
- A competitividade da economia nacional;
- A eficácia da administração;
- A simplificação e redução dos custos de contexto;
- A protecção ambiental;
- A melhoria da equidade fiscal;
- A harmonização fiscal comunitária.

Os objectivos a prosseguir em 2009, no âmbito da política fiscal, visam sobretudo, o reforço da competitividade, o funcionamento mais justo do sistema fiscal e o aumento da eficiência e eficácia, pela melhoria da qualidade no apoio e serviços prestados aos contribuintes. No que respeita ao reforço da competitividade o objectivo é a redução dos encargos administrativos suportados pelas pessoas singulares e colectivas para o cumprimento das suas obrigações fiscais. Neste contexto, a desmaterialização de processos e procedimentos no âmbito da DGCI e a generalização do relacionamento *online* entre a DGCI e os operadores económicos e particulares, como por exemplo, formulários e impressos electrónicos, e documentos desmaterializados, deverão continuar a ser assumidos como áreas estratégicas. A prossecução da missão da DGCI e das suas atribuições norteia-se por princípios como (DGCI, 2009):

- Legalidade;
- Flexibilização administrativa;
- Desburocratização;
- Desconcentração;
- Valorização de recursos humanos;
- Coordenação tributária inter-administrativa.

Os objectivos estratégicos são definidos com base nesta plataforma de competências de modo que todos os recursos sejam orientados para atingir alvos comuns e bem interiorizados. O primeiro destes objectivos, reforço do combate à evasão e fraude fiscal, consubstancia-se na necessidade sentida de promover uma maior equidade fiscal, facto que se pretende ver materializado numa redução da carga fiscal individual através de um pretendido aumento da receita fiscal. Numa segunda vertente deve destacar-se uma procura de eliminação de factores de distorção tendo, designadamente, em vista, uma perspectiva de competitividade empresarial, para salvaguarda da política fiscal como instrumento da política económica, procurando o reforço do cumprimento voluntário das obrigações por parte dos contribuintes. Tal desiderato será atingido com a intensificação de medidas de simplificação e redução de custos de contexto de modo a contribuir para uma melhoria da qualidade no apoio e serviços a prestar aos contribuintes (Macedo, 2008).

E quanto à redução dos custos de contexto, esta medida poderá ver-se consolidada pelo desenvolvimento de medidas ao nível da simplificação do sistema fiscal com a alteração do actual sistema de regime simplificado de determinação do lucro tributável das empresas, da redução do tempo de resposta às petições dos contribuintes, da melhoria da equidade, da conclusão e consolidação do processo de modernização da Justiça Tributária. A pretendida eficácia e eficiência na Administração Fiscal terá assim que ser consolidada (DGCI, 2009):

- a) Através do reforço de medidas de carácter operacional;
- b) Com a desmaterialização de procedimentos declarativos, administrativos e consultivos;
- c) Com idêntica medida ao nível dos actos nos procedimentos em sede de execução fiscal;
- d) Com alterações às regras de caducidade de modo a obstar a manobras dilatórias dos contribuintes;
- e) Com o esgotamento do paradigma do suporte papel;
- f) Com a redução dos custos ao nível da Administração Fiscal;
- g) Com a libertação de recursos humanos em tarefas rotineiras e a sua afectação à criação de valor e a operações que criem mais-valia para a organização, consubstanciando-se na resposta a situações de incapacidade da Administração Fiscal às necessidades.

A eficácia e eficiência na Administração Fiscal têm evidenciado como objectivo estratégico desmaterializar e automatizar os procedimentos internos, tornar a *internet* o interface relacional privilegiado entre a DGCI e os contribuintes e aumentar a interactividade com os contribuintes e os restantes parceiros públicos e privados, rentabilizando o seu potencial de imagem assente no que se pode denominar de marketing-mix da Instituição (os 4 P's), produto, preço, promoção e "placement" (Carneiro, 2008):

PRODUTO (Serviço) – Atendimento, Recepção, Informação ao contribuinte;

PREÇO (Opacidade) – Custo da burocracia e Custos de Contexto;

PROMOCÃO (Comunicação) – Imagem/Marca/Comunicação de Suporte de Justiça/Equidade/Celeridade;

“PLACEMENT” (Distribuição) – Acessibilidade, Possibilidade de escolha, Conveniência.

Numa organização, a minimização dos custos para o cliente e a melhoria da eficiência e da eficácia da sua estrutura são objectivos que, por regra, concorrem num mercado mais ou menos competitivo. Todavia, no caso da administração fiscal, estes objectivos estão condicionados pelas características específicas do mercado em que opera porque, e segundo Carneiro (2008):

- 1) Não há concorrência directa (serviço/produto);
- 2) Os clientes (contribuintes) não podem recorrer a outros prestadores do serviço (escolha/comunicação/promoção);
- 3) A aquisição (distribuição/placement) dos serviços é imposta por lei;
- 4) O preço também é definido por lei

Assim, ainda segundo Carneiro (2008), a relação do Sector Público com a figura de utente, de cliente e de cidadão, pode assumir a seguinte estrutura:

- Como Utente – Não há lugar a criação de valor (pela DGCI)
- Como Cliente – Este exige qualidade de serviço
- Como Cidadão – Há geração de valor (pela DGCI)

A criação de valor para o cidadão parte assim de uma atitude pró-activa de marketing de serviço.

E dentro deste quadro, algumas questões se podem colocar, como sejam:

1. Como analisar a actividade da DGCI hoje perspectivando-a no futuro?
2. Quais os seus objectivos?
3. Como cumprir a sua missão?

Trata-se de um desafio que constitui também uma chamada de atenção para o papel da Administração Fiscal hoje e do seu desempenho na sociedade do futuro, centrado não apenas no exercício da sua função de controlo declarativo e inspectivo, da sua função coactiva, da função de arrecadação de receitas para o Orçamento do Estado, mas

também na sua função de agente socializador e dinamizador de uma cultura de cidadania.

Mostra-se assim necessário criar políticas eficazes que melhorem a forma como os contribuintes e a Administração Fiscal se percebem e se relacionam.

3.1 O PROBLEMA DE ESTUDO

De modo geral, desde sempre tem havido a percepção de que os impostos têm custos de administração que pesam de modo significativo na receita que produzem. E se a quantificação desses custos se poderá mostrar exequível na óptica da sua administração, já a abordagem à quantificação do impacto que esta matéria tem na própria Administração Fiscal e nos contribuintes, derivada da adopção de medidas de simplificação, se mostra um desafio que tem vindo a ganhar adeptos ao nível do seu estudo, sendo que a redução desses custos nos objectivos da política fiscal constitui um novo paradigma nas políticas económicas dos Estados, situação que está associada aos níveis de fiscalidade mais elevada que se começaram a verificar na 2ª metade do século passado (Lopes, 2008).

Majone (1977) afirma que o declínio do Estado “Keynesiano”, intervencionista e redistribuidor, fez surgir um novo Estado regulador cujo principal instrumento é o fabrico de regras.

Isto é, o Estado outrora produtor de bens e serviços, torna-se regulador neutro dos processos de mercado, intervindo pelas mesmas razões que fundamentam a intervenção do Estado na economia de mercado, ou seja, fundamentalmente pelas falhas de mercado ao nível das infra-estruturas e serviços públicos (Majone, 1997), ainda que neste preciso momento e fruto da generalizada situação de crise internacional já haja quem, de novo, repense a teoria Keynesiana e a sua aplicabilidade face ao momento actual, bastando ver a este propósito o que pensadores e economistas como Stiglitz, nomeadamente, têm opinado em múltiplas intervenções, escritas e orais nos mais variados palcos internacionais.

E uma vez que o objectivo deste trabalho se centra na análise do impacto derivado da adopção dessas medidas de simplificação tendo em vista a qualidade do serviço a prestar ao contribuinte, importa ter presente que de qualquer modo ao nível dos contribuintes a implementação de tais medidas motiva por outro lado alguns custos de cumprimento, que incluem não só o tempo gasto na resolução dos seus assuntos fiscais como também os custos suportados com documentação, equipamentos e meios de suporte informático, consultoria fiscal, formação, etc., ou seja, à redução de custos que a desmaterialização potencia não podem dissociar-se os custos a suportar com a adopção de outras práticas entretanto assumidas.

Por outro lado, a complexidade legislativa associada a uma ainda elevada taxa de ausência de cultura, que nuns casos temos ainda que assumir como de cultura geral e noutros como de “educação fiscal”, bem como uma “normal” tendência do contribuinte português para retardar o cumprimento das suas obrigações, tudo factos que podem ainda e também implicar alguma ansiedade no processo de cumprimento de natureza declarativa ou outras, contribuindo para engrossar as filas de espera, no decurso das quais o “stress” acumulado é gradualmente partilhado com os restantes parceiros, sendo vertido no momento de atendimento para um interlocutor que ao longo do dia, provavelmente, já esteve sujeito a essa situação por diversas vezes.

Trata-se aqui dos designados custos psicológicos da tributação.

3.2 **O** RISCO

Sendo a redução da fraude e evasão fiscal um dos objectivos da administração fiscal também associado à adopção destas medidas de simplificação, facto que tem também vindo a ser objecto de uma intensa procura através da implementação de medidas de carácter legislativo acompanhadas de um conjunto de acções em sede de inspecção tributária, tal desiderato tem encontrado justificação no essencial em quatro ordens de razões (DGCI, 2008):

- 1) Absoluta necessidade de uma maior equidade fiscal;
- 2) Necessidade de aumento da receita fiscal global e, simultaneamente, redução da carga fiscal;

- 3) Eliminação de factores de distorção designadamente em termos de competitividade empresarial;
- 4) Necessidade de evitar delapidação do património do Estado.

Para além das matérias relacionadas com a fraude e evasão fiscais, o sistema fiscal português contempla ainda um conjunto de normas anti-abuso que visam combater as práticas que não podendo ser qualificadas como fraude, traduzem todavia práticas de “planeamento fiscal agressivo” e como tal são merecedoras de adequada atenção por parte da administração fiscal, nomeadamente através da acção da inspecção tributária e da adopção de uma adequada gestão proactiva da percepção do risco por parte dos agentes económicos incumpridores.

Segundo Canedo (2003: 7):

“O risco é a expectativa que os contribuintes não cumpram as suas obrigações fiscais, em termos declarativos e de pagamento dos impostos, utilizando práticas de evasão fiscal através da manipulação das disposições legais em vigor ou da omissão de factos tributáveis”, podendo ser quantificado “através de uma relação entre a expectativa de encontrar um montante de imposto em falta e o tempo médio que é necessário gastar para o obter, isto é, uma relação entre uma unidade monetária e uma unidade de tempo”.

É também aqui que importa colocar alguma ênfase nesta análise face ao interesse em quantificar as tarefas necessárias à correcção de situações decorrentes de práticas de evasão e dos custos de contexto resultantes de tal facto.

A noção de risco deve assim ser entendida na perspectiva da sua inerência, do seu controlo ou da sua detecção (risco inerente, risco de controlo ou risco de detecção). Podemos por isso sintetizar, ao nível da Administração Fiscal, as diferentes componentes de risco como segue (Arens, 2002):

- Risco inerente (risco de evasão fiscal) – susceptibilidade de asserções individuais levarem a erros materiais;
- Risco de controlo – erros materiais não prevenidos ou não detectados pelo sistema de controlo interno do contribuinte;

- Risco de detecção – persistência de erros materiais não detectados nas asserções individuais;
- Risco de auditoria tributária – verificação de erros materiais nas declarações fiscais e omissões nos relatórios de inspecção (auditoria).

Actualmente, é fundamental para os contribuintes não descurar a reestruturação e modernização da máquina fiscal e a sua maior eficiência no combate à evasão e fraude, sendo de referir que uma deficiente interpretação das disposições legais ou uma menos cuidada atenção a cumprimento de prazos ou outros normativos, poderá implicar consequências que em muitas circunstâncias podem ser extremamente penalizantes.

É assim que dada a crescente complexidade do mundo empresarial, dada a internacionalização dos negócios, a crescente circulação de pessoas, bens e capitais, cada vez mais questões como a simplificação de procedimentos em sede tributária, os custos e o risco associados, são naturalmente objecto de atenção de profissionais e estudiosos da matéria.

4. O CONCEITO DE SIMPLIFICAÇÃO – SUA DELIMITAÇÃO E ENQUADRAMENTO

Conforme refere Pereira (2005:63), para Adam Smith um “bom sistema fiscal” deveria basear-se em alguns princípios fundamentais: a Justiça (de modo a assegurar a igualdade perante o imposto); a certeza (de forma a eliminar o arbítrio no lançamento do imposto); a comodidade (tendo em vista simplificar as obrigações a cumprir pelos contribuintes); a economia (com o objectivo de obter as maiores receitas possíveis com o menor custo).

Existirá por isso alguma semelhança entre este conjunto de regras e os princípios que modernamente são assumidos como devendo enquadrar um sistema fiscal e que qualquer reforma fiscal procura ter em conta, que são a equidade; a eficiência económica; e a simplicidade (Pereira, 2005).

Refere Carlos (2005) que segundo Stiglitz (1988: 390), a simplicidade é uma das características do que se pretende de um sistema fiscal perfeito, sendo que para estes autores, são 5 as propriedades de um bom sistema fiscal: *economic efficiency; administrative simplicity; flexibility; political responsibility; fairness*. Mas a simplicidade pode, também, reportar-se a um imposto, considerado individualmente. Da maior ou menor simplicidade de um imposto decorrerá, em regra, o seu índice de compreensão e facilidade em fazê-lo cumprir e, portanto, a par de uma maior eficácia deverá potencialmente registar-se um menor nível de custos de funcionamento, pelo que da conjugação destas realidades resultará uma maior eficiência fiscal. Torna-se assim imperiosa a necessidade de simplificação do sistema fiscal. Esta necessidade convoca, naturalmente, o legislador para que simplifique todo o complexo sistema de tributação do rendimento, sobretudo no que respeita à tributação e obrigações das empresas, designadamente que desonere as empresas da rede labiríntica de obrigações acessórias que de forma crescente se têm vindo a manifestar.

O estudo da simplicidade de um sistema fiscal, faz-se segundo diferentes perspectivas: a legislativa, a administrativa e a política. (Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 201, 2007):

- A dimensão legislativa respeita à análise da extensão e complexidade da legislação fiscal;
- Na dimensão administrativa são considerados, quer os aspectos relacionados com o cumprimento das regras pelos contribuintes, quer a facilidade da sua administração;
- Na dimensão política, destaca-se a necessidade de eleger a simplificação como um objectivo autónomo, o que constitui uma condição necessária para a estratégia de simplificação fiscal bem sucedida, porque:
 1. A complexidade tributária tem conduzido os decisores a preocuparem-se com a análise da eficiência fiscal de um ponto de vista administrativo, e;
 2. A simplificação fiscal e a minimização dos custos de tributação tornaram-se um objectivo independente dos objectivos tradicionais de um sistema fiscal;

Na verdade, muitas das alterações que têm vindo a ser introduzidas na legislação, seja por via do Orçamento do Estado seja da sua Lei de autorização, acabam por se concretizar em novas e mais complexas obrigações acessórias para as empresas, sendo disso paradigma o que se tem verificado no domínio dos benefícios fiscais, em que não obstante a codificação do respectivo Estatuto (EBF), tem vindo a proliferar ao longo do tempo a mais diversa legislação avulsa.

Por outro lado, alguma instabilidade ao nível do quadro normativo de alguns impostos não se compadece com a actividade empresarial, a qual requer uma exigente planificação de médio e longo prazo, tendo em conta os custos, nos quais se incluem naturalmente os fiscais. Assim, face à verificação de situações de cariz menos sólido que o quadro normativo tem vindo a revelar, é compreensível que neste contexto de globalização o governo português se mostre atento e tenha vindo a dar sinais em sede de adopção de medidas tendentes a simplificar o sistema fiscal de modo a captar e incentivar ao investimento. Impõe-se por isso reduzir e simplificar o quadro normativo para que o mesmo seja não só susceptível de ser aplicado de forma coerente como também tenha em atenção os custos indexados à sua aplicação ao nível dos diversos intervenientes (Nabais, 2008).

Face aos sinais de erosão das bases de tributação, passou a fazer parte das preocupações e medidas de política nesta matéria por parte dos Estados, por um lado a adopção de medidas tendentes ao incentivo ao cumprimento voluntário das obrigações declarativas e de pagamento pelos contribuintes, potenciando a receita, e por outro, a adopção de medidas tendentes a minimizar custos de funcionamento do sistema, complementadas com estratégias de controlo da fraude e evasão, na adopção de medidas com o objectivo de melhorar a qualidade no serviço a prestar ao contribuinte e uma aposta no reforço da competitividade fiscal, ou seja, minimizar o risco decorrente duma certa “liberalização” do sistema pela redução do “*gap*” entre proveitos e custos (Pereira, 2005).

Sendo a Direcção Geral dos Impostos (DGCI), o serviço do Ministério das Finanças que tem como objectivo fundamental a execução da política fiscal definida pelo Governo (art.º 1º do DL 408/93, de 14 de Dezembro), pelas superiores responsabilidades que lhe estão cometidas e pelas repercussões que o seu desempenho tem na vida dos cidadãos e das empresas, a DGCI é alvo de uma atenção acrescida, desde o comum cidadão contribuinte, passando pelos seus utilizadores preferenciais ao nível empresarial, por especialistas, académicos e estudiosos da matéria, seja em sede económica, jurídica ou sociológica, até aos meios de comunicação social, atenção essa a que a DGCI tem vindo a responder com uma constante adaptação a novos desafios e aposta numa pretendida melhoria da qualidade dos serviços a prestar a todos os utilizadores com objectivos de aumento dos níveis de eficiência, de eficácia e de motivação dos seus quadros técnicos.

Deste modo, a capacidade de planear e simultaneamente maximizar os desempenhos, é um desafio que obriga a uma articulação adequada de todos os intervenientes no processo de gestão, designadamente em termos de direccionamento dos esforços para os objectivos que pretende alcançar (DGCI, 2008).

Importará também que o legislador pondere a relação custo/benefício, particularmente no que respeita a medidas ao nível do combate à fraude e evasão fiscal, de modo a acautelar que o investimento em tais medidas tenha contrapartida em sede de receita fiscal. Daí que o objectivo seja simplificar. Simplificar procedimentos, apostar na qualidade. Simplificar ao nível da tributação das pessoas singulares e simplificar ao nível da tributação das pessoas colectivas (Nabais, 2008).

Adiante voltaremos a esta temática num ponto de análise às tendências internacionais do que sobre esta matéria se pode perspectivar de como serão os impostos no futuro.

Todavia, numa primeira abordagem, quanto à primeira das acima enunciadas questões, será que ainda continua a fazer sentido insistir no actual modelo de tributação conjunta, numa perspectiva de unidade familiar? Será que este ainda continua a ser o modelo mais ajustado à realidade do momento da sociedade portuguesa? Ou será que a tributação separada, ao nível de cada sujeito passivo face ao seu agregado familiar se poderá converter num factor de simplificação do sistema e conseqüentemente num elemento facilitador do cumprimento declarativo? Estas e outras questões serão seguidamente analisadas.

5. A SIMPLIFICAÇÃO E A UNIDADE FAMILIAR

Dado que no plano da identificação da unidade familiar, cujas modalidades, entretanto, também têm evoluído, para efeitos de tributação, internacionalmente, tem vindo a manifestar-se uma tendência para a tributação individual, a mesma tem acentuado a sua vantagem sobre a tributação conjunta. Sendo que a nível mundial a tributação individual é aquela que goza de maior implantação, importa deixar aqui uma breve nota quanto às hipóteses em equação, já que, segundo Faustino (2005), existe um amplo consenso em torno de um conjunto de critérios que devem ser tidos em consideração para definir a unidade contribuinte, tais como, entre outros:

- As decisões sobre o casamento, ou outras modalidades de constituição de família, não devem ser afectadas por considerações de ordem fiscal;
- As famílias que tenham igual capacidade contributiva devem pagar impostos iguais;
- A organização económica da família não deve depender de considerações fiscais;
- Duas pessoas que vivam juntas e partilhem encargos têm mais capacidade económica, e, portanto, contributiva, do que duas que vivam separadas (a questão das economias de escala);
- A escolha da unidade contributiva não deve ter custos excessivos em termos de perda de arrecadação de receitas.

Ora, não obstante se poderem considerar todos estes critérios como razoáveis, não existe porém nenhum imposto progressivo que possa satisfazê-los simultaneamente, pelo que se colocam outras hipóteses que vamos analisar.

5.1 TRIBUTAÇÃO CONJUNTA VS TRIBUTAÇÃO SEPARADA

No domínio dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares a tributação parcelar ou cedular foi no passado recente substituída pela tributação unitária.

Para isso contribuíram vários factores, em especial a introdução da noção de capacidade contributiva como fundamento da tributação, a pessoalização e a justificação da progressividade do imposto (Pereira, 2005: 84).

De referir que pelo Decreto Regulamentar nº 5/90, de 22.02, a sensibilidade do legislador a esta problemática veio permitir, que atendendo à situação pessoal e familiar do agregado, as referidas tabelas de retenção na fonte, na vertente “casado, único titular”, poderiam também ser de aplicação aos rendimentos auferidos por titulares casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, na situação em que ambos auferissem rendimentos englobáveis mas em que o rendimento de um deles fosse igual ou superior a 95% do rendimento englobado, sendo que tal opção seria exercida a requerimento dos próprios e em conformidade com o normativo definido pelo Decreto Regulamentar nº 18/90, de 13.07, situação que veio a ser abandonada em 1999 em sede de alteração ao nº 3 do art.º 2º do DL nº 42/91, de 22 de Janeiro, publicado no Diário da República - I Série A nº 18, de 22.01.1999).

Continha esta medida administrativa uma situação mitigada, face ao legislado, em que neste contexto, cada titular era tributado em sede própria, libertando o rendimento daquele que assumia menor expressão de suportar uma taxa mais gravosa por efeito da maior expressão do outro e deixando-lhe assim mensalmente disponível uma maior quota de rendimento, evitando também com tal medida um avolumar de situações de crédito de imposto a reembolsar a final ao agregado familiar.

No contexto do título do art.º 2º do Código do IRS “Situação pessoal e familiar”, esta medida continha em si um objectivo de protecção da família e dos rendimentos do trabalho dependente.

Contudo, a favor da tributação conjunta milita o facto de histórica e socialmente se considerar a família tradicional como uma unidade económica, sendo que nos casos de tributação separada o total dos impostos a pagar pelo agregado familiar depende da distribuição dos respectivos rendimentos de cada membro.

Mas também o modelo familiar tradicional tem vindo a evidenciar uma evolução, e daí tem resultado uma tendência para que a tributação se faça separadamente.

Em alguns países, mantendo a tributação conjunta, foi dada, porém, uma opção pela tributação separada (Pereira, 2005; OCDE, 1986).

Todavia ainda subsistem países com sistemas de tributação conjunta como único modelo, sendo diversos os métodos usados, mas entre os mais utilizados encontram-se os que consistem no chamado método per capita (*per-capita approach*), designadamente através do chamado quociente conjugal ou *splitting* ou quociente familiar (Pereira, 2005).

Este é o método utilizado em Portugal, cumprindo um desiderato Constitucional (art.º 104º nº 1), mas tendo entretanto o agregado familiar deixado de reconhecer como seu único fundamento o casamento, passando também a abranger as situações de união de facto como regime opcional, conforme definido pelo art.º 14º do Código do IRS, desde que reunidas as condições ali especificadas, poderão também esses agregados optar pela tributação conjunta (Pereira, 2005).

Sendo a união de facto um facto novo para efeitos fiscais, a contrária também é verdadeira, ou seja a separação de facto, pelo que também nessa matéria, mais uma vez, a legislação fiscal se teve que adaptar. E fruto da realidade social internacional, recentemente a legislação nacional veio dar satisfação nesta matéria a uma outra variante de “separação de facto”, tendo a Lei 60-A/2005, de 30.12, aditado os nºs 3 e 4 ao art.º 16º do CIRS, permitindo aos contribuintes residentes em território nacional e cuja permanência aqui se verifique por um período superior a 183 dias, e cujo cônjuge seja não residente, que poderão aqueles entregar a declaração de rendimentos segundo o regime aplicável às pessoas nas situações de separado de facto, nos termos do disposto no nº 2 do artigo 59º do CIRS.

Assim, tal como a sociedade civil tem evoluído, também paralelamente o conceito de modelo familiar tem sido objecto de ajustamentos às tendências da sociedade, pelo que identicamente nesta matéria em sede fiscal se tem verificado internacionalmente alguma adaptação, e ainda que em alguns países se mantenha o princípio da tributação conjunta, tem sido dada, porém, uma opção pela tributação separada, como é, por exemplo, o caso de Espanha (Faustino 2005).

5.2 A DUALIZAÇÃO DO IMPOSTO

Como refere Faustino (2005), o modelo extensivo de tributação do rendimento pessoal perfilhado pela reforma da tributação de 1989, tinha o seu paradigma na determinação de uma única base tributável, à qual se aplicaria uma única tabela de taxas progressivas, porém nos últimos anos vem-se assistindo ao aparecimento de mais de uma base tributável nos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares em alguns países da Europa, por isso se fala em sistema de tributação de base dual ou dualista.

Muito sinteticamente, um imposto sobre o rendimento de base dual é um imposto que estabelece, separadamente, a tributação de todos os rendimentos da poupança e dos ganhos de capital, habitualmente, segundo alguns autores, à taxa proporcional igual à que for aplicada à tributação das sociedades e, segundo outros, à menor das taxas previstas na tabela progressiva pela qual continuam a ser tributados os restantes rendimentos (Ezquierro, citado por Faustino, 2005).

Talvez por isso, e de uma forma mais ou menos assumida, apenas três países, todos eles na Europa, reivindicam possuir sistemas duais de tributação do rendimento pessoal: Suécia, Noruega e Finlândia.

5.3 A "FLAT TAX"

Continuando a referir Faustino (2005), deixamos apenas uma nota sobre uma outra via que actualmente é também objecto de aturadas análises internacionais. Falamos da *flat tax*, sistema que visa substituir os impostos sobre o rendimento e sobre as sociedades por um novo imposto, com duas secções, uma para as pessoas singulares, outra para as pessoas colectivas. Pelo que se entende, o que propõem os defensores da *flat tax* é decompor a base agregada do IVA em dois impostos, um que tributaria os rendimentos de trabalho e outro que tributaria os rendimentos de capital deduzidos do investimento.

A taxa, para ambos os impostos, está ficcionada em 19%. A progressividade, no caso do imposto destinado às pessoas singulares, seria assegurada pelo estabelecimento de um mínimo isento, determinado em função do número de membros do agregado familiar.

A este propósito referimos, apenas a título de exemplo, que em 2004 a Eslováquia realizou uma grande reforma fiscal, a qual nos seus aspectos mais importantes consistiu em estabelecer uma taxa única de igual valor para IVA, IRC e IRS: **19%**.

Principais consequências (Faustino 2005):

1. Melhoria do ambiente económico para o investimento, por via da redução da carga fiscal sobre o retorno de capitais e;

2. Maior uniformização no tratamento fiscal das diferentes formas de financiamento;

3. A *flat tax* introduzida na tributação pessoal implicou a abolição de um elevado número de benefícios fiscais que operavam no imposto pessoal, produzindo assim um sistema mais simples e eficiente.

Refere Carlos (2006) que esta reforma teve efeitos redistribuidores, favorecendo os médio/altos e altos rendimentos e também os muito baixos (estes por via do aumento da isenção na base), mas que a implementação de uma reforma desta natureza apenas se mostra possível em economias em que o estágio de desenvolvimento da fiscalidade no sistema anterior era muito incipiente, ou, como refere Nabais (2008), em países muito escassamente fiscais e que por isso não dispunham de um verdadeiro sistema de tributação do rendimento. Por outro lado, segundo simulações feitas pela OCDE, organismo que acompanha a implementação do sistema, parece que terão ficado a perder com esta mudança, os titulares de rendimentos que se situam em torno do salário médio eslovaco, os quais sofreram um aumento da carga tributária.

A grande vantagem da reforma eslovaca parece estar nos aspectos de simplicidade e eficiência.

6. A SIMPLIFICAÇÃO E A PRETENDIDA REDUÇÃO DE CUSTOS

Assim, o que presentemente se apresenta como mais visível no que respeita aos sistemas fiscais e à sua reforma está na sua simplificação, sobretudo ao nível das empresas, de modo a facilitar a sua relação com a Administração Fiscal, pois que a concorrência económica que se desenvolve à escala global não se compadece com sistemas fiscais complexos, de reduzida flexibilidade e capacidade de adaptação a novas exigências e novos desafios. Implica isto não apenas simplificar procedimentos mas também reduzir custos, os custos e as tarefas que as empresas cada vez mais assumem numa óptica de gestão integrada com o sistema fiscal pelo assumir de funções que antes eram desempenhadas pelo próprio sistema fiscal (Nabais, 2008).

Slemrod e Bakija (2004) apontam o conjunto das principais causas para este fenómeno, como veremos mais adiante.

Nos últimos anos, por força da globalização e das melhorias no acesso às novas tecnologias, assistiu-se a um aumento considerável do número de serviços prestados on-line por parte de diversas instituições públicas e privadas.

O Ministério das Finanças (DGCI, 2008), através do Portal das Declarações Electrónicas, tem sido uma das entidades mais activas neste domínio, quer a nível da quantidade de serviços prestados quer a nível da inovação nesses serviços, o que inclusive lhe proporcionou nos anos de 2006, 2007 e 2008 a atribuição de vários prémios no âmbito do Concurso Anual de Boas Práticas na Administração Pública.

Com o intuito de melhorar a eficiência e a qualidade do serviço a prestar aos contribuintes e minimizar os custos da administração fiscal, foi desenvolvido um método que permite a emissão e consulta de um alargado leque de documentos on-line, assegurando a sua autenticidade e a segurança da informação nelas contida.

No entanto, mais importante do que os números absolutos de documentos emitidos, é o que eles significam em termos de celeridade de processos. A partir do momento em que um documento se desmaterializa e deixa de estar dependente do “carimbo” da repartição

pública, o contribuinte poupa horas de espera (custos de tempo) e ansiedade e nervosismo (custos psicológicos) (Lopes, 2008)

Segundo Sandford (1973:10), os custos de cumprimento incluem não só o tempo dispendido pelos contribuintes com a resolução dos seus assuntos fiscais, mas também as despesas incorridas com documentação, equipamentos, consultores, etc., a quem os contribuintes recorrem para dar satisfação e cumprimento às suas obrigações tributárias.

Ainda segundo este autor, referido por Lopes (2008), os custos de cumprimento dividem-se em três grupos: os custos de tempo; os custos monetários; e os custos psicológicos. Os custos de tempo representam o valor do tempo gasto no cumprimento das obrigações, situação que se mostra de particular dificuldade de medição, nomeadamente no que respeita ao esclarecimento de dúvidas, bem como o tempo dispendido no tratamento documental, seja em sede declarativa seja de arquivo. Quanto aos custos monetários, além dos valores materiais objectivamente dispendidos e derivados do suporte material do imposto (pagamento), acrescem os custos suportados com documentação técnica, equipamentos, honorários, comunicações, etc. E no que respeita aos custos psicológicos, contabiliza-se a ansiedade e o nervosismo suportados no decurso de qualquer processo declarativo, o “stress” de ter que reunir documentação e proceder à sua ordenação para efeitos declarativos ou ver-se confrontado com a hipótese de ter que deslocar-se ao Serviço de Finanças, ou eventualmente vir a ser objecto de uma análise inspectiva, seja de rotina ou de carácter mais aprofundado (Lopes, 2008).

Por outro lado, para o Estado, a desburocratização dos processos, um sistema fiscal menos complexo e uma maior estabilidade da lei fiscal, também permite um aumento considerável de produtividade, com redução óbvia de custos de funcionamento.

6.1 A DESMATERIALIZAÇÃO

Com a expansão da Internet de banda larga, a relação entre o Estado e o cidadão tem vindo a estreitar-se e a agilizar-se, mas o caminho da desmaterialização de documentos e de processos tem necessariamente que envolver procedimentos seguros e fiáveis, de

maneira que a segurança e a idoneidade da informação estejam garantidas (DGCI, 2007).

Considerando o volume de interações e os índices de satisfação demonstrados com a sua utilização, a Internet assume-se como um dos principais canais de interacção entre a Administração Fiscal e os utentes.

A Internet é o canal mais utilizado pelos TOC's e outros utentes nas suas interações com a Administração Fiscal com mais de 80% dos Utes e mais de 92% dos TOC's a indicarem utilizar este canal de forma frequente ou muito frequente (Fiscália, 2007).

Também nesta matéria o Relatório do Observatório da Competitividade Fiscal 2009 da Deloitte refere, que as medidas que mais contribuíram para a melhoria da relação entre os contribuintes e a Administração Fiscal e que foram consideradas como mais relevantes pelas empresas foi a “Generalização do cumprimento por meios electrónicos com despiste automático de erros” e o investimento verificado ao nível da “Formação dos funcionários para o exercício da sua função de serviço ao seu cliente”.

Assim, o desenvolvimento da Administração Tributária electrónica pode caracterizar-se como um eixo orientado à disponibilização de serviços desmaterializados aos cidadãos e empresas, viabilizando a solicitação e execução via Internet.

E tais factos podem visualizar-se no conjunto de dados que constam dos quadros que se apresentam de seguida e que consubstanciam essa “aposta” da Administração Fiscal.

Quadro 1 – Utilizadores do Sistema Registados por Ano

	≤ 2005*	2006	2007	2008	2009	Nº Total de Utilizadores
Núm. de Utilizadores	3.679.416	1.122.675	1.246.965	701.935	274.095	7.025.086

Fonte: DGCI, 2009

* Valor acumulado

O Quadro 1 apresenta o número de utilizadores do sistema registados anualmente face às opções que o Quadro 2 oferece, seja em sede de impostos directos (IRS, IRC, IES, Mod.10), seja de indirectos (IVA e Selo), seja de impostos sobre o património (IMI,

IMT, IMC, IUC), seja ainda de outros serviços, tais como declarações de início de actividade, de alteração e/ou de cessação, bem como às situações de penhoras em sede de processos executivos.

Salienta-se que o valor registado no ano de 2005 corresponde aos valores acumulados do próprio ano e anos anteriores. Assim, verifica-se que existe uma maior expressão quantitativa em sede de utilizadores registados no conjunto dos 5 últimos anos, sendo que existe uma natural tendência decrescente anual deste indicador, devida ao facto de o universo de utilizadores começar a estabilizar, sendo a variação anual deste indicador resultante de novos contribuintes ou dos que utilizam os diversos serviços disponibilizados em função das situações pontuais surgidas e derivadas do exercício da sua actividade profissional ou decorrentes da sua vida pessoal.

Quadro 2 – Declarações Submetidas

	≤2005*	2006	2007	2008	2009
IRS - FASE 1	1.531.462	1.138.737	1.707.204	2.062.957	386.290
IRS - FASE 2	1.688.168	1.138.517	1.225.669	1.330.752	15.354
IRC	1.079.068	417.824	414.121	422.311	8.508
DECL. ANUAL (< 2006)	1.857.293	755.700	32.941	7.065	1.201
IES/DA	-	-	752.621	780.211	71.705
IES	-	-	415.623	401.833	9.675
MODELO 10	1.032.922	568.985	590.654	604.822	560.674
IVA	7.752.080	3.851.401	3.871.467	3.852.375	930.644
RET.IRS/IRC E SELO	6.634.119	3.581.847	3.666.132	3.563.460	730.970
OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS	14.203	7.957	7.986	8.399	487
MODELO 11	13.422	13.689	15.513	16.490	3.969
IMT	6.475	17.997	28.665	38.790	10.569
PEDIDOS ISENÇÃO IMI	4.589	6.511	7.591	11.698	3.053
MODELO 1 IMI	90.773	58.083	63.118	60.620	14.414
IMV	-	-	-	-	-
IUC	-	-	-	-	-
DECLARAÇÃO DE INÍCIO	-	47	6.824	16.730	4.329
DECLARAÇÃO DE ALTERAÇÃO	-	65	109.432	95.767	17.261
DECLARAÇÃO DE CESSAÇÃO	-	-	25.828	50.723	16.110
PENHORAS	-	30.921	151.978	403.636	93.276
TOTAL	21.704.574	11.588.281	12.677.744	13.326.806	2.868.814

Fonte: Estatísticas DGCI, 2009

* Valor acumulado

O Quadro 2 evidencia o comportamento quanto aos procedimentos declarativos desmaterializados, que de seguida será comentado.

IRS – Fase 1 e Fase 2

O quadro 2 evidencia o acréscimo de utilizadores na vertente Internet no que à remessa das declarações de IRS respeita, seja quanto à 1ª Fase, que corresponde aos rendimentos das categorias A e H (trabalho dependente e Pensões), seja quanto à 2ª Fase que engloba os restantes rendimentos a serem objecto de declaração nesta sede tributária.

De referir também que 2007 foi o ano em que pela primeira vez a entrega pela Internet superou a entrega em suporte papel.

A título ilustrativo e no que à 1ª Fase respeita, fazendo apenas uma breve referência de análise *à contrariu*, pode referir-se que, com recurso aos elementos de controlo interno de que a Direcção de Finanças de Évora dispõe, em 2008 foram contabilizadas como recebidas em suporte papel em todo o distrito apenas 21.029 declarações e em 2009 esse número baixou para 19.006, tendência que tem vindo a evidenciar-se anualmente e que ao nível de um universo de reduzida expressão como é o conjunto de declarantes deste distrito no todo nacional, confirma contudo a evolução verificada na aderência dos contribuintes à Internet para efeitos declarativos nesta fase.

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

Quanto ao IRC, o comportamento evidenciado pelo indicador é de maior estabilidade, o que confirma a regularidade quanto ao número de obrigados fiscais desta sede na utilização desta ferramenta informática para efeitos declarativos.

Modelo 10 e Declarações de Retenção de IRS/IRC e Selo

Idêntica situação também é verificável ao nível da declaração Modelo 10 e das Declarações de Retenção de IRS/IRC e Selo, o que confirma alguma correlação entre estas diversas vertentes declarativas já que as mesmas se reportam a obrigações a cumprir, no essencial, por parte de contribuintes pessoas colectivas ou, sendo pessoas singulares são possuidores de contabilidade regularmente organizada.

IES/DA (Informação Empresarial Simplificada/Declaração Anual)

Pelo contrário, a declaração IES/DA (Informação Empresarial Simplificada/Declaração Anual) assume destaque em contraponto à anterior declaração IES a qual está em fase de extinção.

Impostos sobre o Património – IMI e IMT

Quanto a documentos relacionados com matérias dos Impostos sobre o Património, também se verifica uma tendência de crescimento, o que radica na desmaterialização de procedimentos nesta sede e em que se tornam notórias as situações evidenciadas pelo comportamento declarativo via internet das declarações modelo 11 (participações dos Notários), nos termos e para cumprimento do art.º 49º nº 4 do CIMT e dos pedidos de isenção de IMI.

Penhoras

Por último, será de referir o comportamento do indicador referente à marcação de Penhoras, sendo estas resultantes de um procedimento executivo em face do incumprimento voluntário, cujo objectivo é fazer-se pagar à custa da execução do património do contribuinte, o que tem permitido aos Serviços de Finanças agilizar procedimentos e aumentar o grau de eficiência e de eficácia para atingir os objectivos definidos quanto ao PAJUT.

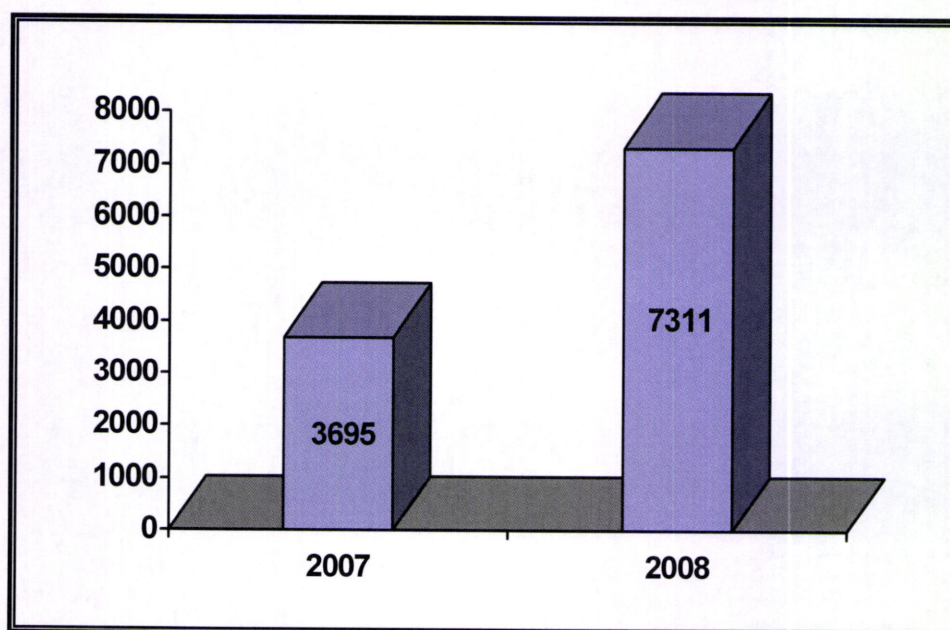
Sendo a penhora um meio para cobrar coercivamente a dívida, o aumento da sua eficácia e da eficiência na marcação, terá necessariamente reflexo ao nível do número de bens executados coercivamente através das vendas.

Nesta vertente, a desmaterialização dos procedimentos manuais e em suporte papel, traduziu-se numa vantagem para todos os intervenientes, Administração Fiscal, potenciais interessados, entidades que efectuam publicitação (jornais), aumentando exponencialmente o número de vendas marcadas.

Este facto pode ser visualizado nos gráficos que se seguem, em que o gráfico 5 evidencia o total de vendas publicitadas a nível nacional, sendo visível o crescimento de 2007 para 2008, respectivamente de 3695 marcações de vendas para 7311, e o gráfico 6, desagregado por tipo de bens, evidencia que do total de vendas marcadas nos anos antes referidos, as mesmas se distribuíram por, vendas de veículos, de imóveis, de partes sociais em sociedades e outras.

Assume particular relevo em cada ano a venda de imóveis.

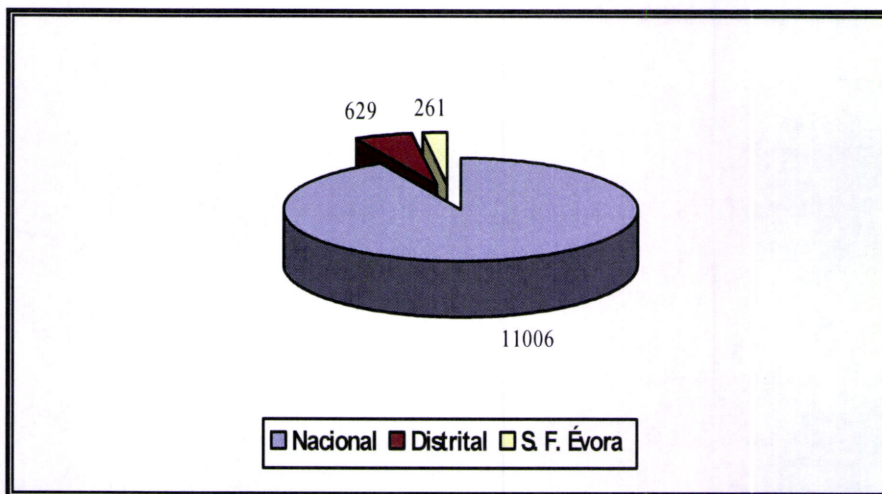
Gráfico 5 – Número de vendas marcadas e publicadas



Fonte: Estatísticas DGCI/DF Évora

E particularizando, também nesta vertente se pode fazer uma referência quanto ao desempenho da Direcção de Finanças de Évora em que, para o mesmo período e no respeitante a marcações de vendas de bens imóveis, foram marcadas 629 vendas no conjunto dos Serviços de Finanças do distrito, como apresenta o gráfico que se segue, e em que 261 correspondem ao Serviço de Finanças de Évora.

Gráfico 6 – Vendas Marcadas no Distrito de Évora



Fonte: Estatísticas DGCI/DF Évora

Analisando a distribuição dessas 629 vendas pelos 14 Serviços de Finanças do distrito, verifica-se o forte incremento do número de vendas ao nível do Serviço de Finanças de Évora, o qual assume uma expressão de 41,49%, o que corresponde em termos absolutos ao valor das 261 vendas marcadas.

As restantes 368 repartiram-se pelas outras 13 unidades orgânicas concelhias.

7. A COMPLEXIDADE DOS IMPOSTOS – EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS

Mas as críticas à complexidade dos impostos não são um exclusivo português.

Os exemplos práticos em lidar com essa complexidade, quer pelos funcionários quer pelos contribuintes, são gerais.

Como refere Carlos (2006), mesmo em relação ao *Internal Revenue System* (IRS) dos USA (2002), muitas vezes apontado como um modelo de eficiência, a literatura dá conta das conclusões de alguns testes que quase “ridicularizam” o sistema. São famosos os testes feitos pela Revista *Money* a propósito do sistema fiscal americano.

Assim, no que respeita aos funcionários tributários, aquela revista concluiu que, tendo em 2002 colocado através da “*help line*” do IRS um conjunto de questões comuns para o preenchimento dos formulários fiscais, os funcionários responderam correctamente apenas a 75% das questões.

Ainda assim, este valor foi francamente melhor que o registado em 1998, onde apenas 55% das perguntas tinham sido correctamente respondidas.

Mas as coisas também não se mostraram fáceis para os Peritos e Consultores Fiscais privados.

A mesma Revista colocou em 1997 uma questão hipotética de moderada complexidade a 46 destes profissionais, solicitando o apuramento do imposto devido, e o resultado foi espantoso. Obteve 46 respostas diferentes. Os resultados variaram entre \$34,420 e \$68,192, e de acordo com a interpretação da Revista que colocou a questão, o resultado certo seria de \$35,643. (Slemrod e Bakija, 2004: p. 157).

Já em 1986 o Relator da XX Assembleia do Centro Interamericano de Administradores Tributários (CIAT), concluía da necessidade de “buscar o equilíbrio entre a simplicidade desejada e a complexidade necessária para atingir a equidade imprescindível” e refutando, “a melhor equidade com a complexidade máxima e a

maior simplicidade com a iniquidade extrema” (Instituto de Estudos Fiscales de Madrid, 1998: 157).

Perante a evidência de que é elevado o grau de complexidade dos sistemas fiscais, tem-se tentado então perceber as razões que determinam este facto, como já antes tínhamos feito referência, e estes autores apontam um conjunto de causas, de que se pode destacar “*measuring ability to pay*” como a mais importante. O desejo de equidade e de justiça fiscal conduz, em regra, à procura de uma mais exacta medida da capacidade contributiva, por isso é no ponto de equilíbrio entre Equidade e Simplicidade que os sistemas fiscais se devem desenvolver (Carlos, 2005).

A este propósito, refere ainda Pereira (2005: 65) que, actualmente o critério a que usualmente é feito apelo para analisar a justiça da tributação é o da capacidade contributiva (*ability to pay*) cuja tradução económica é o rendimento, a riqueza, ou o consumo, o que implica que os impostos devam ser progressivos, mas tendo em conta as circunstâncias especiais de cada contribuinte. Daqui que a equidade implique que a realidade familiar seja de algum modo tomada em consideração.

Existe uma 2ª razão para a complexidade fiscal que é incontornável. Resulta do aumento de complexidade da própria actividade económica e do “poder-dever” do legislador de enquadrar fiscalmente, de modo a impedir procedimentos de elisão fiscal. Outra razão também apontada é a pressão dos grupos interessados na criação de regimes particulares de tributação, quer os mesmos resultem de benefícios fiscais em sentido formal, quer de aspectos particulares do regime de tributação. Para além destas razões poderíamos ainda apontar as questões que se prendem com uma deficiente legislação. Apesar de não ser normalmente apontada como tal, sabemos todavia que uma deficiente legislação contribui (Pereira, 2005):

- Para as dúvidas de funcionários e contribuintes;
- Para o aumento da conflitualidade e bloqueamento dos serviços;
- Para a necessidade acrescida de interpretações administrativas;
- Para a produção de novas alterações legislativas e, portanto, para a instabilidade legislativa.

Em Portugal não abundam os estudos que tenham avaliado os custos de cumprimento fiscal, sendo que esta matéria assume particular interesse não só pela necessidade de gerir situações ao nível dos factos acima descritos como também de articular posições na interacção que se verifica em sede fiscal entre os diversos organismos da Administração Pública, facto particularmente sensível num Estado providência cuja interdependência sectorial é uma constante. Recentemente, todavia, temos vindo a assistir ao sublinhado do tema da simplificação fiscal e da minimização dos custos de cumprimento (DGCI, 2007).

Foi assim que em 2005, por Despacho do Ministro das Finanças de 2005.04.20, foi constituído o Grupo de trabalho para a Simplificação do Sistema Fiscal já antes referido, cujos trabalhos conclusivos foram publicados em Abril de 2007 pelo Centro de Estudos Fiscais da DGCI, trabalho que incorporou o nº 201 dos Cadernos de Ciência e Técnica Tributária.

Definida a delimitação do conceito de simplicidade fiscal e feita a análise de algumas tendências internacionais, o grupo desenvolveu o seu trabalho pelo estudo de um regime simplificado para alguns sectores de actividade sujeitos a IRS, apontando para um conjunto de propostas tendo em vista simplificar o sistema fiscal português, desenvolvendo as mesmas com base na informação e no seu papel num contexto de simplificação e no melhoramento do cumprimento voluntário, com recurso às tecnologias de informação, no que à sua aplicação aos impostos directos, sobre o rendimento respeita, bem como no que se poderá também equacionar ao nível do IVA (DGCI, 2007).

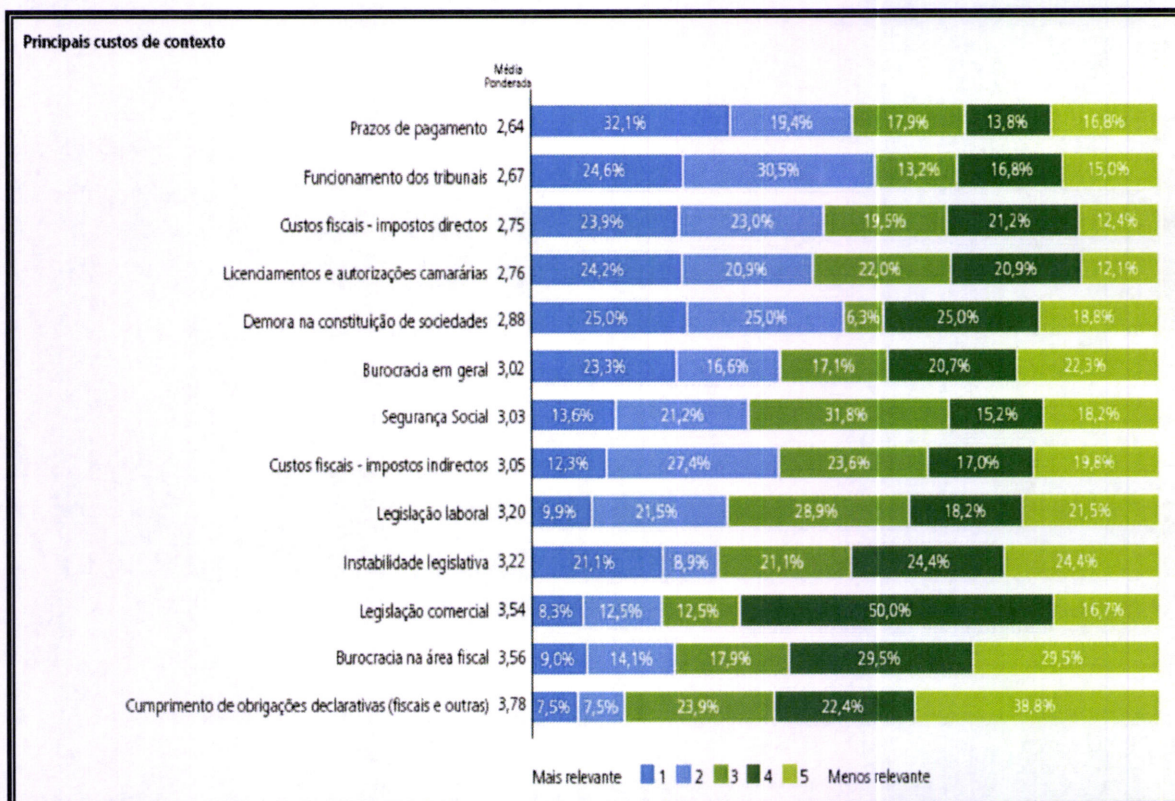
8. Os Custos de Contexto

A redução dos custos de contexto, entendidos estes como obstáculos estruturais, práticas, regulamentos ou ausência deles, contrários a uma atmosfera propícia ao investimento, que reduz a competitividade da economia, sendo que os principais custos deste tipo estão ligados ao funcionamento da Administração Pública, à legislação e à falta de formação profissional, são factores que os contribuintes enfrentam no seu relacionamento com a Administração Fiscal, motivos pelos quais esta problemática foi eleita como área prioritária de intervenção da DGCI em 2007. Foi assim que como corolário do investimento que a DGCI vem fazendo nesta temática que 2007 foi designado o ano da redução dos Custos de Contexto, conforme definiu o Plano de Actividades (DGCI, 2007).

Pretendeu a DGCI que o trabalho desenvolvido se traduzisse em ganhos significativos na qualidade e celeridade do serviço prestado aos contribuintes nas diferentes situações em que estes interagem com a Administração Fiscal, sendo que a estratégia a adoptar nesta área assentou nas seguintes vertentes (DGCI, 2007): Simplificação do cumprimento das obrigações fiscais; Melhoria da qualidade de atendimento; Optimização da disponibilização de serviços na Internet; e Avaliação da qualidade do serviço prestado.

Todavia, não obstante este evidente esforço por parte da Administração Fiscal, o facto é que quando aferida a realidade das empresas relacionada com os principais custos de contexto, segundo os dados estatísticos trabalhados pela Deloitte no âmbito do Relatório da Competitividade Fiscal 2009, conforme Gráfico 7, factores como os “Prazos de pagamento” foram de forma consistente considerados os mais penalizadores, seguindo-se outros factores a nível fiscal tais como “Custos fiscais – impostos directos”, sendo que a denominada burocracia fiscal e os custos de cumprimento declarativo começam a evidenciar-se como custos menos relevantes neste contexto.

Gráfico 7 – Principais custos de contexto



Fonte: Relatório do Observatório da Competitividade Fiscal 2009 – Deloitte

8.1 SIMPLIFICAÇÃO DO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS

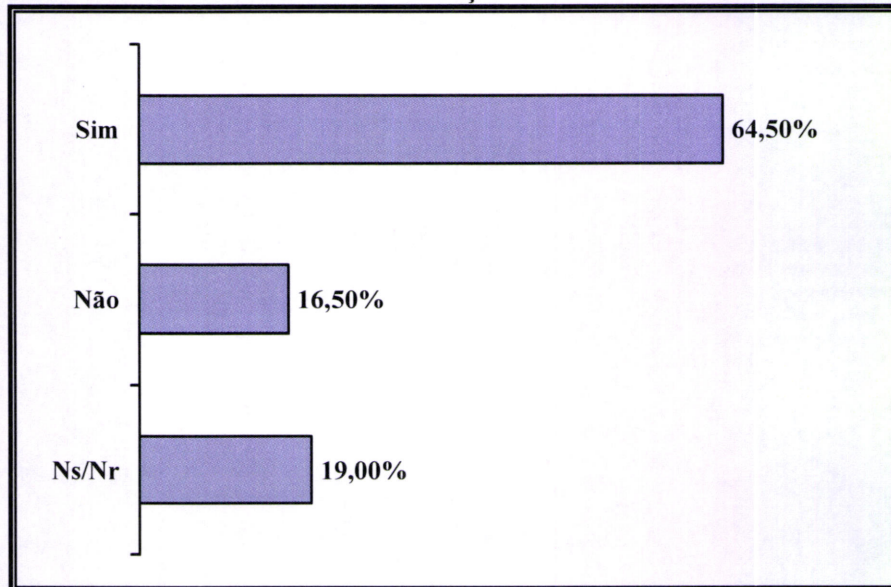
Este ponto tem como base essencial o Relatório de Actividades da DGCI 2007.

Ao nível da simplificação do cumprimento, entre outras, a implementação do pré-preenchimento das declarações modelo 3 de IRS, abrangendo os rendimentos de trabalho dependente e de pensões bem como as retenções na fonte relativas a estes rendimentos, tendo como base um outro procedimento de simplificação já que tal processamento assenta na remessa via Internet dos valores pagos e retidos, respectivamente, aos contribuintes que auferem rendimentos de trabalho por conta de outrem (rendimentos da categoria A de IRS) e rendimentos de pensões (categoria H de IRS).

Esta medida de simplificação garante uma maior fiabilidade da informação entrada no sistema e, conseqüentemente, das liquidações daí resultantes, impondo por outro lado a necessidade de terem sido desenvolvidos mecanismos informáticos de controlo interno,

por recurso ao cruzamento de informação, tendo como objectivo a confirmação da veracidade dos valores declarados e de segurança das operações (DGCI, 2007).

Gráfico 8 – O pré-preenchimento da declaração Modelo 3 de IRS é uma boa medida de desburocratização?



Fonte: Relatório do Observatório da Competitividade Fiscal 2007 – Deloitte

Tendencialmente evitar-se-ão assim possíveis situações de declaração de elementos cuja consistência é duvidosa, seja ao nível da sua origem seja dos eventuais valores declarados como retidos na fonte quanto às categorias de rendimentos antes referidas, situações de inconsistência que quando localizadas se identificavam com situações de fraude com base em dados fictícios, tanto ao nível dos próprios valores como das supostas entidades pagadoras dos mesmos, com um objectivo claro de defraudar o erário público através da obtenção indevida de reembolsos de IRS por parte desses declarantes.

Em 2007 foi desenvolvido um sistema de alertas ao nível do IRS, iniciado em 2006, o qual permite aos contribuintes a correcção imediata de erros de preenchimento, evitando assim deslocações destes aos Serviços de Finanças ou a outros serviços de apoio, para esclarecer dúvidas ou divergências de interpretação. A utilização destes sistemas de alertas funciona como factor atenuante de conflitos e contribui para a fiabilidade dos elementos declarados, face à confirmação dos mesmos por cruzamento informático (DGCI, 2007).

1. A criação de 127 postos públicos de Internet em igual número de Serviços de Finanças (37% dos SF's a nível nacional), dirigidos particularmente a segmentos de contribuintes menos aptos ao uso das tecnologias de informação, o que resultou em mais de 31 mil declarações electrónicas preenchidas nos postos disponibilizados;
2. A instituição de um novo modelo de prestação de contas, a IES (Informação Empresarial Simplificada), que agregou numa só única declaração a informação antes prestada a quatro entidades: Ministério das Finanças, Ministério da Justiça, Banco de Portugal e Instituto Nacional de Estatística;
3. A eliminação das certidões comprovativas de inexistência de dívidas fiscais através da disponibilização da informação sobre dívidas para efeitos de aplicação de benefícios e determinação da situação tributária do contribuinte;
4. A simplificação de obrigações fiscais de contribuintes não residentes através da redução de um conjunto de formulários para aplicação das convenções sobre dupla tributação, emissão de certidões on-line de certificados de residência fiscal, alteração de representante legal via Internet, permitindo aos contribuintes não residentes resolver questões desta natureza sem a necessidade de se deslocar ao país DGCI (2007)

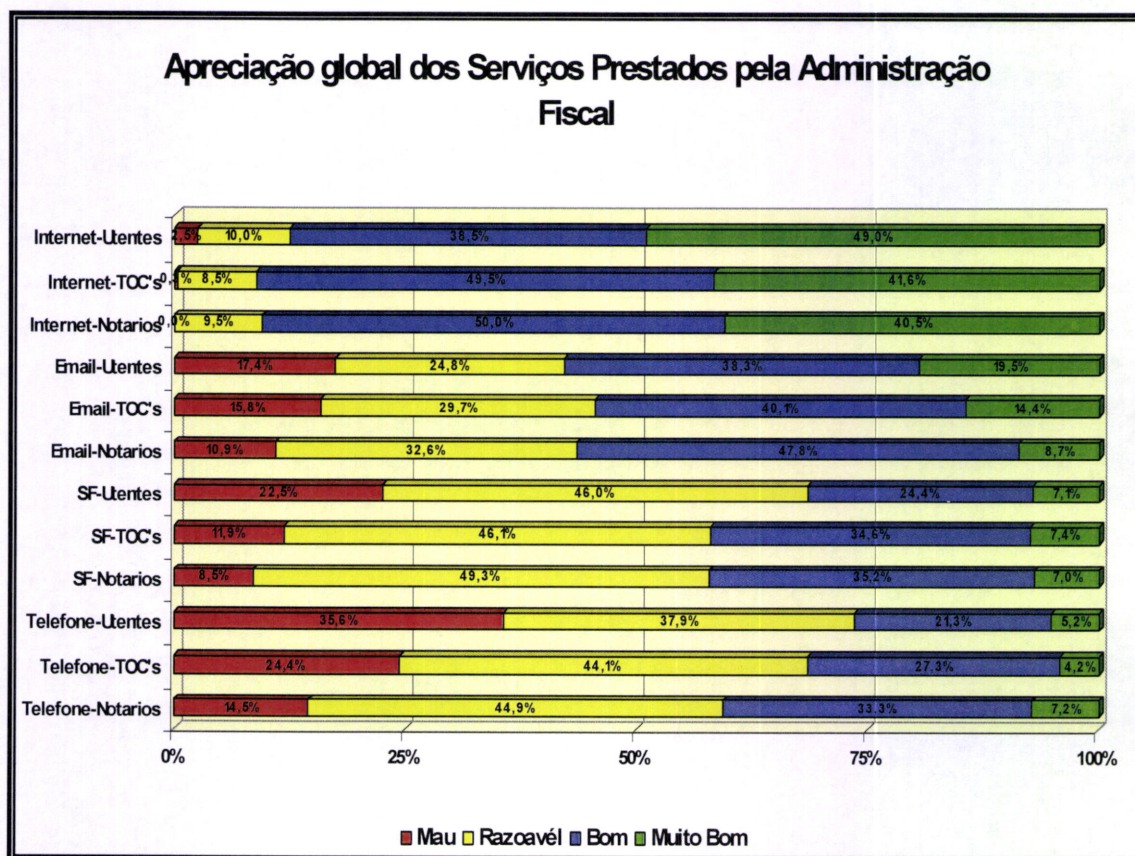
8.2 Os Canais de Atendimento e a Aposta na sua Qualidade

Desde 2005 que a Administração Fiscal tem vindo a efectuar estudos qualitativos, de periodicidade anual, e a divulgá-los, com o objectivo de conhecer o grau de satisfação dos seus principais grupos de utentes, face às interacções que mantêm com a Administração Fiscal. Estes estudos, enquadrando-se na iniciativa SIAC – Sistema Integrado de Apoio ao Contribuinte, tornam-se necessários para, conhecendo as características e necessidades dos utentes, prosseguir com a aposta no atendimento self-service e garantir melhorias contínuas nos serviços prestados, quer no canal *Internet* quer nos restantes canais de interacção (Fiscália, 2007:37).

Os referidos estudos, não constituindo amostras estratificadas representativas do universo, dão, no entanto, indicações válidas que permitem aferir o grau de satisfação dos principais grupos de utentes relativamente aos serviços prestados pela Administração Fiscal.

Numa perspectiva de qualidade do atendimento, realça-se o desenvolvimento das interações, designadamente através da Internet, telefone e presencial nos Serviços de Finanças, em resultado da actuação nas condições de acesso a estes canais de comunicação e na capacidade de resposta dos serviços às diferentes solicitações dos contribuintes.

Gráfico 9 – Apreciação global dos serviços prestados pela Administração Fiscal



Fonte: Relatório de Actividades da DGCI, 2007

8.2.1 A INTERNET

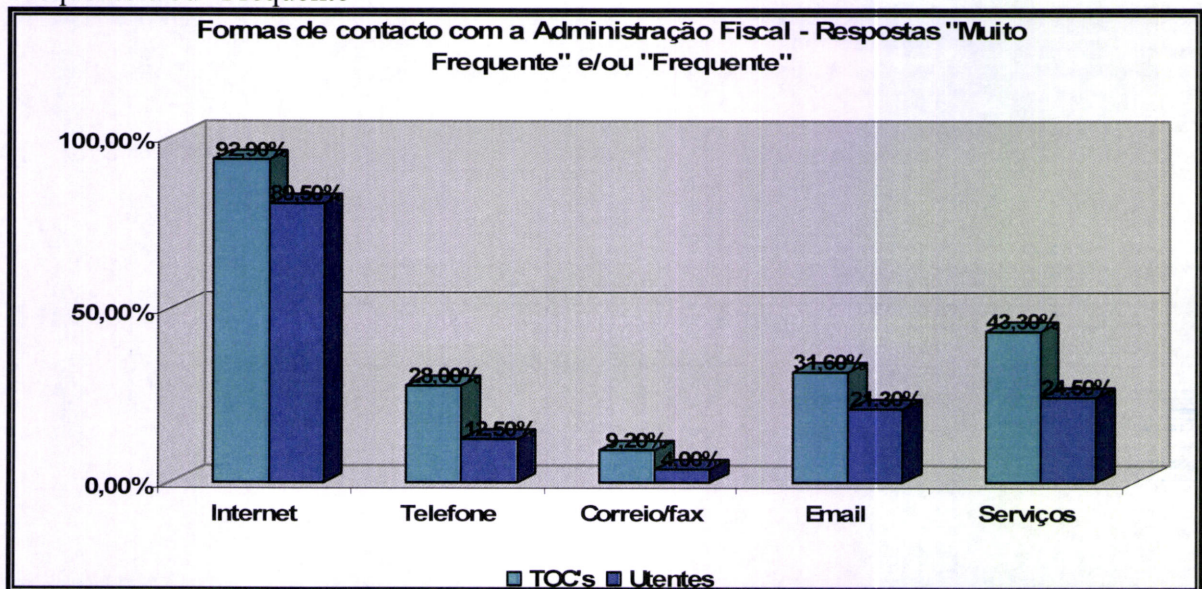
Considerando o volume de interações e os índices de satisfação demonstrados com a sua utilização, a Internet assume-se como um dos principais canais de interacção entre a Administração Fiscal e os utentes.

A Internet é o canal mais utilizado pelos TOC's - Técnicos Oficiais de Contas e outros utentes nas suas interações com a Administração Fiscal com mais de 80% dos Utentes e mais de 92% dos TOC's a indicarem utilizar este canal de forma frequente ou muito frequente (DGCI, 2007).

Assim, o desenvolvimento da Administração Tributária electrónica pode caracterizar-se como um eixo orientado à disponibilização de serviços desmaterializados aos cidadãos e empresas, viabilizando a solicitação e execução via Internet (DGCI, 2007):

- De todos os serviços a que os contribuintes têm que recorrer para cumprir as suas obrigações fiscais;
- Para efectuarem pagamentos;
- Para obter certidões, esclarecer situações de dúvida, acederem às interpretações legais aplicadas pela Administração Fiscal a situações concretas;

Gráfico 10 – Formas de Contacto com a Administração Fiscal – Respostas “Muito Frequente e/ou “Frequente”



Fonte: Relatório de Actividades da DGCI, 2007

8.2.2 O CANAL TELEFÓNICO

A actividade desenvolvida pelo Centro de Atendimento Telefónico (CAT) tem-se caracterizado por um acentuado acréscimo de procura, ainda que sujeito a pontuais situações de congestionamento, sendo um indicador evidente da sua função o número de acessos que se situou em mais de 1 milhão de chamadas em 2007 e que correspondeu a

um aumento de 108% relativamente a 2006, o que se explica pela comodidade, pela simplicidade e segurança que o mesmo representa para os cidadãos, reduzindo também custos de contexto associados à satisfação das suas necessidades em sede tributária.

Salienta-se a implementação em 2007 de melhorias no CAT com o reforço de serviços disponíveis via IVR (*Interactive Voice Response*), cuja linha telefónica é directa e com um único número de contacto, como meio de minimizar o tempo de espera dos utentes na obtenção de informação.

Mas face às contingências resultantes da extrema exigência que um serviço desta natureza requer, quer seja em termos de meios técnicos como humanos, bem como às denominadas “crises de crescimento” de um novo serviço, não será decerto este ainda o modelo que a Administração Fiscal e os seus altos dirigentes têm em mente, porque a DGCI tem perfeita noção das exigências que um serviço desta natureza e com esta abrangência requer, das permanentes necessidades de ajustamento para satisfação de uma procura a nível nacional relativa a matérias tão diversificadas como complexas, sujeitas a constantes actualizações e com um período de vigência/caducidade normalmente de 4 anos, mas em que está naturalmente apostada em continuar a melhorar e a investir nesta vertente de serviço a prestar aos contribuintes, é uma necessidade e uma exigência (DGCI, 2007).

Pelo sentido de modernidade que se pretende que a Administração Fiscal Portuguesa evidencie, pelo contributo que este serviço tem que dar no apoio aos contribuintes, pela qualidade de meios de que o mesmo tem que dispor, pelo contributo directo que o mesmo dará a toda a organização, de forma transversal, e pelo indirecto que dará a todos os Serviços de Finanças evitando a deslocação dos contribuintes ou reduzindo o número de contactos telefónicos que diariamente todos os Serviços recebem, com todo o reflexo que esta opção motiva ao nível dos Serviços contactados, porque ocupa recursos, sobrepõe-se a outros utentes que ali se deslocam gerando não raras vezes por isso situações de reclamação, além de que o contacto telefónico pelo seu carácter impessoal deve ser merecedor de necessárias cautelas em sede de disponibilização de elementos, dado o carácter de confidencialidade subjacente ao exercício da actividade da Administração Fiscal.

Daí que neste momento e no âmbito da implementação do Plano Estratégico para a Qualidade no Serviço a prestar ao contribuinte, designadamente o Projecto Interação DGCI/Contribuintes – Atendimento Telefónico, a DGCI tenha dado início à implementação duma estratégia que passa pela extensão do CAT a 10 Direcções de Finanças, sendo Évora uma delas, com objectivos de agilização de procedimentos e melhoria da qualidade do serviço a prestar ao contribuinte, com a criação de Pólos Regionais de Atendimento, tratando-se de um projecto inovador que colocará a funcionar em rede o CAT e as várias Direcções de Finanças envolvidas no projecto.

8.2.3 O CANAL E-MAIL

Trata-se de mais um dos pontos fortes na comunicação da administração fiscal com os contribuintes e particularmente utilizado pelos TOC's, profissionais cuja relação preferencial com a DGCI tem sido ao longo do tempo objecto de incremento e desenvolvimento por parte de ambas as partes, dada a sua interdependência funcional, sendo que este canal ainda evidencia grande margem de crescimento e por esse facto foi pelos próprios TOC's sugerido no âmbito do questionário do SIAC a implementação de mecanismos automáticos de resposta e acompanhamento e controlo dos e-mails respondidos e por responder, bem como competirá a Administração Fiscal a adopção de medidas tendentes a garantir a confidencialidade das respostas e a devida salvaguarda em sede do que se trate de matéria com poder vinculativo.

8.2.4 O ATENDIMENTO PRESENCIAL

Quanto à vertente de atendimento presencial, a qual continua a ser o canal preferencial dos contribuintes, particularmente dos menos sensíveis às novas tecnologias de informação, quer por questões de cultura, informação (ou falta dela), quer no que se reporta aos Serviços localizados em regiões de interior e de cariz marcadamente rural, ou no que a situações de maior índice de complexidade respeita, o atendimento presencial partilhado pelos diversos Serviços sob administração da DGCI, tais como os Serviços Locais de Finanças (SLF's), os Serviços de Apoio ao Contribuinte (SAC's), os Serviços de Informações Fiscais e as Lojas do Cidadão, continuam a ser objecto de uma atenta qualificação dos recursos e duma aposta na melhoria das condições de

funcionamento e de atendimento, contribuindo também para dotar a Administração Fiscal de uma melhor imagem (DGCI, 2008).

Associado a este esforço de modernização e ainda no que à vertente de atendimento respeita está também a continuidade de implementação do sistema de gestão de atendimento (SGA) iniciado em 2006 e reforçado em 2007, cifrando-se em 70 o número de Serviços de Finanças a nível nacional que dispunham no final daquele ano de tal serviço (cerca de 25% a nível nacional), que consiste numa solução informática destinada a gerir o afluxo de contribuintes e proporcionar uma melhor organização do trabalho. Este sistema tendo naturalmente as suas virtudes, seja no que respeita à gestão do fluxo de contribuintes ao Serviço onde se encontra localizado, seja nas situações de reencaminhamento entre sectores desse mesmo Serviço face à necessidade de o contribuinte tratar de matérias diversas, seja pela flexibilidade que disponibiliza ao responsável pelo serviço de direccionar utentes de um posto de atendimento para outro face a uma maior disponibilidade momentânea, seja ainda pela vertente de análise estatística que proporciona aos responsáveis e dirigentes dos Serviços onde está implantado, evidencia todavia algumas lacunas que derivam da sua gestão centralizada (DGCI, 2007).

Esta situação não raras vezes tem levado a que os utentes que estão em fila de espera tenham utilizado o recurso à reclamação, umas vezes verbal, outras através do “livro amarelo”, pelo excesso de tempo que levam em espera dado o congestionamento do sector a que têm que se dirigir, factor que nesta contingência em nada abona a imagem de eficiência e de simplicidade que se pretende para a Administração Fiscal, contribuindo além do mais para o já antes referido custo psicológico.

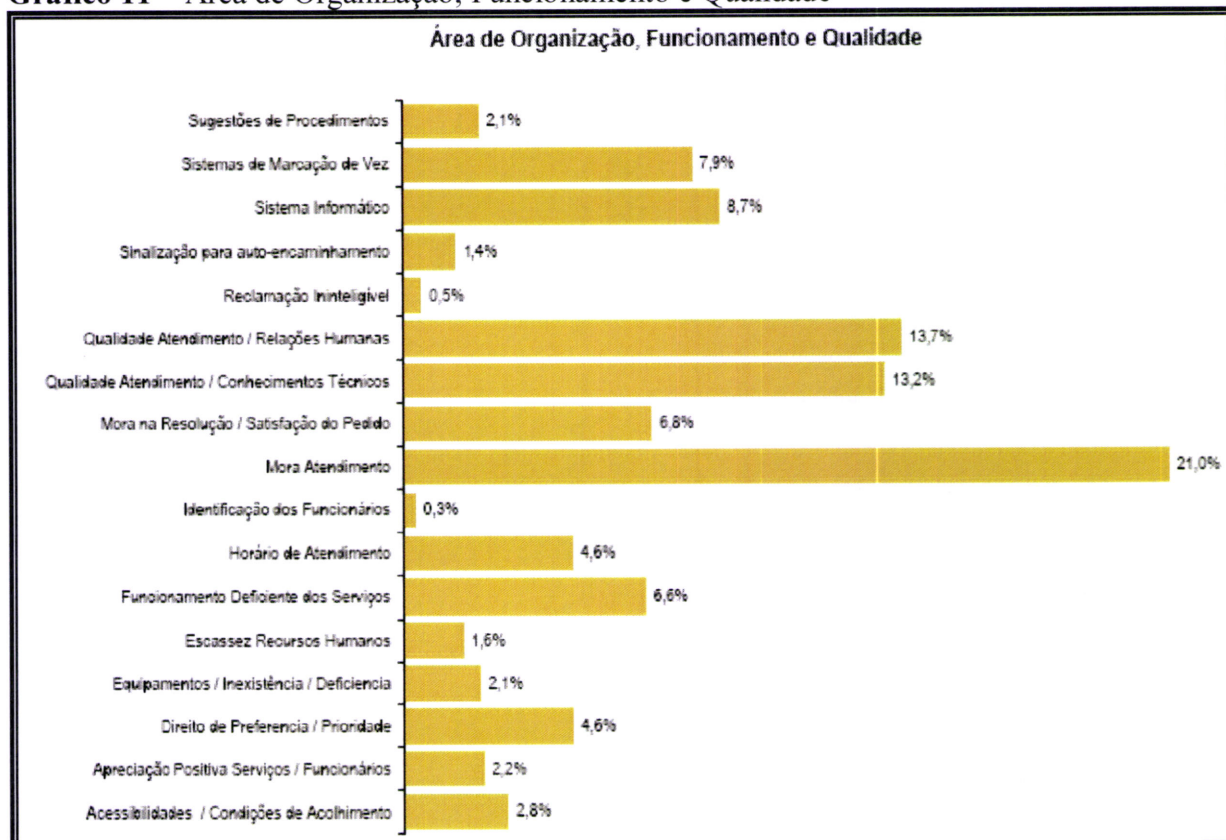
8.2.5 O LIVRO AMARELO

Quanto a este instrumento, cujo objectivo é também a salvaguarda dos direitos e garantias dos contribuintes em sede de atendimento nos Serviços Públicos, ao abrigo da Resolução do Conselho de Ministros – RCM nº 189/96, de 28 de Novembro, o desempenho verificado ao nível das respectivas reclamações, as quais têm constituído matéria pertinente para a tomada de decisões no que respeita à melhoria da relação com

o contribuinte e da qualidade do serviço prestado, em 2007 a nível nacional nos serviços da DGCI materializou-se em 1472 reclamações deste tipo.

O tempo de espera é o aspecto mais reclamado, assumindo este motivo de reclamação 21% das mesmas, seguido da “qualidade no atendimento/relações humanas” e da “qualidade/conhecimentos técnicos”, com 13,7% e 13,2%, respectivamente.

Gráfico 11 – Área de Organização, Funcionamento e Qualidade



Fonte: Relatório de Actividades da DGCI, 2007

Apenas como referência nesta vertente, referiremos o Serviço de Finanças de Évora, o qual tratando-se de um Serviço de Finanças de uma cidade do interior do país, num concelho cuja população residente é de cerca de 56.000 efectivos populacionais, com algumas freguesias ainda com traços de alguma ruralidade e em que uma muito significativa faixa ainda privilegia o contacto directo com os Serviços, o número de reclamações do “livro amarelo” ascendeu em 2007 a 18, ano em que o SGA foi implementado neste Serviço e tendo registado uma média mensal de 6.070 utentes, a que correspondeu um tempo médio de atendimento de 7,57 minutos e um tempo médio

de espera de 18,31 minutos, indicador este que se localiza abaixo do definido pelo Plano de Actividades que se aponta para 23 minutos.

O teor da matéria reclamada tem constituído matéria pertinente para a DGCI, porquanto se trata de um indicador de qualidade dos serviços prestados e instrumento de gestão que permite localizar os pontos fracos e tomar medidas em tempo oportuno para satisfação das necessidades dos cidadãos e da instituição (Relatório de Actividades da DGCI/2008).

Mas pagar impostos não se tem manifestado ao longo da história como a função mais interessante e pacífica para a generalidade dos cidadãos, daí que se impõe à Administração Fiscal a adopção de medidas tendentes a minimizar potenciais situações de conflito, procurando incentivar formas alternativas de cada obrigado fiscal cumprir as suas obrigações de forma cómoda sem situações de “stress”, pois tal como refere Xavier de Basto (2008), já Adam Smith no seu livro *A Riqueza das Nações*, no capítulo sobre impostos (*On Taxes*), advertia que cada imposto deve ser concebido de modo a retirar dos cidadãos o mínimo possível acima da receita que traz para o tesouro público, e que entre outros deveria incorporar um princípio de comodidade, tendo em vista simplificar as obrigações a cumprir pelos contribuintes.

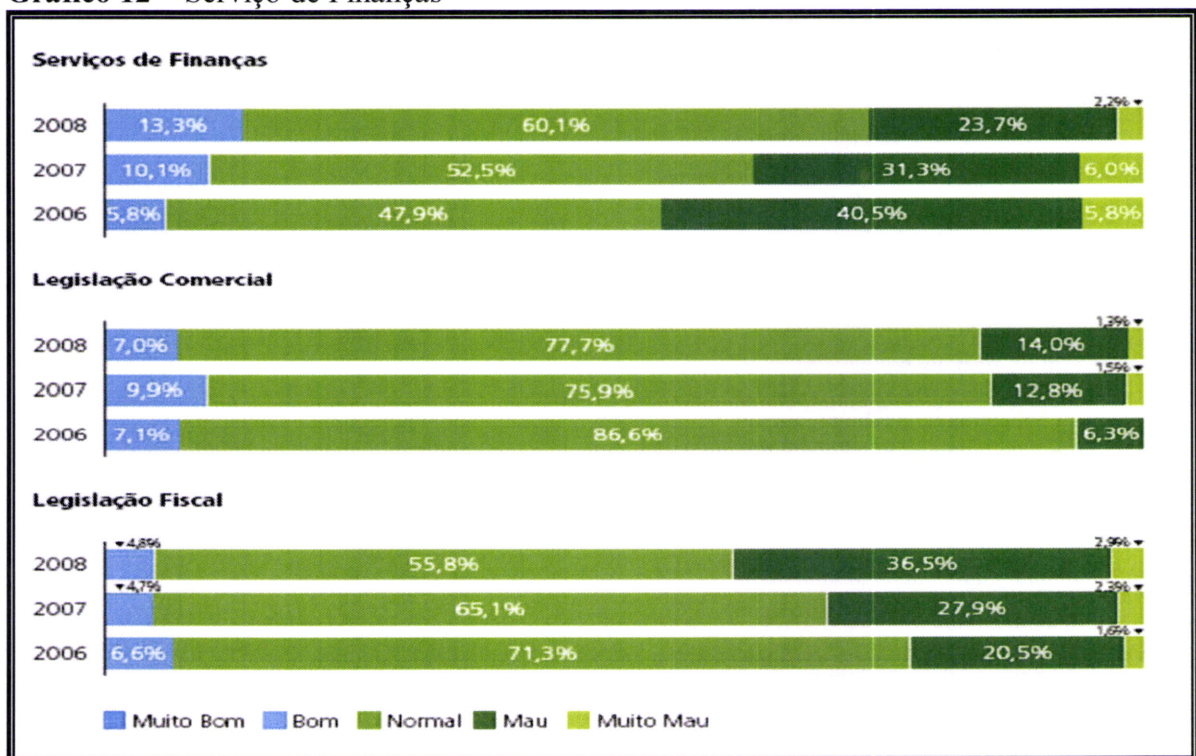
Será essa procura que a Direcção Geral dos Impostos tem vindo gradualmente e de forma mais visível no passado recente a evidenciar, sendo certo que a cultura de cidadania e a educação fiscal é um processo lento, e se a “marca Finanças” continua a assumir-se como um logótipo de confiança, é essa imagem de confiança que leva a que o contribuinte continue a preferir “ir às Finanças” em alternativa a outras opções que actualmente os sistemas informáticos disponibilizam, situação que é particularmente visível nos distritos dos interior do país e mormente nos meios rurais, onde o acesso às novas e modernas tecnologias da informação são mais reduzidas e onde ainda vigoram termos como “*a Fazenda*” ou “*a décima*”, os quais se vão confundindo e misturando com uma terminologia mais actual e de carácter mais cidadão, não raro mais crítico, porque mais exigente.

A confirmar esta tendência, de sinal positivo, no que ao relacionamento da Administração Fiscal com os contribuintes respeita vêm também os resultados evidenciados pelo

Relatório do Observatório da Competitividade Fiscal 2009 da Deloitte, Relatório a que nos temos vindo a referir e que, nas vertentes de Serviços Fiscais *online*, de desempenho da Administração Fiscal e dos Serviços de Inspeção, no período 2006/2008, como consta do Gráfico 12, em que se evidencia que os Serviços fiscais online repetiram as respostas mais positivas em qualquer dos 3 anos objecto de análise, e em que apenas uma percentagem residual de 3% considera este desempenho como mau.

Identicamente, o indicador da “Administração Fiscal” manteve, na generalidade, o seu nível de satisfação bastante positivo e no relativo aos Serviços de Inspeção verifica-se um acréscimo gradual de satisfação de desempenho.

Gráfico 12 – Serviço de Finanças



Fonte: Relatório do Observatório da Competitividade 2009 – Deloitte

8.2.6 OUTRAS INICIATIVAS

Também se insere neste contexto o Protocolo que a DGCI tem vindo anualmente a celebrar com a ANAFRE (Associação Nacional de Freguesias), formalizando a colaboração que estas autarquias disponibilizam à Administração Fiscal e às populações no decurso do período de recepção das declarações de IRS, nomeadamente na fase de

remessa via Internet, facto que também tem contribuído para que em termos nacionais o nível de recepção por esta via em 2008 tivesse atingido um desempenho de 78% do total de declarações recepcionadas, sendo o objectivo para o ano de 2009 de 82% (DGCI, 2009).

Mas há também um outro esforço complementar que tem que ser assumido como um desiderato nacional em face da referida educação fiscal, esforço esse que como se refere é também de cidadania e que tem que ser visto numa perspectiva de base educacional que deveria ter início ao nível do ensino básico.

Mostrar-se-á insuficiente o esforço de simplificação e de aposta na qualidade por parte da administração fiscal se esse esforço não for acompanhado de outras medidas de proximidade do cidadão à administração dos impostos, não bastando colocar à disposição dos mesmos modernos e evoluídos mecanismos informáticos quando a sua disponibilidade para voluntariamente dar cumprimento às suas obrigações são reduzidas e não identificam este cumprimento numa perspectiva cívica. É hoje amplamente consensual que o cumprimento das obrigações tributárias tendo em vista o pagamento dos impostos é mais que uma obrigação, trata-se também de um dever moral e fundamentalmente de cidadania (Nabais, 2005).

Num recente estudo da OCDE (OCDE, 2006), acerca das atitudes dos contribuintes face ao cumprimento fiscal, contribuintes de alguns países foram questionados sobre a imoralidade da evasão fiscal da seguinte forma (Lopes, 2008):

“Do you believe that tax evasion is immoral?”

Os resultados obtidos variaram, evidenciando:

- No Japão mais de 80% consideraram a evasão imoral;
- Canadá, Dinamarca e EUA – valores acima de 60%;
- Os restantes países inquiridos apresentavam valores na ordem dos 50%;
- Na Bélgica e na Grécia menos de 40% dos contribuintes consideraram o não cumprimento e a evasão fiscal como uma atitude imoral.

O grau de não cumprimento incorrido pelos contribuintes pode ser medido pelo designado *tax gap*. Este indicador representa a diferença entre as receitas fiscais arrecadadas e as receitas fiscais potenciais.

Estudos recentes (OCDE, 2006) revelam que (Lopes, 2008):

- Na **Austrália** um estudo de 2003 considera que o PIB se encontra subavaliado em 2%, em resultado de rendimentos não declarados;
- Na **Alemanha**, em 2005, a evasão fiscal resultante do IVA terá totalizado 17mM€, ou seja, 2% do total da tributação e 12% das receitas fiscais em IVA;
- Em **Portugal**, a receita fiscal potencial não cobrada em 2003 atingiu 13,8 mM€, sendo que o peso da economia paralela, em % do PIB era no período de 22,3%;
- Posição idêntica evidenciava a **Espanha**, com igual %, sendo que a **Itália** evidenciava o valor mais elevado, 26,2%.
- **A média da OCDE** nesta matéria situava-se em 16,4%.

Mais recentemente, tem sido dada particular atenção pelos Estados à medição do não cumprimento declarativo, o que tem permitido avaliar e conhecer melhor este fenómeno da fraude e evasão fiscal, situação que a DGCI em Portugal tem acompanhado através da informação residente em sistema e pelo cruzamento dos dados de suporte da mesma. A forma mais comum de evasão é a não declaração, o que representará cerca de 46% do total do *tax gap*, mas as situações de deduções indevidas ou em excesso, de abatimentos e outras situações de crédito, são também formas tipificadas de evasão (Lopes, 2008).

9. CONSEQUÊNCIAS DO PROCESSO DE SIMPLIFICAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO FISCAL

9.1 AO NÍVEL DA INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA

Tendo presentes os objectivos já antes definidos e legalmente estabelecidos no que respeita às superiores responsabilidades que estão atribuídas à DGCI, dadas as repercussões que o seu desempenho tem na vida dos cidadãos e das empresas, e pelo seu desempenho fundamental na execução da política fiscal definida pelo Governo (DL nº 81/2007, de 29 de Março), compete-lhe através da Inspeção Tributária “... promover o cumprimento das obrigações fiscais, através de medidas de acompanhamento dos factos tributários e da prevenção e controlo da fraude e evasão fiscal, procurando prestar um serviço eficiente no domínio da prevenção, análise e correcção, de modo a contribuir para a justiça e equidade fiscal”.

Esta é a Missão da Inspeção Tributária, sendo que a Visão se materializa na procura de “que a sua actuação seja uma força de mudança da imagem da Administração Fiscal e da importância dos impostos para a vida em sociedade, contribuindo para maximizar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais”.

A referida institucionalização do princípio declarativo e a consagração da tributação do rendimento real, em substituição do conceito de rendimento normal e da utilização de presunções na tributação dos contribuintes, constituíram, associados à consequente escalada da evasão e fraude fiscal, elementos de alavancagem no reforço dos seus poderes e competências, face ao risco derivado da adopção formal de novas metodologias em sede declarativa, seja ao nível do contribuinte seja da própria Administração Fiscal.

Compete assim à Inspeção Tributária, no âmbito das suas atribuições e das competências da DGCI (Alves, 2002):

1. A observação das realidades tributárias;

2. A verificação do cumprimento das obrigações fiscais e a comprovação da veracidade declarativa;

3. A acção preventiva, porquanto se pretende evitar situações de incumprimento fiscal.

Tendo a Inspecção Tributária como escopo fundamental minimizar a diferença entre o imposto declarado pelos contribuintes e o imposto potencialmente definido pela Lei, para que tal desiderato seja cumprido são conferidas a este corpo técnico um conjunto de prerrogativas definidas pela Lei Geral Tributária (DL nº 398/98, de 17 de Dezembro) e pelo Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (DL nº 413/98, de 31 de Dezembro), diplomas que regulamentam a sua actividade.

Como já antes referimos, segundo Canedo (2003:7), “o risco é a expectativa que os contribuintes não cumpram as suas obrigações fiscais, em termos declarativos e de pagamento dos impostos, utilizando práticas de evasão fiscal através da manipulação das disposições legais em vigor ou da omissão de factos tributáveis”.

O risco pode assim ser analisado, na óptica da sua inerência; do seu controlo, e da sua detecção (Costa, 2006).

Quanto ao risco inerente, este identifica-se com a componente do risco que se traduz na susceptibilidade de ocorrência de erros materialmente relevantes, com impacto nas declarações fiscais, independentemente do sistema de controlo interno implementado pelo contribuinte (IFAC, 2002).

Se se pretender estabelecer um paralelo de conceitos, poderemos dizer que numa perspectiva financeira se o auditor concluir que existe uma alta probabilidade de erro nas asserções incluídas nas demonstrações financeiras, ignorando os controlos internos, o auditor deverá concluir que o risco inerente é elevado (Arens e al., 2002), podendo ao nível da Auditoria Tributária equiparar o risco inerente ao próprio risco de evasão fiscal.

Daí que as acções de inspecção que a Administração Fiscal desenvolve cujo “alvo” são os contribuintes seleccionados de acordo com critérios assentes em situações de análise de risco de evasão fiscal, é uma opção certa em sede operacional, face à agilização de

eficientes critérios de selecção tendo como pressuposto o recurso à análise prévia desta componente de risco (Fig.1).

Figura 1 – Evasão e Fraude Fiscal

The slide features the logo 'educaçãofiscal' with a blue star icon on the left. The main title 'IMPOSTOS PORQUÊ?' is in large, bold, white letters on a dark blue background. Below the title, the text reads: 'O reforço do **combate à fraude e à evasão fiscais** constitui objectivo essencial por seis ordens de razões:'. This is followed by a list of six points, each starting with a blue arrowhead (>).

- > A necessidade absoluta de uma maior equidade fiscal
- > A necessidade de um aumento da receita fiscal global e, simultaneamente, da redução da carga fiscal, já que se todos pagarem os impostos devidos é possível que cada um pague menos impostos
- > A eliminação de um factor de distorção, designadamente em termos de competitividade empresarial
- > A necessidade de evitar a delapidação do património do Estado - a fraude não consiste apenas em deixar de pagar um imposto que é devido; muitas vezes 'recupera-se' imposto que nunca foi pago
- > A fraude e evasão fiscais colocam em causa a receita voluntária
- > A fraude e evasão fiscais minimizam o único instrumento significativo de política económica

Fonte: Exposição sobre Educação Fiscal e Cidadania

O risco inerente está essencialmente relacionado com questões como: As características do sector de actividade económica; O perfil tributário dos contribuintes objecto de controlo; A relação com empresas subsidiárias (Canedo, 2003)

Quanto ao primeiro dos acima identificados vectores, sectores de actividade como a construção civil ou a restauração, entre outros possíveis, são sectores em que a ocorrência de práticas simuladas tendentes a inflacionar custos ou a evidenciar situações de subfacturação, se tem vindo a verificar como uma prática corrente.

No que respeita ao “perfil” tributário do contribuinte a ser objecto de análise inspectiva, a mesma reporta aos seus antecedentes comportamentais conhecidos, ao seu “histórico”, nomeadamente face a situações como o seu registo ao nível do Sistema de Execuções Fiscais (SEF), à sua interrelação com outras empresas, ao comportamento e ao grau de cumprimento em sede declarativa, etc., situações que as múltiplas e variadas aplicações informáticas hoje controlam através da gestão da informação, do seu cruzamento, da

rentabilização das suas sinergias, nomeadamente ao nível de todo o sector da Justiça Tributária e coordenadas anualmente pelo respectivo Plano de Actividades.

Por sua vez, o risco de controlo está directamente associado aos mecanismos de controlo interno do contribuinte e consiste no “risco de um erro material, que poderá ocorrer numa asserção, não ser prevenido, detectado ou corrigido, numa base temporal pelo controlo interno de uma entidade” (IFAC, 2002).

Nesta perspectiva mostra-se conveniente localizar neste ponto a questão do controlo no que ao relacionamento entre os contribuintes e a Administração Fiscal respeita, nomeadamente quanto aos deveres de colaboração legalmente definidos.

Veja-se a este propósito as disposições da Lei Geral Tributária no seu art.º 59º que enumera nos nºs 1 e 2, que os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco e que se presume de boa fé a actuação dos contribuintes e da administração tributária.

Restringindo o âmbito conceptual da Auditoria Financeira, poderemos encontrar o conceito de Auditoria Fiscal, esta tem por objectivo fazer um exame à situação fiscal da empresa, tendo em vista o controlo da sua regularidade fiscal. Esta regularidade fiscal é norteadada pelos princípios definidos pelas normas e doutrinas fiscais, a valorimetria, as normas de incidência, liquidação e cobrança, as regras de retenção na fonte e as obrigações contabilísticas e declarativas (Lourenço, 2009:59).

Neste sentido, a auditoria da área fiscal persegue um objectivo duplo, em primeiro lugar o de comprovar que a entidade cumpriu, adequadamente, as obrigações tributárias, se provisionou correctamente os riscos derivados de possíveis contingências fiscais e, em segundo lugar, se procedeu ao pagamento efectivo do tributo de acordo com os prazos e formalismos legais (Valderrama, 1996: 337).

É assim este facto o elemento de referência no que ao risco de controlo respeita, já que não depende apenas da atitude do auditor tributário enquanto tal, ainda que este, com uma postura profissional, com bom senso e experiência possa atenuar eventuais situações de desajustamento e “quebrar algum gelo”, nomeadamente no primeiro

contacto, ganhando a confiança do contribuinte e dos seus interlocutores de modo a atingir o seu objectivo e minimizar potenciais situações de conflito, sempre indesejáveis face ao desiderato que se pretende seja o exercício de um acto inspectivo (Silva, 1992).

Noutra vertente, o risco de detecção traduz-se no risco de o auditor não detectar erros materialmente relevantes. Este é um risco controlável, na medida em que a sua minimização depende da extensão e aprofundamento dos procedimentos que sejam adoptados pelo auditor. Daí que haja contribuintes, tanto ao nível das pessoas colectivas como individuais, que pela sua expressão no contexto da unidade orgânica em que se inserem, pelo seu enquadramento sectorial, pelo seu comportamento em sede declarativa e de pagamento, pela sua interacção com outros, interna ou externamente, justificam integrar o cadastro dos sujeitos a acompanhamento permanente por parte da inspecção tributária (Canedo, 2003).

9.2 AO NÍVEL DA EDUCAÇÃO FISCAL E CIDADANIA

A cidadania fiscal consubstancia-se no dever fundamental de pagar impostos, um dever que constitui o preço a pagar por termos uma comunidade organizada assente nas ideias de liberdade e de solidariedade (Fiscália, 2007).

Conforme consta de um dos painéis da Exposição itinerante sobre Educação Fiscal e Cidadania, iniciativa da DGCI que decorreu a nível nacional durante o ano de 2008, e que também esteve disponível ao público na cidade de Évora, o que se pode entrever da discussão política, científica e técnica a nível mundial sobre as realidades imperfeitas que hoje temos, é de que a fiscalidade de um futuro próximo estará particularmente preocupada com:

1. A Equidade na repartição;
2. A Eficiência no uso dos recursos
3. A Simplicidade na gestão e no cumprimento.

Figura 2 – Educação Fiscal e Cidadania



Fonte: Exposição sobre Educação Fiscal e Cidadania

Afinal são preocupações e motivações de sempre, eventualmente com manifestações distintas das de hoje, ou com dimensões que ainda não antecipamos em toda a sua extensão.

Muito provavelmente poderemos vir a assistir ao desenvolvimento de estudos e de teorias sobre hipóteses já hoje objecto de análise, algumas já aqui abordadas, e que se poderão localizar à volta de situações como a tributação separada ou conjunta ao nível da unidade familiar, a dualização do imposto, a redução moderada da progressividade das taxas, a *flat tax*, o uso mais generalizado de impostos com preocupações ambientais, impostos sobre activos das empresas, a tributação sobre as comunicações electrónicas e sobre novos suportes digitais, impostos sobre *e-commerce*, e sobre a utilização da Internet, novas e mais generalizadas formas de tributar o lazer, etc.

9.3 IMPOSTO JUSTO VS IMPOSTO SIMPLES

Tal como refere Pereira (2005) “Um imposto justo pode não ser um imposto simples”. De acordo com a opinião deste mesmo autor, não raro, podem surgir conflitos ou questões de compatibilidade entre estes princípios, dado que um imposto justo pode não ser um imposto simples, e por vezes os objectivos económicos prosseguidos por um imposto implicam quebras no princípio da equidade.

Será aqui de referir as disposições dos art.º 103º e 104º da Constituição da República, no que ao Sistema Fiscal e às Características dos Impostos respeita e que se consubstanciam, nomeadamente:

- Na satisfação das necessidades financeiras do Estado e numa repartição justa dos rendimentos;
- No facto de os impostos serem criados por lei, a qual determina os elementos caracterizadores dos mesmos;
- No facto de ninguém poder ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da constituição;

É assim que, mais uma vez, refiro o Prof. Freitas Pereira (2005:276) quando, quanto a esta matéria, afirma que no âmbito do princípio da Legalidade, apesar de a expressão “Garantias dos Contribuintes” ser usada quer pela CRP quer pelos diferentes Códigos Tributários, o seu conteúdo tem suscitado alguma controvérsia.

Ainda segundo este mesmo autor, “de forma conjugada adere-se assim à tese definida pela Constituição, como sendo o princípio da Legalidade a primeira e a principal garantia dos contribuintes, do qual decorre que só a Assembleia da República, ou o Governo mediante autorização legislativa, podem legislar quanto aos chamados elementos essenciais dos impostos, nos quais se incluem as próprias garantias dos contribuintes” (Pereira, 2005: 276).

Ainda na mesma linha, Pereira (2005: 276), refere que “Trata-se, para usar a expressão feliz de Pamplona Corte-Real, da garantia das garantias dos contribuintes, a garantia-mãe”.

Assim, no âmbito do conceito adoptado, cabem as chamadas garantias reais, que configuram verdadeiros direitos dos contribuintes face ao fisco.

Sem uma preocupação de exaustividade, poderemos aqui referir o direito à informação; à fundamentação e notificação; à dedução, restituição ou reembolso; à redução de coimas; à confidencialidade (art.º 268º da CRP e art.º 29º, 30º,60º, 67º da LGT - Lei Geral Tributária).

9.4 A INFORMAÇÃO, A SIMPLIFICAÇÃO E O CUMPRIMENTO VOLUNTÁRIO

Neste ponto, atento o objectivo deste Relatório, destacaria aqui o direito à informação, o qual se concretiza no direito ao esclarecimento sobre a interpretação das leis tributárias e o modo mais seguro e cómodo para lhe dar cumprimento, bem como no que à situação das petições e reclamações e sobre o tempo da sua tramitação respeita, situações que têm vindo a ser objecto de apertado controlo por parte da Administração Fiscal com o objectivo de colocar os prazos médios de resposta às solicitações dos contribuintes em limites temporais enquadráveis em parâmetros razoáveis, superiormente definidos e que actualmente se situam em 45 dias, conforme define o Plano de Actividades para a Justiça Tributária da DGCI (PAJUT, 2008).

Conforme é referido na parte II do Relatório para a Simplificação do Sistema Fiscal Português (Ciência e Técnica Fiscal - DGCI, 2007:161), sendo o cumprimento voluntário por parte dos obrigados fiscais reconhecido como objectivo primordial na aplicação de um qualquer sistema fiscal, não pode deixar de ter-se em conta que o cumprimento voluntário é também um cumprimento induzido. Induzido por boas práticas da administração fiscal, práticas essas em que a informação sobre qual o entendimento na interpretação da lei que é chamada a aplicar e no modo mais correcto de a cumprir constitui elemento caracterizador de uma organização moderna e eficiente.

Ou seja, a produção de correcta e atempada informação sobre a aplicação das leis e procedimentos fiscais e a sua tempestiva divulgação tem hoje acrescida importância no conjunto dos serviços que a administração fiscal é chamada a prestar aos cidadãos contribuintes. Perspectivada como indutora de maior grau de cumprimento, diminui os custos, melhora a imagem da instituição e o seu diálogo com os cidadãos, ao mesmo tempo que reduz custos de administração, tanto ao nível da gestão como da fiscalização, libertando assim recursos que poderão ser utilizados em outras tarefas (Ciência e Técnica Fiscal - DGCI, 2007:161).

Será assim que é possível verificar no âmbito deste desempenho alguns dos exemplos do estreitamento relacional, fisco/contribuinte, tais como são o Fórum Cidadãos/Administração, o Livro de Reclamações (livro amarelo), as Lojas do Cidadão,

os Centros de Formalidade de Empresas, o INFOCID (Sistema Interdepartamental de Informação ao Cidadão), o Portal do Cidadão ou a IES – Informação Empresarial Simplificada.

Estes são alguns exemplos de sucesso verificados na implementação de medidas de simplificação e relacionamento de aproximação da administração ao cidadão, sendo que numa perspectiva parcelar e no que respeita à área de intervenção da Administração Fiscal podemos referir a IES.

A IES, Informação Empresarial Simplificada, cujo principal objectivo passa por reduzir consideravelmente os custos de contexto, tendo a vantagem de agregar num único acto o cumprimento de 4 obrigações legais, que implicam a prestação de informação materialmente idêntica a diferentes organismos públicos, os quais a irão partilhar entre si, como seja (DL 8/2007, de 17.01):

- O registo da Prestação de Contas, nas Conservatórias do Registo Comercial;
- A declaração anual de informação contabilística e fiscal à Administração Fiscal;
- A declaração para efeitos estatísticos ao INE – Instituto Nacional de Estatísticas;
- A declaração para o BdP – Banco de Portugal

Com esta medida, definitivamente, a Administração Fiscal começa a consolidar a sua entrada na era das tecnologias de informação, a que crescem, por exemplo (DGCI, 2007):

- Uma maior incidência no desenvolvimento de bases de dados;
- O pré-preenchimento parcial da declaração de IRS Modelo 3, para os trabalhadores por conta de outrem e para os pensionistas;
- A criação de um conjunto variado de aplicações disponíveis na Internet.

O papel instrumental das tecnologias de informação e comunicação, conforme refere o Relatório do grupo de trabalho para a Simplificação do Sistema Fiscal português (DGCI, 2007), trata-se de um instrumento decisivo no âmbito das iniciativas de simplificação das relações entre os cidadãos e a administração fiscal, sobretudo no âmbito da simplificação enquanto redução de atrito de relação e que tem potenciado no desenvolvimento das TIC um manancial de oportunidades que vêm sendo

crescentemente aproveitadas na transformação do modelo operativo e de serviços da administração fiscal.

A desmaterialização dos suportes, a digitalização dos contactos, o alargamento da oferta de canais não presenciais e a emergência da sensibilidade à prestação de serviços “*anytime, anywhere*” são inequívocos sinais da capacidade desta via de simplificação.

Estes factos motivaram que desde 2005 a Administração Fiscal tem vindo a efectuar estudos qualitativos com o objectivo de conhecer o grau de satisfação dos seus principais grupos de utentes face às interacções efectuadas.

Trata-se assim de gerir a informação e analisar o “feed-back” dos destinatários da mesma, porque a ética de discussão pressupõe a publicidade do objecto discutido, o acesso à informação, a igualdade de participação, a tomada de posições livres, o arquivo aberto, e decisões públicas. Implica, em suma, o desenvolvimento do espaço público de participação democrática (Santos, 1999).

Esta questão projecta-se portanto também na fiscalidade. Sendo os impostos um domínio por excelência de imposição ou poder normativo, onde dificilmente se poderá falar de interesses universalizáveis, importa que se criem condições para o estabelecimento de compromissos que legitimem política e socialmente o acto de tributar.

Por outras palavras, que se criem as condições de discussão e de debate das soluções a adoptar, não apenas no plano técnico e financeiro mas no plano cultural, em sentido amplo. Criar condições para o aprofundamento da cultura fiscal dos cidadãos é neste domínio um factor decisivo. Isso prende-se, antes de mais, com o debate sobre o direito ao controlo do uso dos impostos e dos bens públicos, ou seja, da despesa pública, questão que, aliás, se relaciona também com o tema da transparência. E prende-se em seguida com o debate sobre o dever de pagar impostos como dever de cidadania. Uma e outra implicam o reforço da consciência cívica quanto à questão financeira e fiscal. O reforço da consciência cívica exige a produção de estatísticas, de estudos e relatórios, a promoção de debate público (Santos, 1999).

9.5 **T**RANSPARÊNCIA, SIMPLIFICAÇÃO E COMPETITIVIDADE

O problema da transparência põe-se quer no domínio do Estado quer no domínio das organizações, empresariais ou não.

Entre nós, a evolução tem sido no sentido de maior pressão para a transparência nas questões de macropoder (Estado), salvo no que toca ao sigilo fiscal (Santos, 1999).

Está assim implícita nesta perspectiva de transparência, de simplicidade e de competitividade, uma forma de redimensionar o relacionamento entre a Administração Fiscal, o cidadão e as empresas, com o objectivo de evitar erros, prevenir situações de evasão e fraude fiscais e diminuir custos de contexto.

Esta atitude de redimensionamento da antes referida relação fisco/contribuente surge como uma necessidade face ao reflexo de um Estado burocrático, cristalizado por um longo período de ausência de cultura democrática, e se múltiplas pontes existem entre a ética e a fiscalidade, igualmente o tema da transparência e da simplificação têm fortes conexões com a problemática fiscal (Santos, 1999).

A transparência é, provavelmente, uma das principais características da Administração Pública do Estado de Direito (Macedo:37, 2008).

Ainda segundo este mesmo autor, é a transparência que permite aos cidadãos controlar a actuação daqueles a quem, directa ou indirectamente, confiaram a gestão da *res pública*, e que visam a prossecução do interesse público. Uma percepção negativa por parte do cidadão contribuinte de gastos desnecessários, de ausência de transparência e de inexistência de igualdade, complementada por situações de pouca simplicidade do sistema, influenciam negativamente o cumprimento fiscal voluntário e por isso facilmente se transformam num argumento para os que assumem um papel crítico quando percebem alguma opacidade numa afectação menos correcta dos recursos do Estado, já que aos contribuintes não agrada ver esse esforço desbaratado de forma ineficiente.

A percepção dos contribuintes quanto ao desempenho dos Serviços tem assim um papel fundamental no incentivo ao cumprimento fiscal voluntário, daí que a qualidade no serviço prestado pela administração fiscal será um esforço auto-induzido e o cuidado na afectação de recursos terão que ser uma constante.

A transparência é, igualmente, um factor dissuasor dos conflitos de interesses, porque permite maior controlo na actuação dos colaboradores e menor margem para práticas ilícitas, decorre assim, no essencial, de 6 aspectos fundamentais: Um quadro legal de actuação claramente definido por lei (Macedo: 2008: 37):

1. Informação aos cidadãos sobre as suas obrigações e os seus direitos de forma clara, simples e célere;
2. Informação aos cidadãos sobre a sua própria actividade;
3. Uma actuação eficiente e eficaz;
4. Uma gestão adequada dos conflitos de interesses;
5. Um assumido combate à fraude e evasão fiscal.

O nível de transparência será tanto mais elevado quanto mais desenvolvidas estiverem estas áreas, e para que seja possível transmitir essa imagem de transparência, é necessária justiça na aplicação da lei fiscal, no estrito respeito pelos direitos e garantias dos contribuintes, situações que podemos ajustar aos denominados factores críticos de sucesso sendo estes os pontos-chave que definem o sucesso ou o fracasso de um objectivo definido no planeamento estratégico de determinada organização. Quando bem definidos, os factores críticos de sucesso tornam-se um ponto de referência para toda a organização nas actividades voltadas para a sua missão e que no caso da DGCI se poderão identificar com a reforma da Administração Pública no que à gestão de expectativas respeita, na intensificação da utilização da internet como instrumento relacional privilegiado, na promoção de uma imagem de competência, de eficiência e de justiça (DGCI, 2008).

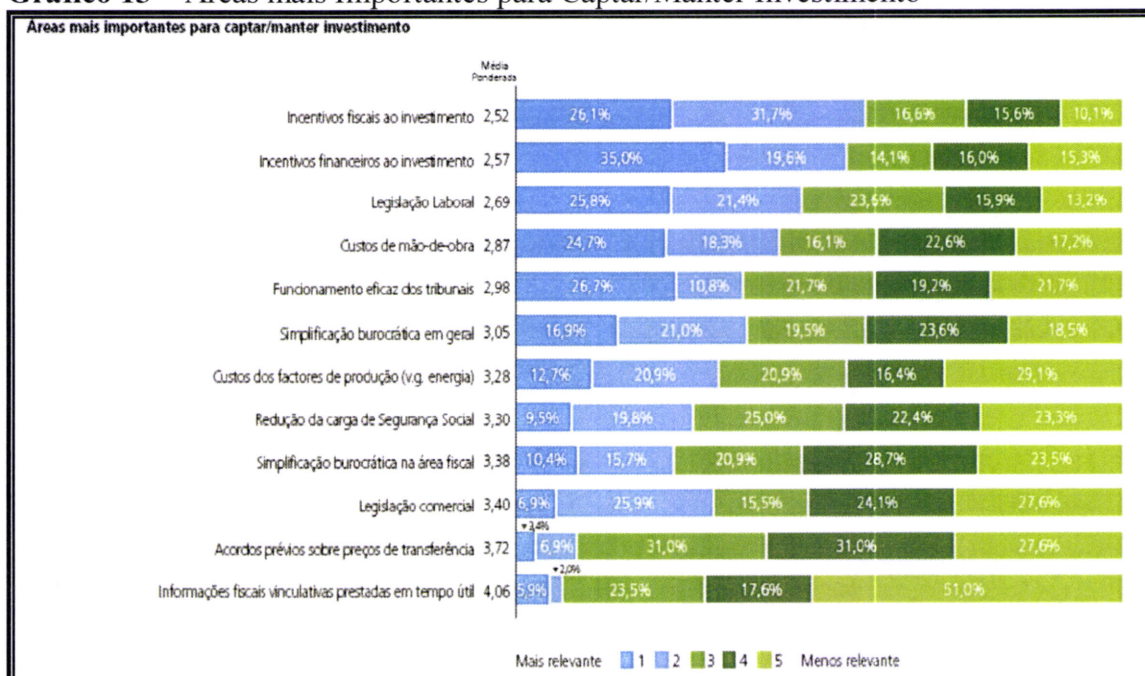
Importa assim aumentar o grau de confiança dos contribuintes no sistema fiscal e na justiça que lhe é inerente. Para o efeito dois objectivos são fundamentais – o aumento da celeridade de resposta e o incremento da facilidade e da qualidade do relacionamento entre os contribuintes e a administração fiscal (Azevedo Pereira – Fiscália, Junho/2008:5).

De um ponto de vista estrutural, a solução implica medidas de maior fôlego que passam pela implementação de um plano global de aproximação ao contribuinte, ou seja a pretendida Qualidade no Serviço ao Contribuinte (Pereira, 2008).

O objectivo da introdução destas medidas é a redução dos designados custos de contexto, porque a sua redução traduz-se basicamente numa preocupação como a redução de obstáculos, embaraços, atrasos no desenrolar de processos ou actos da Administração Pública. Estas medidas de simplificação significam algo de muito positivo para todas as entidades envolvidas, empresas e Administração Fiscal, porque elimina custos e atenua burocracias desnecessárias, dando às empresas alguma flexibilidade e facilitando as suas vidas, além de que em termos financeiros já se equaciona e calculam os custos derivados do cumprimento declarativo (DGCI, 2008).

Por outro lado, a influência que estes custos têm na competitividade das empresas e na atractividade da economia portuguesa, foram também estes efeitos objecto de análise no âmbito do Estudo do Observatório da Competitividade da Deloitte a que nos temos vindo a reportar, donde se pode inferir que o principal obstáculo à competitividade, por via do investimento, se prende com a “Carga fiscal sobre as empresas” a que se seguem os “Custos de contexto/burocracia em geral”, tal como evidencia o Gráfico 13.

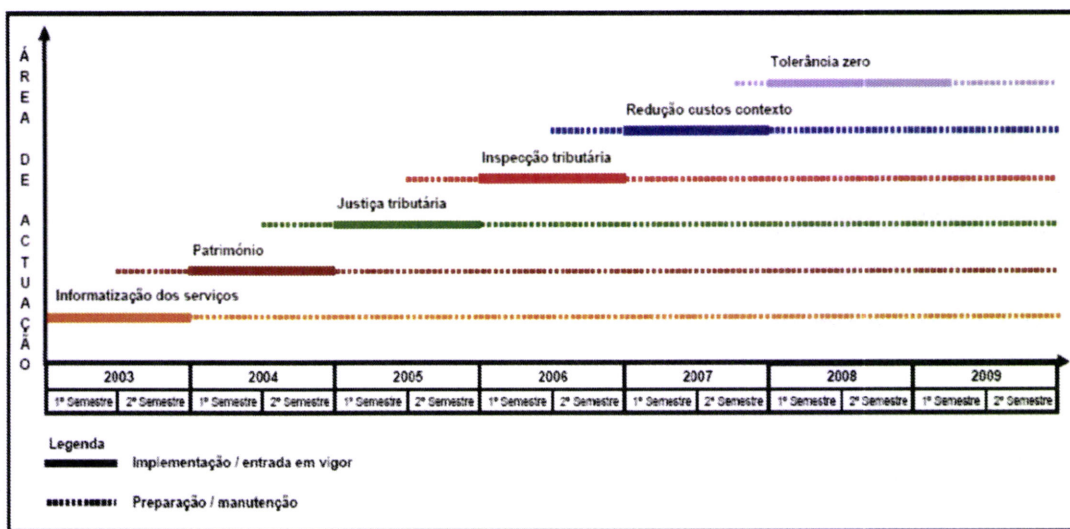
Gráfico 13 – Áreas mais Importantes para Captar/Manter Investimento



Fonte: Relatório do Observatório da competitividade Fiscal 2009 – Deloitte

É assim que a Administração Fiscal tem vindo gradualmente a definir prioridades, conforme demonstra a fig. 3, desenvolvendo nesta perspectiva e desde 2003 anualmente um conjunto de acções de carácter prioritário, tendentes a maximizar o desempenho dos Serviços, cuja base assentou no redimensionamento da informatização dos serviços e na sua utilização para projectar as restantes áreas operacionais (áreas de negócio), desde os impostos sobre o património, à justiça tributária e à inspecção tributária, em que o desiderato a atingir se consubstancia na referida redução de custos de contexto.

Figura 3 – Prioridades da Administração Fiscal – Evolução



Fonte: Relatório do Orçamento de Estado para 2007

Neste contexto, Lopes (2008), aborda a temática na óptica dos custos de cumprimento através da identificação e caracterização dos custos de tributação, do comportamento e das atitudes dos contribuintes em relação ao sistema fiscal em sede de impostos directos. Esta problemática ainda pouco trabalhada em Portugal, seja ao nível dos contribuintes em geral seja dos próprios decisores políticos, aborda, identifica e quantifica, enfatizando as razões determinantes do não cumprimento como sejam factores de ordem económica, sociológica, psicológica, religiosa e moral, e técnica.

Donde se infere, que o simples acto de pagar impostos não se resume ao momento do pagamento, incorpora todo um conjunto de reacções, comportamentos, atitudes, operações e tarefas que interagem com o obrigado fiscal e que em sede funcional no plano administrativo anteriormente eram assumidas em exclusivo pela própria

Administração Fiscal mas que gradualmente a própria Administração tem vindo a passar para os contribuintes muitas dessas tarefas necessárias ao apuramento e recolha do imposto, facto que constitui mais uma garantia de modernização e de melhoria da eficiência e qualidade de atendimento aos cidadãos e empresas.

Adicionalmente, a simplificação destas obrigações legais torna o tratamento da informação mais rápido e eficaz, não só para quem a presta como também para quem a processa e analisa. Dito de outra forma, a simplificação e a eliminação dos custos de contexto, é hoje um dos actuais vectores de intervenção prioritária da política fiscal, em que tanto as empresas como os seus interlocutores eliminam custos financeiros, sendo que a pretendida qualidade dessa informação se insere no desígnio nacional que é a procura da melhoria da competitividade da economia portuguesa, e, neste caso concreto, uma melhoria da competitividade fiscal, onde o Estado desempenha um papel importante na redução dos custos públicos de contexto e no estímulo ao desenvolvimento da sociedade de informação (Orçamento do Estado, 2008).

10. A QUALIDADE DOS SERVIÇOS

A qualidade do serviço prestado pela DGCI tem vindo a ser objecto de avaliação por iniciativa da própria organização, através de questionários, ou pela análise aos resultados derivados dos recursos dos próprios utentes aos instrumentos disponibilizados para o efeito como são as reclamações e as sugestões.

É também neste contexto que pelo Despacho nº 2/2009, de 2009.03.13 do Gabinete do Director Geral dos Impostos, é nomeada a Missão para a Qualidade no Serviço ao Contribuinte (MIQ), na sequência de Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais para o efeito, com o qual a DGCI apresenta “O Plano Estratégico de Implementação para a Qualidade no Serviço ao Contribuinte”, visando a construção de uma administração fiscal mais próxima do cidadão e das empresas, disponível, que torne simples, rápido e económico o cumprimento das obrigações fiscais e que responda com celeridade e qualidade às solicitações dos contribuintes, sedimentando uma relação de confiança mútua com os contribuintes cumpridores.

O objectivo é tornar a DGCI numa administração fiscal ainda mais eficiente, pela via da qualidade, eliminando factores de erro na acção e de atraso no reconhecimento de direitos ou na resposta a petições, aumentando a interacção com os contribuintes e colocando-os no centro do sistema. Aumentando a qualidade dos serviços prestados e a redução dos custos de contexto através da diminuição do número de erros cometidos e redução do tempo de detecção e correcção dos mesmos, sendo que em 2008 os indicadores de desempenho ao nível de certificação de dívidas é superior a 95%, pretendendo-se que o mesmo em 2010 seja de 100%. Por outro lado, é objectivo da DGCI para 2010, que a entrega de declarações modelo 3 IRS por via electrónica supere 80% dos contribuintes declarantes, e quanto aos impostos sobre o património que as declarações de IMT seja superior a 30% e as de IMI ultrapasse os 25%.

Continuando a apostar na qualidade, na simplificação, na transparência e na segurança de processos, a DGCI tem como objectivo colocar à disposição dos contribuintes em 2010 um novo serviço ao nível do Imposto do Selo, com a implementação da entrega por via electrónica da declaração modelo I.

Ainda neste contexto de qualidade e segurança, um outro objectivo da DGCI situa-se no domínio das reclamações ao nível da avaliação de imóveis, o qual aponta no sentido da diminuição no que a matéria respeita, estando esse objectivo colocado num indicador inferior a 1,5% do total de avaliações efectuadas pelos respectivos Peritos Avaliadores Locais.

Fundamentalmente, conforme evidencia o Plano Estratégico 2008 – 2010 acima referido, os objectivos definidos centram-se:

1. No aumento da velocidade de resposta da administração fiscal aos pedidos dos contribuintes;
2. Num objectivo de ir ao encontro dos contribuintes proporcionando-lhes um conjunto de serviços de apoio ao cumprimento voluntário;
3. Na expansão dos canais de comunicação com os contribuintes, desenvolvendo a utilização da Internet e do CAT a par da melhoria da qualidade no atendimento presencial;
4. Na desmaterialização dos processos internos;
5. Na eliminação de ineficiências dos sistemas, tendo como objectivo recuperar saldos de pendências, concentrar os recursos na apreciação dos novos processos, harmonizar o funcionamento dos sistemas para obviar os factores de erro;

As estratégias associadas a estes objectivos são:

1. Da subsidiariedade, porque a proximidade pretendida da administração ao cidadão contribuinte leva a que se assumam que os serviços de finanças são o rosto da DGCI e o seu respectivo interface;
2. Da administração fiscal electrónica, pelo reforço de uma política integrada de atendimento electrónico via Internet e de interacção centrada no contribuinte;
3. Da interacção com os contribuintes, por uma administração fiscal:
 - 3.1 - Pró-activa, preventiva e pedagógica, centrando-se na valorização, promoção e apoio ao cumprimento voluntário das obrigações fiscais;
 - 3.2 - Moderna e aliada do crescimento e da competitividade, preocupando-se em reduzir os custos e os incómodos de cumprimento das obrigações fiscais;

3.3 - Exercendo a pedagogia, o apoio e a promoção do cumprimento das obrigações;

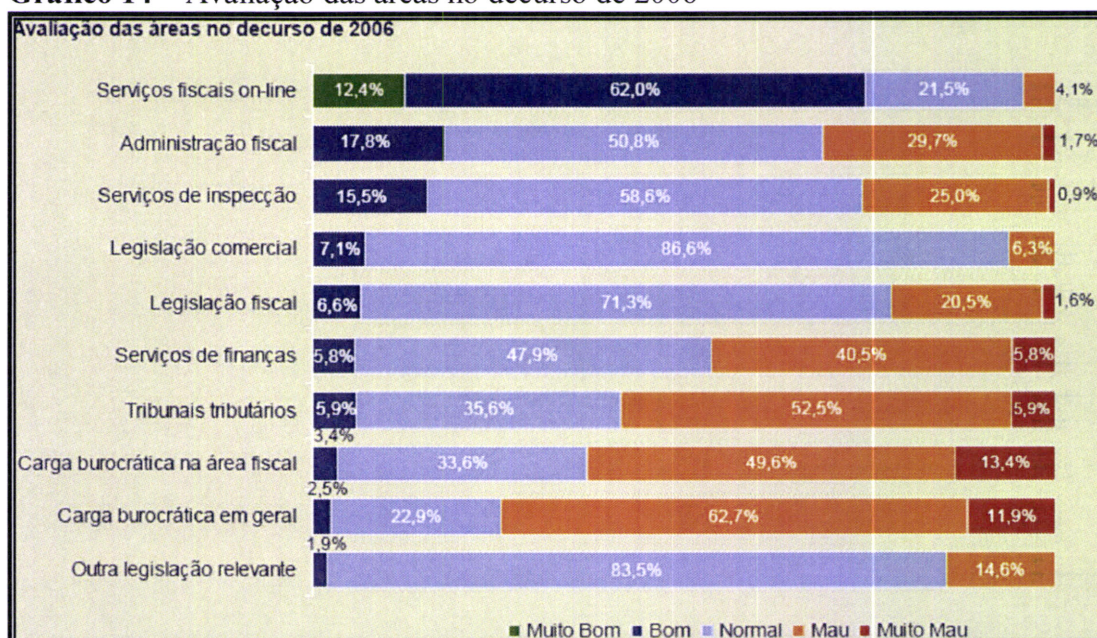
4. Do *cluster* fiscal, porque a DGCI, os contribuintes e todo um conjunto de entidades públicas e privadas formam, em conjunto com a legislação, um “ecossistema fiscal” que deve ser pensado globalmente para que o seu funcionamento seja simples e eficiente.

Aliás, na sequência deste desafio, está também um não menos exigente desafio para os TOC’s no que o novo modelo de normalização contabilístico vai exigir.

Como antes se referiu, com o objectivo de conhecer o grau de satisfação dos principais grupos de utentes relativamente à qualidade dos serviços prestados nos diferentes canais de comunicação, a DGCI tem vindo desde 2005 a realizar estudos qualitativos, por disponibilização de questionários dirigidos a utentes Internet, Técnicos Oficiais de Contas (TOC’s) e Notários, cujos resultados constam do Relatório de Actividades da DGCI (2007).

No âmbito destes questionários, em 2007 foram obtidas 4017 respostas dirigidas aos utentes via Internet, das quais 1887 foram dadas pelos TOC’s e 75 pelos Notários (Fiscália, 2007).

Gráfico 14 – Avaliação das áreas no decurso de 2006



Fonte: Relatório Actividades DGCI 2007

Globalmente podem considerar-se estes resultados positivos, quer no que se refere à avaliação da qualidade dos serviços prestados, quer no que respeita à evolução percebida pelos utentes, o que permite ainda verificar que o canal Internet tem vindo a assumir um papel cada vez mais relevante nas interações que os diferentes grupos de utentes mantêm com a Administração Fiscal, registando elevados níveis de satisfação que validam a aposta que tem vindo a ser feita visando o incentivo do uso deste canal. De facto, tem sido a própria Administração Fiscal a disponibilizar informação relativamente a “como”, “quando” e “onde” cada um pode dar cumprimento de forma adequada às suas obrigações fiscais e das vantagens de beneficiar pelo facto de parte importante da declaração já estar previamente preenchida, o que é automático para algumas categorias de rendimentos.

Acresce que o sistema está dotado de um sistema de alertas que evita erros ou omissões, prevenindo eventuais contratempos causados por atrasos na emissão de reembolsos ou pela necessidade de análises em sede inspectiva para confirmação de dados, além de que o sistema possibilita a simulação da liquidação com informação imediata do valor do reembolso ou do valor a pagar, e pela disponibilidade desta funcionalidade 24 horas por dia, sem necessidade de o contribuinte se deslocar aos Serviços nem permanecer em filas de espera.

A actuação da DGCI processa-se assim dentro de um quadro de valores fundamentais para alcançar a confiança dos cidadãos, que incorpora valores de cidadania, deontológicos, de serviço público e sociais.

Com esta postura procura assim contribuir para uma maior cultura cívica, norteada por padrões de ética, procurando prestar serviços de qualidade e valorizando a diversidade e a partilha de oportunidades.

Assim, o papel de todos os intervenientes nesta temática, técnicos da DGCI, empresários, profissionais, analistas, académicos e estudiosos é determinante, designadamente pela atitude profissional e pedagógica derivada do exercício da sua função e indexada à sua posição perante a fiscalidade, atentos nomeadamente os riscos de incumprimento, quer sejam ocasionais, fortuitos ou os derivados de situações planeadas, já que as responsabilidades de cada um não se esgota no mero cumprimento

formal das obrigações declarativas, abrange também o controlo da veracidade das mesmas e dos factos tributários que lhe estão indexados.

A este propósito pode referir-se, que de acordo com o Relatório sobre Evasão e Fraude Fiscal em 2008, elaborado pelo Ministério das Finanças, em 2009, enquanto que há 4 anos a Administração Fiscal quantificava em 10 meses o tempo médio de resposta a uma reclamação em 2008 esse indicador era de 4 meses.

11. CONCLUSÕES FINAIS

Do ponto de vista normativo, verifica-se que, no essencial, o actual sistema fiscal português repousa nos diplomas saídos da reforma da tributação indirecta (IVA) em 1986 e directa (IRS, IRC, Património) em 1989, posteriormente complementados pelos diplomas relativos à área de contencioso e procedimento tributário como foram a Lei Geral Tributária (LGT), o Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT), o Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), o Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

A avaliação que se pode fazer destes diplomas é muito distinta. Enquanto o IVA, no essencial, reproduz o modelo comunitário, cujo diploma se baseia na 6ª Directiva Comunitária (77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977), a qual sendo de transposição obrigatória para o ordenamento jurídico-tributário de todos os Estados membros, procedeu à uniformização da base tributável do imposto a aplicar em todos os Estados membros da CEE (à data), enquanto que o IRS e o IRC embora apresentando modelos globalmente aceitáveis face aos objectivos a atingir no contexto em que foram “pensados”, continuam contudo a evidenciar alguma imperfeição em sede de harmonização entre si. Se à construção deste edifício legislativo fiscal juntarmos para análise os diplomas que operam em sede contenciosa, nomeadamente a LGT, diploma onde constam os grandes princípios decorrentes do quadro constitucional e os principais institutos e garantias que substantivamente devem reger a fiscalidade, diremos que tal estrutura evidencia alguma estabilidade.

Todavia, uma prioridade se impõe. Prende-se com a relação da fiscalidade como instrumento estrutural ou conjuntural de dinamização da economia, em particular da competitividade e da internacionalização das empresas, dentro de um quadro que salvguarde o essencial das regras da concorrência.

Algumas das questões mais importantes que aqui podemos equacionar para debate são, por exemplo, a fiscalidade como meio de canalizar investimento para áreas geográficas economicamente mais desfavorecidas ou para investigação e desenvolvimento, as que se possam equacionar como medidas a nível interno ou externo de gestão, como por

exemplo reforçando as medidas de incentivo a quem tem sistemas de inventário permanente de stocks, proporcionando registos contabilísticos mais perfeitos e exigindo-se também maior celeridade tanto no pagamento dos impostos devidos como na devolução dos reembolsos, de forma a melhorar a competitividade e a concorrência e neste contexto a luta contra a evasão e fraude assume uma dimensão estratégica, bem como contribuindo para melhorar a posição das empresas no quadro do mercado global através do jogo das taxas, das amortizações, etc.

É assim fundamental que a fiscalidade competitiva ganhe prioridade sobre a fiscalidade meramente distributiva, que a promoção de benefícios de contexto substitua rapidamente a inércia dos custos de contexto (Covas, 2009).

E ainda segundo este autor, sem uma estratégia clara sobre as funções centrais do Estado-administração não haverá uma reforma eficaz da despesa pública, e sem esta reforma não haverá, também, margem para uma política fiscal competitiva; sem estas duas reformas estruturais os custos de contexto irão persistir e minar a competitividade do país.

Faremos assim a ponte entre duas vertentes que abordámos no relatório e que se prendem com a perspectiva psicológica e a sociológica do cumprimento declarativo, as quais reputamos da maior importância. Entendemos que o subsistema psicossociológico será o ponto fulcral de toda a reestruturação do sistema fiscal, porque tem a ver com todos os aspectos antes referidos e que de seguida objectivaremos de forma mais direccionada, porque relativos a valores, atitudes, comportamentos, e, de forma mais ampla, com a mudança cultural sobre a questão fiscal.

A experiência revela que vivemos numa cultura altamente desfavorável ao fisco, que favorece o laxismo e o incumprimento, sendo esta reforma de mentalidades a mais difícil de executar, tanto ao nível dos contribuintes como da própria Administração Fiscal. Implica uma mudança de atitude, de postura, um reforço da relação de confiança e de auto-estima.

O combate por uma maior simplicidade e comodidade, certeza, segurança e transparência, por uma mais intensa desburocratização, por uma melhoria na informação

aos contribuintes e pela efectividade dos seus direitos e garantias, será um passo importante na consolidação dessa relação de confiança.

Como refere Santos (1999), sendo esta uma reforma a médio prazo, que deveria começar nos bancos da escola, é dela, em última instância, que depende a solidez das outras metas. E, conseqüentemente, o nível civilizacional de um povo.

É nesta perspectiva que se localizam as conclusões deste nosso contributo para o desiderato a que nos propusemos e que entendemos se deverá consubstanciar nos pontos que se seguem como corolário mais ajustado.

11.1 CENTRADAS NOS OBJECTIVOS INICIAIS

Numa base conceptual, assumindo o Sector Público em geral um papel determinante e a DGCI em particular, há que concluir sobre os temas centrais deste relatório, ou seja sobre a reflexão que se pretendeu fazer sobre as medidas de simplificação adoptadas pela Administração Fiscal e a qualidade pretendida na relação com o contribuinte, situação a que se associa necessariamente a confiança, a transparência, a equidade, a justiça, entre outros.

11.2 CENTRADAS NA RELAÇÃO ENTRE MEDIDAS DE SIMPLIFICAÇÃO E QUALIDADE

No contexto desta relação, a qual incorpora a parte mais significativa deste relatório, resumimos como segue o conjunto de resultados esperados face aos objectivos estratégicos definidos pela DGCI, os quais terão os seguintes impactos em termos de processos e de pessoas (com base no Despacho n.º2/2009, do Gabinete do Director Geral da DGCI):

Ao nível dos processos.

Os Resultados esperados para a DGCI serão de:

- Melhoria da imagem institucional;
- Melhoria da qualidade de desempenho;

- Prestação de um serviço de elevada qualidade e valor acrescentado;
- Aumento da eficiência e da eficácia;
- Aumento da produtividade;
- Aumento do cumprimento voluntário;
- Aumento do número de contribuintes objecto de controlo;

Os resultados esperados para o Estado serão de:

- Concretização do objectivo de redistribuição do sistema fiscal;
- Acréscimo de receita por via das correcções efectuadas;
- Melhoria da execução orçamental;
- Maior equidade e justiça fiscal;
- Cumprimento das garantias dos cidadãos;
- Diminuição da fraude e evasão fiscais;
- Aumento do número de contribuintes integrados no sistema;

Ao nível das pessoas.

Os resultados esperados para a DGCI serão:

- Aumento da motivação e da auto-estima dos colaboradores;
- Aumento da produtividade;
- Maior competência;
- Melhoria das condições de trabalho;

E, os resultados esperados para os contribuintes serão:

- Melhoria na qualidade do serviço prestado;
- Redução de custos de contexto;
- Diminuição da conflitualidade e reclamações;
- Diminuição de procedimentos de actos de contencioso;
- Maior equidade e justiça social;
- Maior índice de simplificação de procedimentos;
- Contributo para o aumento da competitividade da economia;
- Proporcionalidade no tratamento dos contribuintes.

Este conjunto de resultados esperados e os impactos derivados poderão, também, quanto a nós, contribuir para um objectivo de desenvolvimento sustentável, tendo em conta o seu reflexo, seja ao nível do Estado, da Instituição DGCI ou dos contribuintes, bem como das necessidades e responsabilidades das e para as gerações futuras.

11.3 LIMITAÇÕES AO ESTUDO

Ainda que o tema que nos propusemos trabalhar no âmbito deste Relatório se trate de matéria que, genericamente, seja sensível a todos quantos têm a responsabilidade de dar cumprimento a obrigações em sede fiscal enquanto contribuintes, individuais ou integrantes de um agregado familiar, ou ainda como utilizadores do “*interface*” Fiscalidade/Contabilidade/Gestão dada a necessidade de dar satisfação e cumprimento às obrigações emergentes desta realidade numa perspectiva profissional e/ou empresarial, qualquer abordagem a esta matéria se vista de forma simplista, torna-se problemática nos tempos que correm, já que a sua compreensão exige uma sistematização de conceitos, de regras, normas e princípios de natureza legislativa, carecendo de permanente atenção face às alterações a que sistematicamente está sujeita.

E particularmente para quem como nós, que por força do exercício da função se vê diariamente envolvido nestas matérias, temas como a simplificação e a qualidade como objectivos que a administração fiscal procura, são uma presença no nosso quotidiano, complementados pelas vertentes dos custos suportados pelos intervenientes desta relação, seja ao nível do sujeito activo da relação (Estado) seja dos sujeitos passivos, e da aferição que as medidas já adoptadas têm ao nível desses mesmos intervenientes.

Mas o facto é que as mesmas ainda não se mostram suficientemente trabalhadas, dada a sua “juventude”, pelo que ainda que nos possam aflorar algumas ideias as mesmas, neste momento, não passam disso mesmo, ideias, carecendo de maturação para suporte de investigação, pelo que a limitação nesse âmbito se fez sentir no decurso da pesquisa, da análise e do estudo dos elementos de suporte disponíveis, os quais contudo procurámos aqui utilizar de modo coerente.

Também o tempo, essa variável necessariamente indexada a qualquer projecto e cujo horizonte é normalmente curto, tratando-se assim de um bem escasso, também aqui fez sentir a sua influência, não obstante a calendarização que assumimos, mas contingências que sempre surgem, derivadas, nomeadamente, da acumulação de tarefas indexadas ao normal exercício da nossa actividade profissional, acabam também por se assumir como um factor limitativo, situação que todavia não pretendemos aqui utilizar como recurso para justificar algumas lacunas que o Relatório decerto evidenciará, mas é também o tempo que nos permite amadurecer ideias e crescer.

11.4 PROPOSTAS DE INVESTIGAÇÃO FUTURA NA ÁREA DA SIMPLIFICAÇÃO

Naturalmente que ainda que com alguma especulação, mas a realidade do futuro nesta matéria poderá eventualmente vir a andar à volta de algumas das questões que abordámos ao longo do relatório e que no essencial se podem consubstanciar, entre outras hipóteses possíveis:

11.4.1 AO NÍVEL DAS PESSOAS SINGULARES

- Na análise à tributação separada ou conjunta da unidade familiar;
- Na dualização do imposto;
- Na redução moderada da progressividade das taxas (*flat tax*);
- Numa maior incidência de tributação ao nível do uso mais generalizado de impostos com preocupações ambientais;
- Na tributação sobre as comunicações electrónicas e sobre novos suportes digitais e fontes desmaterializadas de rendimento e riqueza;
- Em novas e mais generalizadas formas de tributar o lazer.

Situações a que muito provavelmente poderá vir a ser adicionado um sentido ético e de responsabilidade social, fomentando uma consciência cívico-tributária na sociedade Portuguesa, factores com que a DGCI pretende contribuir para reanimar esse sentido ético e de responsabilidade.

11.4.2 AO NÍVEL DAS PESSOAS COLECTIVAS

E quanto à tributação das pessoas colectivas, será que se poderá vir a equacionar uma hipótese de tributação em função da expressão de cada unidade económica, ainda que correndo o risco de que um figurino com esta natureza possa vir a configurar um “regresso ao passado” no que à tributação das empresas respeitava em sede de Contribuição Industrial na estrutura fiscal saída da Reforma em 1963, e em que a mesma se repartia por 3 grupos, a saber:

- O grupo A para as grandes empresas e cuja tributação atendia à sua contabilidade e ao rendimento real;
- O grupo B para as PME's cuja tributação tinha por base o rendimento real presumido;
- O grupo C para as micro-empresas com tributação do rendimento normal.

Será que ao nível das pessoas colectivas, em sede legislativa e tendo como objectivo a simplificação na tributação, se poderia equacionar a determinação do rendimento em função do tipo de empresa, ou seja, conforme se trate de micro-empresas, de pequenas e médias empresas e de grandes empresas?

Será que equacionar uma hipótese desta natureza corresponderia a admitir em sede tributária uma “segregação” quanto ao tipo de empresa, permitindo assumir a tributação das micro-empresas com base num rendimento normal e cujas bases de cálculo e caracterização do tipo de contribuinte seria definida em concertação com as respectivas associações de classe, dispensando estes contribuintes tanto quanto possível de obrigações burocráticas empresariais ou fiscais e obtendo a determinação do imposto da maneira mais simples possível? Desiderato que, segundo Nabais, (2008), poderia ser atingido com a reformulação e aperfeiçoamento do actual regime simplificado assente nos coeficientes.

No que respeita às PME's, será que bastaria assumir para estas uma tributação efectiva com base, fundamentalmente, nos indicadores objectivos que constam da actual legislação fiscal, procedendo-se a essa definição relativamente àqueles sectores

económicos em que a sua determinação não apresentasse grande complexidade, e envolvendo-se nesta tarefa as respectivas associações de classe de modo a garantir que, seja sectorialmente seja localmente, esses indicadores se aproximassem na medida do possível da realidade empresarial e económica de cada unidade, já que a maioria se trata de unidades económicas de cariz marcadamente familiar ainda que assumindo economicamente uma denominação empresarial?

A efectivação de um sistema de tributação deste tipo não se afastaria do que é praticado noutros países, de que é exemplo a “*estimación objectiva*” em Espanha, ou a “*avaliação forfaitaire*” em França.

Ainda ao nível destas unidades, e por que não equacionar um sistema de tributação com base no princípio do acréscimo patrimonial, tal como o existente para as sociedades de profissionais? Tratando-se de sociedades de pessoas (por quotas), por oposição às sociedades de capitais (anónimas), por que não tributar anualmente os sócios em função dos resultados obtidos e distribuídos pela sociedade, face à participação de cada um no capital, sendo esta tributada aquando da sua liquidação e pelo acréscimo patrimonial verificado? Dar-se-ia assim, quanto a nós, integral cumprimento a um dos princípios que foi indicado como característica do actual sistema fiscal, o princípio do rendimento acréscimo, por oposição ao rendimento produto que caracterizava a anterior estrutura.

E finalmente, quanto às grandes empresas, essas sim devem continuar a ser objecto de tributação com base no lucro real revelado pela sua contabilidade organizada.

11.4.3 AO NÍVEL DO IVA

Quanto a esta sede de tributação, com a qual o nosso país se identifica à 23 anos, tratando-se de um imposto de cariz Comunitário, ainda que a harmonização fiscal comunitária nunca tenha sido um fim em si mesma, quer na economia do Tratado de Roma quer nos que se lhe têm seguido e têm introduzido sucessivas revisões, mas apenas um meio de atingir os objectivos fundamentais da construção europeia consagrados no art.º 2º do Tratado CE, o processo de harmonização tem todavia decorrido ao nível do direito comunitário derivado com fundamento no art.º 93º do

Tratado, tendo em vista a harmonização da legislação relativa à fiscalidade indirecta, necessária ao estabelecimento do mercado interno.

Mas, não obstante todo o processo de harmonização, e de ser reconhecido que o IVA é o imposto em que se foi mais longe em termos de harmonização das legislações dos Estados membros, não pode deixar de se reconhecer que a harmonização da base tributável está longe de ser conseguida.

Com efeito, existem ainda muitos domínios onde a harmonização alcançada é mínima ou onde até nem sequer existe qualquer harmonização, como é o caso dos regimes aplicados às pequenas empresas, o direito à dedução do IVA nas despesas de viagens, de alojamento, alimentação e bebidas, o tratamento das subvenções, as isenções aplicáveis aos organismos de direito público, a tributação dos bens imóveis, as prestações de serviços efectuadas pelas autoridades públicas e as taxas de IVA.

Acrescem as inúmeras situações de derrogação existentes, solicitadas à Comissão, com objectivos de simplificação ou de luta contra a fraude e evasão fiscal, como são os casos de *“reverse charge”*, ou seja a inversão da regra de tributação na origem, situação particularmente evidente, por exemplo, nos casos de sectores de actividade como o das sucatas e da prestação de serviços na construção civil.

Mas estas situações de inversão da regra base de liquidação na origem têm que ser controladas, porque a não o serem poderá, eventualmente, correr-se o risco de o sistema nesta sede de tributação vir a verificar um conjunto alargado de excepções que derogam a regra base de liquidação, situação que para além de em nada contribuir para a simplificação do sistema ainda contribui para uma deslocalização do momento da ocorrência do facto gerador do imposto, com o necessário reflexo ao nível da liquidação e da arrecadação do tributo.

Não obstante tal prática tenha acolhimento no âmbito da *“margem de manobra”* que os Estados membros dispõem nesta matéria, todavia o seu desenvolvimento, ainda que pontualmente justificável, derroga a regra base de funcionamento do sistema, pelo que há que controlar o número de opções desta natureza.

É também neste contexto que se insere o denominado regime transitório do IVA no que às transmissões intracomunitárias respeita, regime que inicialmente foi instituído para vigorar apenas por quatro anos e continua no entanto em vigor, passados que são quinze anos desde a sua introdução.

Presentemente pode considerar-se que estamos nesta matéria a acompanhar o desenvolvimento do quarto período do processo de harmonização, o qual desenvolve a “*Estratégia destinada a melhorar o funcionamento do sistema comum IVA no âmbito do mercado interno*” com objectivos de simplificar e modernizar a Sexta Directiva e aprofundar o processo de harmonização.

Esta abordagem assenta em quatro pilares:

- Simplificação;
- Modernização;
- Aplicação mais uniforme das disposições legislativas;
- Reforço da cooperação administrativa.

Estes pilares consubstanciam-se assim na resposta a dar a situações emergentes e derivadas de novas regras de localização para o comércio electrónico, de harmonização do direito à dedução do IVA, de alteração à Oitava Directiva relativa ao reembolso do IVA a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, de iniciativas no quadro da modernização no que ao regime especial das agências de viagem respeita, na tributação dos serviços postais, nas novas regras relativas ao lugar de tributação para o fornecimento de electricidade e gás distribuído por rede de gás natural, numa aplicação mais uniforme das disposições legislativas em sede de taxas reduzidas de IVA e no reforço da cooperação administrativa entre os Estados membros através da agilização do Sistema de troca de informações sobre o IVA (*VAT Information Exchange System – VIES*).

E é assim que neste momento um grupo especializado ao nível da Comissão tem vindo a estudar e acompanhar a evolução de um novo “instrumento” denominado GST (General Sales Tax) o qual já está implementado em países como Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Malásia e Singapura.

Tal como o legislador comunitário tem vindo a procurar medidas de agilização ao nível do quadro da tributação indirecta, adaptando-se a novas realidades que o mercado impõe e a novos desafios, também se impõe que o legislador português desonere as empresas de alguma burocracia derivada da rede labiríntica de obrigações acessórias que crescentemente as têm vindo a sobrecarregar.

Na verdade, quase todas as alterações e modificações, que anualmente vêm sendo introduzidas na numerosíssima legislação fiscal, com destaque para as que todos os anos são inseridas na lei de Orçamento do Estado, se concretizam em novas e mais complexas obrigações acessórias para as empresas, num processo que é sempre a somar no grau de complexidade e dificuldade, como refere Nabais (2008).

Assim, a necessidade de tornar o sistema fiscal português mais competitivo, em termos de futuro muito provavelmente as propostas andarão à volta de questões como uma redução da sua complexidade e uma maior estabilidade da lei fiscal, de modo a permitir ao contribuinte obter, em tempo útil e entre outras alternativas possíveis, informação prévia vinculativa em relação às suas operações, situação que poderá, eventualmente e em algumas situações particulares, ter que resultar de uma acção concertada entre a própria Administração Fiscal e outros organismos da Administração Pública, face a situações que se prendam com a necessidade de articular posições, de modo a tornar a informação mais célere, mais objectiva, transparente e acessível a todos os interessados. São estas as hipóteses, que ao nível da tributação directa deixamos em aberto para um eventual desenvolvimento futuro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES J.A “*Procedimento Tributário de Inspeção*” Manual de Apoio, Instituto Formação Tributária, 2002

ALVIN A. Arens; RANDAL J. Elder; MARK S. Beasley – *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach* (Pearson Prentice Hall – New Jersey) 10ª edição, 2005

BASTO, José Guilherme Xavier de, in Prefácio de “*Quanto custa pagar impostos em Portugal*” de Cidália Maria da Mota Lopes, 2008

CANEDO, João Paulo Morais, *A Análise do Risco no Centro do Controlo Interno*, CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias, 2003

CANEDO João Morais; GUEDES Olga; MONTEIRO Ana Isabel Cordeiro, *Manual de Auditoria Tributária – Direcção Geral dos Impostos*, 2007

CARLOS, Américo Brás – *Os Princípios da Eficácia e da Eficiência Fiscais – Ciência e Técnica Fiscal*, nº 416, 163-181, 2005

CARNEIRO, Roberto – *Qualidade do Serviço, Comunicação no Seminário para Dirigentes da DGCI*, 2008

CARAPETO Carlos; FONSECA Fátima – *Administração Pública, Modernização, Qualidade e Inovação*, Edições Sílabo, 2ª edição, Lisboa, 2006

CATARINO, João Ricardo, *Redistribuição Tributária, Estado Social e Escolha Individual*, Almedina, 2008

COVAS, António, *Integração Europeia, Relações Ibéricas e Política de Regionalização*, Colibri, 2009

COSTA, Carlos Batista, *Auditoria Financeira – Teoria e Prática*, Lisboa, Rei dos Livros, 2006

DGCI, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 201, Simplificação do Sistema Fiscal Português, Abril 2007

DGCI, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 205, Jornadas Fiscais em Homenagem a William Cunningham, Julho 2008

DGCI – *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 420, 2005

DGCI PNAIT 2007 (Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária)

DGCI PNAIT 2007 (Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária)

- DGCI PAJUT 2008 (Plano de Actividades para a Justiça Tributária)
- DGCI Relatório de Actividades 2007
- DGCI Relatório de Actividades 2008
- DRAY António – *O Desafio da Qualidade na Administração Pública*, Editorial Caminho, Lisboa, 1995
- ESQUIERRO, Teodoro Cordón, *Manual del Impuesto sobre la Renta de Las Personas Físicas, Colección Manuales de la Escuela de La Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales (IEF, citado por Faustino, Manuel Lopes) Madrid, 2005
- FAUSTINO, Manuel Lopes, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 416, 2005
- IFAC 2002 –Audit Evidence – Propose International Standard on Auditing
- LOPES, Cidália Maria da Mota – *Quanto Custa pagar impostos em Portugal? – Os custos de cumprimento da Tributação do rendimento*, Edições Almedina, Coimbra, 2008
- MACEDO, Paulo Moita, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 205, 2008
- NABAIS, José Casalta, *Por um Estado Fiscal Suportável*, Almedina, 2008
- PEREIRA, José António de Azevedo, *Fiscália, Revista da Direcção Geral dos Impostos*, nº 36, – 2008
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Edições Almedina, Coimbra 2005
- PETISCA, Joaquim; MODAS Hilário; e outros – *Manual de IRC*, Edição DGCI, 2007
- SANDFORD, Cedric, *Hidden Costs of Taxation*, London, Institute for Fiscal Studies, 1973
- SANTOS, António Carlos dos, *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*, Editora Rei dos Livros, 1999
- SILVA, José Manuel, DGCI, *Fiscália nº 3 “Auditoria Fiscal”*, 1992
- SLEMROD, Joel e BAKIJA, Jon, *Taxing Ourselves*, The MIT Press, 2004
- STIGLITZ, Joseph, *Economics of the Public Sector*, 2nd Ed. New York, W.W. Norton & Company, pp 390 e segs, 1988

Sites:

www.cnc.min-financas.pt;
www.cotc.pt
www.dgci.gov.pt;
www.dgci.min-financas.pt;
www.europa.eu/scadplus/leg/pt/lvb/n26002.htm;
www.oroc.pt
www.pwc.com/extweb/pwcpublishations.nsf/docid/E3885850CC074F43852574F800;
www.deloitte.com

Outros:

Decreto-lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro e subsequentes actualizações ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares;

Decreto-lei nº 442-B/88, de 30 de Novembro e subsequentes actualizações ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas;

Decreto-lei nº 442/91, de 15 de Novembro e subsequentes actualizações e rectificações ao Código do Procedimento Administrativo;

Decreto-lei nº 408/93, de 14 de Dezembro e subsequentes actualizações – Lei orgânica da DGCI;

FISCÁLIA – Revista da DGCI;

Decreto-lei nº 398/98 de 17.12 – Lei Geral Tributária (LGT);

Decreto-Lei nº 413/98, de 31.12 – Regime Complementar de Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT);

Decreto – Lei 433/99 de 26.10 – Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT);

Lei 15/2001, de 05.06 – Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

Lei Constitucional nº 1/2004, de 24 de Julho – Constituição da República Portuguesa;