

Organizadores

Daniel Freire e Almeida
Fabio Luiz Gomes
João Ricardo Catarino

Garantias dos **Contribuintes** no Sistema Tributário

Homenagem a
Diogo Leite de Campos

 **Editora
Saraiva**

O crescente desequilíbrio entre as prerrogativas do fisco português e os direitos e garantias dos contribuintes

António Carlos dos Santos

Professor da UAL e diretor do Centro de Investigação *Ratio Legis* desta Universidade. Membro do Gabinete de Estudos da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. Membro e colaborador do IDEFF/ Faculdade de Direito de Lisboa. Árbitro em matéria tributária. Jurisconsulto.

1. Em 2007, numa conferência organizada pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, proferi a comunicação que, com pequenas alterações decorrentes da passagem da oralidade à escrita e alguns (poucos) acrescentos, abaixo transcrevo. O estilo de comunicação oral mantém-se e, daí, a quase ausência de referências doutrinárias e de notas de pé de página.

Dedico este texto ao Professor Doutor Diogo Leite de Campos, insigne jurista e fiscalista, que, muito antes da sua nomeação como Presidente da Comissão que elaborou a Lei Geral Tributária, mostrava já uma enorme atenção e sensibilidade aos problemas dos direitos e garantias dos contribuintes e das relações dos cidadãos com os aparelhos fiscais dos Estados.

Apesar de datado, este texto mantém infelizmente atualidade. Não desconheço que alguns dirigentes governamentais e administrativos, conscientes de um crescente desequilíbrio entre prerrogativas do fisco e direitos e garantias dos contribuintes, procuraram, num contexto muito difícil, impedir o agravamento da situação. Mas a verdade é que a situação está

longe de uma solução adequada. A pressão do défice, a necessidade do Estado pôr as contas em ordem e, é bom referir, a sofisticação das técnicas de evasão e fraude fiscais, não eram e não são, porventura, propícias a que o poder político dedique mais atenção a este problema. A criação do Grupo para o Estudo de Política Fiscal, por despacho de 8 de Janeiro de 2009, permitiu avançar com uma série de propostas que, a serem acolhidas, teriam conduzido a um maior equilíbrio entre as prerrogativas do Fisco e os direitos e garantias dos contribuintes¹. Mas, neste domínio, tais propostas não tiveram suficiente acolhimento ou sequência. A crise financeira e económica, primeiro, e a chamada crise da dívida soberana portuguesa, mais tarde, agravaram objetivamente as condições de resolução do problema. As prioridades da agenda política têm sido outras. Basta recordar que o melhor dos esforços de um dos últimos responsáveis políticos pelos assuntos fiscais concentrou-se visivelmente na negociação e assinatura de acordos de trocas de informação com paraísos fiscais não-cooperantes.

Espero que me engane, mas não tenho grandes expectativas quanto ao que aí vem. O recente programa fiscal da *troika*, constante do memorando de entendimento, é omissos em relação ao tema. É fácil prever que a situação se agrave, com o acento tónico a continuar ser posto na eficácia da máquina administrativa, justificada pela necessidade de obtenção de receitas a qualquer preço. Se assim for, mais longe estaremos de uma Carta de Direitos Fundamentais dos Contribuintes.

2. Um observador interessado pela vida pública, mas alheio ao mundo da tributação, não deixará de notar que, de há algum tempo a esta parte, começam a surgir dúvidas acerca da ação dos poderes públicos em matéria tributária, quer na sua vertente legislativa, quer, sobretudo, na sua vertente administrativa.

Tais dúvidas dizem sobretudo respeito à forma como a arrecadação de receitas se processa. Não falo das receitas que advêm da redução de benefícios fiscais (em muitos casos louvável), nem das derivadas de au-

1 SANTOS, A. Carlos dos/ MARTINS, A. M. Ferreira (coord.). Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal. Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Lisboa: Ministério das Finanças, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n. 209, 2009.

mentos de taxas de vários impostos, com destaque para o ISP e para o IVA e hoje para o IRS (a aproximarem-se de níveis confiscatórios), mas sim daquelas que são atribuídas a uma maior eficácia da arrecadação de impostos, por meio de um conjunto de medidas legislativas e, sobretudo, de práticas administrativas que revelam, quanto a mim, um défice de procedimentos de legitimação. Não basta com efeito que tais medidas tenham sido aprovadas por uma maioria parlamentar ou que provenham de um governo legitimado democraticamente. Essas medidas legislativas ou administrativas (incluindo muitas práticas desta natureza) terão que valer também por si mesmas, devendo ser aferidas por outros padrões de legitimação, desde logo os da sua conformidade a normas e princípios constitucionais ou mesmo a princípios gerais de ciência e técnica tributária, nomeadamente os subjacentes à Lei Geral Tributária. O princípio democrático pode muito, mas, num Estado de direito, maxime, num Estado constitucional, não pode tudo.

3. Partindo deste ponto de vista, pode afirmar-se que a questão central é a da *cobrança justa*, assim sintetizada: 1ª) apenas deve ser cobrado o que a lei permite, de acordo com os preceitos constitucionais e com respeito pelas regras do Estado de direito, não podendo ser cobrado o que não é devido por lei ou que, por razões de natureza constitucional, não pode ser devido; 2ª) a justiça na cobrança impõe um justo equilíbrio entre prerrogativas da Administração Tributária (AT) e direitos e garantias dos contribuintes, sendo injusta (e, a breve prazo, ineficaz pela legitimação da evasão e fuga que provoca) a cobrança efectuada com sistemático menosprezo pelos direitos dos contribuintes; 3ª) este equilíbrio assenta num pressuposto: se a existência do Estado é condição de uso e fruição por parte dos cidadãos de um conjunto de bens públicos tais como a segurança, a justiça, as infra-estruturas ou certas prestações sociais, tal existência implica a participação do cidadão como contribuinte, com a consequente ablação do seu património, de acordo com a sua capacidade contributiva.

Posto assim o problema, é tempo de questionar se existe ou não, na última década, um acréscimo injustificado de prerrogativas da AT e, simultaneamente, uma compressão ou diminuição injustificada dos direitos e garantias dos contribuintes.

4. A minha convicção é que sim, pois existem múltiplos indícios nesse sentido. Mas só uma investigação em profundidade poderia confirmar ou não a quantidade e qualidade desses indícios. Aqui apenas será possível carrear sinais preocupantes que justificam um estudo mais aprofundado da questão. A confirmar-se, porém, esta hipótese de trabalho, a arrecadação das receitas não seria apenas proporcionada por um melhor desempenho da máquina fiscal de acordo com princípios de boa governança (com relevo para os sistemas de informação tributária geridos pela DGITA) ou pela subida de taxas dos impostos, mas também ou sobretudo por um clima de *excessivo fiscalismo*, decorrente do crescente desequilíbrio legal e fáctico de poderes entre AT e contribuintes que, não raras vezes, se encontram impossibilitados de defender os seus direitos por via de significativos custos de litigação (custas, honorários, garantias para suspender as execuções)...

Este problema tem sido, até agora, subalternizado por ser de difícil quantificação, por ser, em última instância, justificado em nome da resolução do défice das contas públicas e, sobretudo, por ser frequentemente confundido com a inquestionável necessidade da luta contra a evasão e fraude fiscais. Não sendo, em si mesma, uma medida de política fiscal, mas uma obrigação de todos os governos, este combate é obviamente legítimo e necessário, mas deve ser efetuado com salvaguarda de direitos e garantias dos contribuintes e equacionado de forma coerente. Aqui cuidaremos apenas do primeiro aspecto, o da salvaguarda ou não dos direitos e garantias dos contribuintes. No entanto, o segundo aspecto – o da coerência – merece pelo menos um comentário: é difícil convencer os cidadãos da existência de uma real coerência no combate à fraude, quando, por um lado, continuam a não existir medidas de saneamento do regime de isenção do artigo 53 do Código do IVA e, por outro, se assistiu à desactivação da Unidade de Coordenação da Luta contra a Evasão e Fraude Fiscal e Aduaneira (que uma mais forte colaboração com a Polícia Judiciária não substitui) ou à recente extinção da Brigada Fiscal.

5. Um certo discurso populista revela-se, aliás, o aliado natural de uma *atitude fiscalista* que visa legitimar a compressão dos direitos dos contribuintes. Expressões populares como “é o medo que guarda a vinha” ou “quem não deve não teme” são, neste contexto, veículos ideológicos que

propiciam uma transformação do Estado fiscal português em *Estado fiscalista*, coisa que o Estado português não deve ser.

Essa transformação, a confirmar-se, seria muito mais prejudicial para o tecido económico e social português do que as subidas das taxas de impostos. Em causa estaria, não uma simples questão de recursos financeiros (por mais importante que esta seja), mas uma questão política essencial, inerente à qualificação do Estado português como Estado democrático de direito. A limitação dos poderes públicos por um contrato social justo é, no Estado democrático de direito, uma questão nuclear, sob pena de transformação da autoridade democrática em autoritarismo estatal. A experiência política portuguesa de 40 anos de Estado Novo mostra que o conceito de Estado de direito, nascido embora à sombra do ideário liberal clássico, afirmou-se, sobretudo a partir do fim da Segunda Grande Guerra, como um valor tendencialmente universal e mesmo como um símbolo de resistência às múltiplas máscaras do autoritarismo que urge salvaguardar. As ofensivas ultra-liberais no plano económico são, aliás, frequentemente acompanhadas de um reforço do autoritarismo estatal, incluindo no campo tributário (hoje os chamados liberais portugueses são, apesar do discurso em sentido contrário, *liberais tributários*).

6. Estamos, repito, perante uma hipótese. Mas a formulação desta hipótese não pode ser, por mais tempo, negligenciada. Recordo, aliás, que algumas vozes públicas mais atentas, mas não pertencentes ao meio da fiscalidade, como Nicolau Santos, Pacheco Pereira, Sousa Tavares ou Puli-do Valente, comentadores com quem muitas vezes não estou de acordo mas que reconheço como vozes livres, rompendo com a dominância do discurso politicamente correto, começaram a interrogar-se, de forma crítica, sobre o tema. É tempo dos profissionais da fiscalidade o debaterem livremente, num ambiente aberto e construtivo.

Aliás, em recente entrevista, o Professor Teixeira dos Santos, Ministro das Finanças do Governo cessante, amigo que muito prezo, disse alto e bom som que pessoalmente avalia muito mal aqueles que sistematicamente se comportam como *yes men*, pois não lhe inspiram confiança. Não posso estar mais de acordo. E é por isso que penso que não deve haver temas tabu, mesmo quando incómodos. É por isso que penso ser preferível discutir abertamente estas questões, com lisura e frontalidade, do que as calar ou

falar em voz baixa, deixando crescer a insatisfação que está na base do ovo da serpente. Mesmo com eventuais erros da minha parte. Recordo, a propósito, as palavras de Bento de Jesus Caraça inscritas numa parede da Faculdade de Economia pública onde durante muitos anos lectionei, o ISEG: “a questão não é errar, é persistir no erro, em vez de o corrigir”.

Estas questões devem ser analisadas e debatidas pelos contribuintes e seus representantes, especialmente aqueles que integram o sistema de relações fiscais (técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas, despachantes oficiais, consultores fiscais, solicitadores, advogados e, porque não dizê-lo, juizes dos tribunais tributários), pois estes, no seu conjunto, constituem um observatório privilegiado em matéria tributária. De facto, estes profissionais têm acesso, em primeira-mão, a testemunhos e informações relativas a eventuais atropelos a direitos e garantias dos contribuintes, em particular no plano administrativo.

Aqui apenas procuro efetuar um alerta à navegação, analisando alguns casos que, no contexto actual, podem ser considerados como emblemáticos.

A visão que apresento, embora fundamentada em argumentos técnicos e históricos, é estritamente pessoal e, obviamente, sujeita à discordância e à crítica. As razões que a motivam esgotam-se na necessidade de colmatar o que penso ser um crescente défice de cidadania no espaço tributário.

7. A Reforma dos anos 80 deu grande relevo à questão dos direitos e garantias dos contribuintes. Ela não foi contudo devidamente acompanhada pela modernização da AT, salvo no que diz respeito à Administração do IVA. A preocupação com as garantias tinha uma justificação: apesar da existência de técnicos e dirigentes de qualidade, continuávamos a ter, no essencial, no plano orgânico e funcional, uma AT arcaica, com uma mentalidade corporativa, rotineira e autoritária.

Para muitos, a Reforma teria ido, no entanto, longe de mais, ao pôr na dependência dos contribuintes a declaração de factos tributários que a Administração não estava em condições de controlar e sancionar, dadas as insuficiências dos serviços de fiscalização e até o atraso com que foram aprovados e publicados os regimes de infrações tributárias. De facto, a auto-liquidação pôs o acento tónico da intervenção administrativa no controlo *a posteriori* das declarações dos contribuintes, sem que os meios

existentes para o efeito fossem suficientes. Falava-se, a propósito, às vezes com alguma razão, de ultra-garantismo, pois os direitos dos contribuintes não teriam correspondência suficiente nos poderes e meios da Administração.

O Relatório Silva Lopes dava conta de alguns destes problemas e avançava com algumas propostas de solução². O XIII Governo Constitucional, após analisar as propostas deste relatório, procurou, com base numa filosofia distinta, levar a cabo uma *reforma da reforma fiscal*, fazendo da questão da reforma da Administração Tributária uma questão central³.

8. Neste quadro, a primeira prioridade era assim a reorganização da AT no seu conjunto, que seria levada a cabo, quer no plano orgânico, quer no plano funcional, quer no plano da informatização e do desenvolvimento dos sistemas de informações. Instrumentos centrais dessa reforma eram, entre outros,

1ª) A criação da Administração Geral Tributária (AGT)

– a inserção na AGT de um Instituto de Formação Tributária (IFT) destinado à preparação de dirigentes e técnicos da Administração Fiscal (DGCI) e da Administração Aduaneira (DGAERI) e à reorganização da formação, com base na formação à distância e utilizando as modernas tecnologias informáticas. A formação deveria ser levada a cabo por problemas e por tipos de contribuintes, mais do que através da simples formação por impostos; e

– a inserção na AGT de um Conselho Nacional de Fiscalidade (CNF) com representação, consoante os temas em análise, de meios universitários, de associações empresariais, de associações de trabalhadores, de representantes de associações ligadas ao exercício da actividade tributária. Este Conselho serviria de instituição regular de apreciação prévia dos principais projectos legislativos e regulamentares e de acompanhamento das questões da fiscalidade europeia e internacional.

2 Cf. Ministério das Finanças, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, 30 de Abril de 1996.

3 Cf. *Estruturar o sistema fiscal do Portugal desenvolvido*, Ministério das Finanças, Almedina, 1998.

A história é conhecida: a instituição da AGT não foi efectuada como deveria ter sido (nunca foi nomeada uma comissão instaladora para tratar dos instrumentos de transição, nem foram seguidas as melhores práticas europeias), as resistências corporativas afirmaram-se, a AGT passou a ser vista como um custo e acabou por ser prematuramente extinta. Extintos foram com ela o IFT e a CNF, sem que as suas funções tivessem sido levadas a cabo por outras entidades. Hoje a *troika* impõe a fusão abrupta das organizações tributárias existentes, sendo curioso ver como vai ser posto em prática tal programa por parte de quem, por razões nunca inteiramente explicadas, se opôs a um organismo de gestão de serviços comuns e de coordenação entre as três direções-gerais (DGCI, DGAERI, DGITA) que tinha virtualidades para evoluir, a prazo, para uma administração unificada.

2ª) A criação, em 1997, do Defensor do Contribuinte (DC), órgão independente da AT, a fim de possibilitar não só um controlo indireto por parte dos cidadãos da AT, mas também um controlo do seu funcionamento em aspetos tão importantes como os do atendimento ao público. Este órgão foi igualmente extinto em 2002, sem qualquer justificação (a única aparente foi de natureza financeira), tendo o seu titular, nessa mesma altura, de modo totalmente incongruente, sido nomeado Diretor-Geral dos Impostos. Ou seja: um dirigente, que havia proclamado bem alto a importância do cargo de DC quando o exercia, foi o primeiro a concordar com a sua extinção talvez por não gostar de ser, ele próprio, objeto de controlo. Aos contribuintes restou, a partir de então o recurso indistinto ao Provedor de Justiça (cuja voz, aliás, expressa em importantes recomendações, nomeadamente sobre as penhoras de contas bancárias e as execuções fiscais, não tem sido ouvida com suficiente atenção) que não se pronuncia sobre questões do foro gestionário ou de atendimento dos contribuintes) e ao desinteressado movimento associativo privado que, com honrosas excepções como a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, tem neste campo uma importância muito menor do que a que assume em outras áreas, como as da proteção do ambiente ou da defesa dos consumidores.

3ª) A criação da Direção-Geral que se ocupava da informática tributária (DGITA), sem a qual pouco se teria progredido em matéria de sistemas de informações, que deveria ser acompanhada da certificação de

qualidade da AT no seu conjunto, em particular no que se refere aos sistemas de formação e de informação (incluindo a conformação destes com o sistema jurídico), a efetuar por entidades certificadoras independentes a qual, tanto quanto se saiba, nunca chegou a ser levada a cabo.

A prioridade centrada na reforma da AT está longe de ser observada. Apenas no domínio dos sistemas informáticos e dos sistemas de informação (desenvolvidos pela DGITA) foi dado seguimento ao programa previsto, tendo havido importantes progressos, embora quantas vezes ao arrepio do sistema jurídico. Como afirmei em outro lugar, parece que vigora entre nós neste domínio o lema “um Estado, dois sistemas”, o jurídico e o informático, muitas vezes de costas voltadas um para o outro. Se há contradição entre ambos, o primado é do sistema informático sobre o sistema jurídico. Isto é: primado da eficácia tecnocrática sobre a legitimação democrática.

9. A segunda prioridade da reforma da reforma fiscal foi a instituição da Lei Geral Tributária (LGT), no quadro de uma reforma das leis transversais (procedimento e processo, regime unificado de infracções, aprovada já pelo XIV Governo). A LGT, mesmo que não lhe tenha sido reconhecida a natureza, *que deveria ter*, de lei de valor reforçado ou que a doutrina dominante não a visse como uma constituição tributária material, pretendeu assumir uma importante função estruturante do sistema fiscal. Ela procurou introduzir uma nova filosofia na atividade tributária, assente numa colaboração mais equilibrada entre a AT e o contribuinte, ou seja, num contrato de tipo novo, fruto de uma moderna concepção da fiscalidade. Esta filosofia era sintetizada no Preâmbulo do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), segundo o qual, “simplicidade e eficácia não são incompatíveis com os direitos e garantias dos contribuintes”. A preocupação com o tema da cobrança justa era, pois, patente na lei.

A LGT e o CPPT procuraram estabelecer um melhor equilíbrio entre AT e direitos dos contribuintes. A AT – agora gozando de meios técnicos e informáticos de que anteriormente não dispunha – continuaria a ter um papel de primazia quando atuasse como autoridade administrativa (em particular em atos de verificação da auto-liquidação e de inspecção tributária), mas essa autoridade encontrava-se mais controlada, política, institucional e juridicamente através de uma melhor clarificação dos seus po-

deres (desde logo em sede inspetiva, com uma lei específica nesse domínio) e de uma melhor identificação e salvaguarda dos direitos e garantias dos contribuintes. Já no plano da relação de crédito tributário, depois da divida se tornar certa, líquida e exigível, os poderes do Fisco, enquanto sujeito ativo dessa relação, sem prejuízo da permanência de algumas garantias especiais, passariam tendencialmente a aproximar-se dos poderes dos credores privados.

10. Sendo esta a filosofia que presidiu à instituição da LGT, cumpre agora, de forma necessariamente sintética, relembrar quais as principais garantias dos contribuintes decorrentes da Constituição (CRP) e da lei e quais os princípios e meios que, regendo o procedimento tributário, estão na base da sua concreta formulação.

Em sentido amplo, as garantias dos contribuintes abrangem os seus próprios fundamentos, isto é, os princípios constitucionais do Estado de Direito, em especial o princípio da subordinação à Constituição, o princípio da legalidade, englobando a reserva de lei formal e a reserva material de lei formal, o princípio da segurança, nomeadamente os subprincípios da não retroatividade dos impostos (autonomizado a partir da revisão constitucional de 1997), da proteção da confiança legítima e da limitação da livre revogabilidade das leis relativas a benefícios fiscais e, de uma forma geral, todos os princípios a que se encontra subordinada a ação da Administração Pública, decorrentes do princípio da legalidade da ação administrativa (artigo 266 da CRP), e, consequentemente a ação do Fisco. É o caso dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé a que, segundo a LGT, acrescem os princípios do respeito das garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários, do inquisitório (busca da verdade material), da (recíproca) colaboração, da celeridade e da participação que regem o procedimento tributário (artigos 55 a 60 da LGT).

Em sentido mais restrito, as garantias dos contribuintes são mecanismos criados pela Ordem Jurídica com o objetivo ou a finalidade, direta ou imediata, de evitar ou sancionar a violação dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares perante a Administração.

É costume distinguir, a propósito, entre *meios não impugnatórios* de caráter preventivo e *meios impugnatórios*, mecanismos de caráter sucessivo

ou repressivo através dos quais os contribuintes, nomeadamente junto dos Tribunais, atacam atos da AT, ou seja, os atos tributários em sentido amplo que lesam os seus direitos e interesses legalmente protegidos.

11. É, sobretudo, em relação a estes mecanismos que se tem assistido a uma viragem na prática legislativa e administrativa de duvidosa legitimidade.

Eis um exemplo quanto a certos meios *impugnatórios de natureza administrativa* (reclamação, recurso hierárquico e revisão oficiosa). A Lei do Orçamento do Estado (LOE) para 2006 uniformizou os prazos para a dedução de reclamações para *120 dias* a contar dos factos que relevam para a impugnação judicial, sendo a reclamação efectuada com base nos fundamentos desta. Ao fazê-lo, acabou com a possibilidade de, em certos casos mais graves (como o de preterição de formalidades essenciais ou de inexistência total ou parcial do facto tributário), o prazo da reclamação ser de um ano. Eis um exemplo de reforço de prerrogativas da AT e de cerceamento de garantias dos contribuintes. Custa-me, aliás, lembrar que este prazo de um ano vinha já de legislação anterior ao 25 de Abril e que não encontro outro motivo razoável para o seu drástico encurtamento que não seja a proteção da AT relativamente a eventuais ilegalidades que cometa e a consequente possibilidade de obter aumentos de receitas com base na diminuição injustificada de garantias dos contribuintes.

12. Vejamos agora algumas situações relativas a *meios não impugnatórios*.

Começemos pelo *princípio da boa fé*: as actuações do contribuinte e da AT presumem-se de boa fé. Este princípio pode ter importantes reflexos em sede de cumprimento dos deveres de colaboração e, consequentemente, em sede de infrações disciplinares.

A boa fé concretiza-se num *princípio da colaboração recíproca* (artigo 59 da LGT). A colaboração da AT para com o contribuinte compreende, designadamente, a informação pública sobre direitos e obrigações, a publicação das orientações genéricas, o acesso aos processos individuais, a comunicação da identidade dos funcionários responsáveis pela direção dos procedimentos que lhes digam respeito bem como a comunicação do início e do âmbito de inspecção tributária. Este meio concretiza-se, em especial, no acesso ao procedimento individual e no *direito à infor-*

mação sobre a fase em que este se encontra e a data previsível da sua conclusão, a existência e teor das denúncias dolosas não confirmadas e a identificação do seu autor e informações sobre a sua concreta situação tributária (artigos 67 e 70/3 da LGT). Particularmente importante é ainda o direito a informações vinculativas (artigo 68 da LGT) que pode também ser exercido por advogados, revisores oficiais de contas e consultores fiscais. Note-se que a AT está igualmente vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos, etc., em vigor no momento do facto tributário (artigo 68 -A da LGT). Mas o acesso a estas orientações continua deficitário. Vejam-se, a título de exemplo, quantas orientações administrativas genéricas se encontram no sítio da DGCI (hoje AT) relativas à justiça tributária.

Por seu lado, salvo casos especificamente previstos em lei, a colaboração do contribuinte para com a AT esgota-se no cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e nos esclarecimentos que lhe forem solicitados pela Administração. O contribuinte não é nem deve ser transformado em delator: salvo casos expressamente previstos na lei, não tem obrigação de denúncia, menos ainda de auto-denúncia, pelo que não pode ser punido pelo seu silêncio. Como, num outro plano, não deve ver os seus direitos de defesa diminuídos em procedimentos de inspeção usados para recolha de prova a utilizar em processos penais (de natureza fiscal ou outra), onde há (ou deveria haver) uma presunção de inocência.

Relacionado com a questão da boa fé na ação administrativa está o direito à *fundamentação* das razões de facto e de direito que motivam a decisão, com particular relevo para a fundamentação da avaliação da matéria colectável por métodos indirectos (77 / 4 e 5) e respectiva notificação e levantamento do sigilo bancário (artigo 63-B/4). Esta é uma questão central. A deficiente fundamentação de facto e de direito das decisões da AT tem sido uma fonte do enorme insucesso da AT nos tribunais que, segundo dados tornados públicos em 2007, perderia cerca de 70% das ações interpostas. Mesmo que tal taxa de insucesso tenha eventualmente melhorado nos últimos anos, estamos perante um indicador impressionante que revela uma deficiente preparação técnica dos processos, com consequências na qualidade de decisão, que mereceria melhor atenção da parte do poder político.

13. Mencionemos agora, de forma breve, alguns sinais preocupantes que serão, aliás, objeto de aprofundamento noutras comunicações neste colóquio. Em primeiro lugar, o *direito à audição prévia ou audiência* (60, 63-B e 23/4 da LGT e 45 do CPPT) que, embora pareça, por vezes, ser ignorado, é um direito que tem dignidade constitucional, nos termos do artigo 268/3 da CRP. A audição prévia (AP) decorre do *princípio da participação* e é, porventura, um dos direitos que, nos últimos anos, tem sido objeto de um maior número de práticas pouco conformes com o espírito deste instituto. A AP existe, em especial, em diversas situações previstas no artigo 60 da LGT, sendo a sua não convocação considerada fundamento de impugnação, por preterição de formalidades legais (99 do CPPT). A AP apenas é dispensada nos casos previstos no n. 2 do artigo 66 da LGT, embora o dever de fundamentação exija menor densidade quando se esteja perante o procedimento de liquidação de tributos (ato vinculado).

A questão central que se põe é a de saber se a prática da convocação da AP respeita ou não a filosofia que presidiu à sua criação. De facto, muitas vezes parece que a AP está a ser vista como um empecilho, a transformar-se numa espécie de *pró-forma* em que a AT indefere os argumentos trazidos pelo contribuinte dizendo, como se isto fosse uma verdadeira fundamentação, que o contribuinte *não trouxe factos novos*. Seria interessante aliás dispor de estatísticas sobre os resultados do exercício da audição prévia (e já agora do destino das reclamações dos contribuintes).

Em segundo lugar, o direito à caducidade da liquidação e da garantia prestada na reclamação e à prescrição da obrigação tributária (45 e 48 da LGT e 183 do CPPT). Quanto a mim, as alterações introduzidas na lei (sobretudo em matéria de prescrição que, em termos práticos, deixa de existir a partir de 2007) vão no sentido de criar maior insegurança jurídica, afastando potenciais investidores, vão no sentido de favorecer a ineficiência da AT e serão mesmo de duvidosa constitucionalidade. Deve o crédito fiscal, apenas porque é público, gozar de um regime que, na prática, põe em causa a razão de ser daqueles institutos? Não estaremos a ver ressuscitados privilégios que deveriam estar já extintos? Não se estará desincentivar a eficácia da ação administrativa?

Em terceiro lugar, a questão do sigilo bancário. Já há alguns meses defendi que a forma como a Assembleia da República pretendeu garantir

um maior acesso ao sigilo bancário me merecia fortes reservas. De facto, não tinha sentido que a lei cerceasse o direito de reclamação e impugnação dos contribuintes obrigando estes a permitir à AT a derrogação do sigilo bancário. Para além de constituir uma limitação inconstitucional a um direito, a medida podia conduzir a atitudes de retaliação administrativa. Lamento que tenha sido necessária a intervenção do Presidente da República para que o Tribunal Constitucional tenha vindo a afirmar uma coisa óbvia. Se o Parlamento e o Executivo entendiam que o sigilo bancário politicamente já não se justificava, seria bem mais transparente acabar pura e simplesmente com ele do que criar formas ínvias de derrogação (como, por exemplo, obrigar o contribuinte, por via informática, a declarar a sua conta bancária para receber eventuais reembolsos e utilizar em seguida essa informação para efetuar penhoras de contas bancárias).

Em quarto lugar, a questão do direito à dedução, reembolso ou restituição de impostos (30/1 da LGT). Veja-se, por exemplo, relativamente à dedução em sede de IVA, uma alteração ao n. 4 do artigo 19 do CIVA introduzida pela LOE para 2005, cuja redação é a seguinte:

“Não poderá igualmente deduzir-se o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não entregar nos cofres do Estado o imposto liquidado quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou prestador dos serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada”. Creio que estamos perante uma exclusão do direito à dedução não autorizada pelo direito europeu. Tal limitação, com efeito, não cabe dentro das limitações previstas, para combater actividades fraudulentas, no artigo 21 da antiga Sexta Diretiva então em vigor (nem na atual Directiva de Consolidação de 2006), nem, tanto quanto se saiba, foi autorizada ao abrigo do antigo artigo 27 da Sexta Diretiva.

Mas mesmo que tivesse sido autorizada, esta limitação sempre seria excessiva em relação aos objetivos que pretende atingir, pondo, na prática, em questão a possibilidade de os operadores, com segurança, poderem previsivelmente conhecer se têm ou não direito à dedução. Ela põe, aliás, os operadores a desempenhar um papel que, em rigor, compete à AT, para, em seguida, os penalizar por exercerem esse papel que não lhes competia.

Exige um dever de diligência aos operadores económicos incompatível com o normal funcionamento do mercado, surgindo mesmo como uma barreira à realização de transações intracomunitárias. Para além disso, utiliza expressões de sentido altamente indeterminado (*estrutura empresarial adequada*) que, na realidade, se arriscam a deixar o reconhecimento ou não do direito à dedução na plena discricionariedade da Administração.

Há em tudo isto, em meu entender, uma violação do princípio da neutralidade do IVA e dos princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica.

14. Vejamos agora, com mais pormenor, dois casos interessantes, o primeiro dos quais relativo à questão do pagamento especial por conta (PEC).

Introduzido em 1998, pelo Decreto-Lei n. 44/88 de 3 de Março, por razões de combate à evasão fiscal, o PEC era, tal como o pagamento por conta normal (PCN), uma forma de extinção *fracionada, parcial e antecipada* da dívida tributária do contribuinte. Ambos se baseavam em formas de liquidação provisória que constituíam modos simplificados de apreciação da capacidade contributiva dos contribuintes, ainda que operando através de mecanismos diferentes e que geravam entregas provisórias de imposto.

Este mecanismo foi objeto de várias alterações de duvidosa constitucionalidade, a última das quais com a LOE para 2006, que veio alterar o n. 2 do artigo 98 do CIRC e introduzir um novo n. 9 ao mesmo artigo e, simultaneamente, estabelecer uma disciplina transitória para o PEC do ano 2005.

Assim, para além de os limites mínimo e máximo do PEC terem sido fixados para o futuro, em, respetivamente 1250 euros e 70000 euros, o novo n. 9 do artigo 98 estabelecia que o PEC “a efetuar pelos sujeitos passivos de IRC que, no exercício anterior àquele a que o mesmo respeita, *apenas tenham auferido rendimentos isentos*, corresponde ao montante mínimo previsto no n. 2 (1250 euros), sem prejuízo do disposto no n. 3” (isto é, com dedução do montante dos pagamentos por conta realizados no exercício anterior).

A verdadeira motivação deste n. 9 parece ter sido a de efetuar uma *interpretação autêntica* do âmbito subjetivo do PEC, clarificando que a ele

estão submetidos, ainda que por um montante mínimo, sem qualquer dispensa, os sujeitos passivos de IRC que “*apenas* tenham auferido rendimentos isentos”, ou seja, os casos de sujeitos passivos *totalmente* isentos de IRC.

Esta norma traduzia a tentação de resolver por via legislativa um diferendo existente entre a AT e os sujeitos passivos que, estando por lei isentos de IRC, entendem (e bem) que estão *ipso facto* dispensados do PEC. Por isso, o novo n. 9 – norma que, em princípio, apenas se deveria aplicar para o futuro, de acordo com a LGT – foi acompanhado de uma outra norma (a constante no n. 5 do artigo 44 da LOE, de carácter transitório) a qual estabelece que “o disposto no n. 9 do artigo 98 do Código do IRC, na redação dada pela presente lei, é aplicável aos pagamentos especiais por conta efectuados ou devidos pelos sujeitos passivos nele referidos nos períodos de tributação iniciados em 2005”. Note-se, aliás, que o n. 9 do artigo 98 não assume natureza interpretativa, talvez porque o legislador tenha tido dúvidas sobre a compatibilidade de uma lei interpretativa que viesse a aplicar *ab initio* o PEC a empresas totalmente isentas com o princípio da não retroatividade da lei fiscal constante do actual n. 3 do artigo 103 do texto constitucional.

Para além disso, ao mesmo tempo que reforçava a sua pretensão de aplicar o PEC a entidades totalmente isentas ainda em 2005, o legislador concebeu um expediente para aliciar estas entidades a efetuarem o PEC. Com efeito, o legislador estabeleceu no n. 6 do mesmo artigo 44 da Lei do OE que “a entrega até 31 de Janeiro de 2006 do montante do pagamento especial por conta resultante do disposto no n. 9 do artigo 98 do Código do IRC, na redação dada pela presente lei, pelos sujeitos passivos nele referidos extingue os procedimentos contra-ordenacionais respeitantes à falta da sua entrega”.

Esta “proposta negocial” no campo das infrações fiscais é também estranha. O legislador fugiu a clarificar expressamente que o PEC, por aplicação da lei em vigor, seria devido em 2005 (e, nesse caso, obviamente também em 2004 e em anos anteriores), mas pretendeu que o PEC fosse exigível em 2005 por aplicação da nova redação dada pela LOE de 2006. Ao mesmo tempo, para atenuar as consequências de uma atuação que extravasa os princípios de um Estado de direito, introduziu uma prorrogação do prazo de pagamento e um perdão das contra-ordenações exigidas

pela não entrega do PEC nesse mesmo ano (acompanhado de um previsível “esquecimento” das contra-ordenações não exigidas por não entrega do PEC em 2004?).

De facto, qualquer que seja a motivação que presidiu a este imbróglio, uma coisa é certa: ao sujeitar ao PEC, de forma manifesta, os sujeitos passivos *totalmente isentos* de IRC, o legislador introduz uma solução absurda e inconstitucional. O PEC deixava de poder ser visto como um ato provisório integrado na lógica do IRC (como uma liquidação provisória que só tem sentido caso haja lugar a lucro tributável), para passar a ser visto como um verdadeiro empréstimo forçado ou como um imposto mínimo, pois é, aliás, mais que duvidoso que o seu reembolso face à lei em vigor esteja salvaguardado.

Tais mecanismos, se aplicados à letra, implicam que se aguardem quatro anos até poderem ser pedidos, quatro anos durante os quais não haverá qualquer dedução por ausência de lucro tributável e de verdadeira coleta de imposto. E depois disto que sejam preenchidas as condições estabelecidas no n. 3 do artigo 87 que tornam praticamente impossível o reembolso nestes casos. Em muitos casos, aliás, os valores a pagar pela necessária fiscalização “a pedido” são muito superiores aos do PEC.

Como a LOE para 2006 não previu nenhum mecanismo específico de reembolso nestas situações e como os mecanismos gerais são inaplicáveis ao caso concreto, o PEC mínimo transforma-se num imposto mínimo.

Alguns pretenderão porventura encontrar uma explicação para as alterações introduzidas no facto de, por vezes, os sujeitos passivos isentos exercerem também atividades não isentas de IRC e daí que, em rigor, só *a posteriori* a situação de cada empresa ficasse clarificada. O PEC funcionaria então como uma espécie de caução para as empresas com atividades isentas e não isentas de IRC (permanecendo a dúvida de se e quando seria devolvida tal “caução”: quando a empresa cessasse a actividade? Em cada ano? Com base em quê?).

Simplemente, o argumento prova demais. De facto, a questão da existência de sujeitos passivos mistos pode pôr-se, mas põe-se quer em relação a empresas privadas isentas, quer em relação ao Estado e outros sujeitos dispensados de PEC que podem, igualmente, levar a cabo certas atividades não isentas.

Só que a solução para os sujeitos passivos mistos não passa por exigir o PEC pelas actividades isentas. Passa, sim, por exigí-lo tão somente pelas actividades não isentas. Para esse efeito, bastaria que o legislador se inspirasse no IVA e estabelecesse a obrigação de contabilidade separada (um regime de afetação real) ou, eventualmente, previsse um regime de *pro rata*, num caso e noutro acompanhado de eficaz fiscalização.

O que não tem sentido é, por causa de situações de existência de sujeitos passivos mistos, penalizar os sujeitos passivos totalmente isentos, com a exigência de um PEC (uma liquidação provisória por conta de quê?), ainda que de montante mínimo. A solução consagrada na lei seria, para além de tecnicamente absurda, manifestamente desproporcionada em relação aos objetivos que visaria atingir. Transformaria a excepção (sujeitos passivos eventualmente mistos) em regra. E poria os sujeitos passivos totalmente isentos em situação de desvantagem face aos outros sujeitos passivos. Seriam constrangidos a pagar um autêntico imposto mínimo, calculado sem relação com o rendimento real, e sem qualquer *ratio legis* minimamente aceitável face à Constituição da República.

15. Vejamos agora a outra questão, a da atribuição e do reconhecimento de benefícios fiscais (BF), referindo, em particular, dois casos.

Primeiro: na sua redação inicial, o n. 1 do artigo 14 da LGT consagrava um princípio de transitoriedade dos BF nos seguintes termos: “Sem prejuízo dos direitos adquiridos, as normas que prevêm benefícios fiscais vigoram durante um período de cinco anos, se não tiverem previsto outro, salvo quando, por natureza, os benefícios fiscais tiverem carácter estrutural”. O n. 4 previa formas de controlo da AT relativamente aos BF concedidos, norma esta que em 2002 foi revista, no sentido de uma interpretação alargada destes poderes.

O objetivo manifesto desta norma era o de sujeitar os BF a uma avaliação periódica, procurando evitar a sua continuidade após a cessação do interesse público que os motivou e a sua consequente transformação em privilégios fiscais em derrogação do princípio da igualdade. Mas a norma tinha uma outra função latente: sem vincular o legislador a uma não revogação do benefício por superiores motivos ponderosos de interesse público, ela programaticamente acolhia uma orientação de estabilidade e continuidade dos BF concedidos, de forma a facultar aos agentes económicos

a tomada de decisões num quadro de certeza e segurança. O relatório do Grupo de Trabalho criado pelo Governo em 2005 para a reavaliação dos benefícios fiscais referia que “o propósito subjacente a esta norma é de aplaudir”, mas que tal preceito, até ao momento, não estava a ser aplicado, devido a dúvidas na sua redação⁴. O Grupo enunciava essas dúvidas e, coerentemente, defendia a clarificação da redação da norma, cujo objetivo aplaudia.

O n. 1 seria, porém, eliminado pela LOE para 2007, e, em sua vez, introduzida um artigo, o 2-A no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) que restringe, sem que se perceba bem porquê, a aplicação do princípio da transitoriedade aos benefícios à poupança e ao sistema financeiro e mercado de capitais. Fica a impressão, porventura errónea, de que, durante estes anos todos, a AT não terá feito o trabalho de casa, não criando mecanismos de avaliação sistemática da eficácia dos benefícios fiscais que possibilitasse ao poder político decidir ou não quanto à sua manutenção. É de temer que alguns benefícios que já não se justifiquem se transformem em privilégios (seria, aliás, interessante ter dados sobre quais são os benefícios fiscais que caducaram automaticamente com a aplicação da norma e quais são aqueles que, fruto da restrição das condições de sua aplicação, viram eventualmente o tempo da sua vigência alargado) e que outros BF, ainda justificados por razões de interesse público, sejam interrompidos ou porventura desvirtuados por intervenção administrativa.

16. Segundo caso: o do cerceamento indevido de BF por via administrativa ou legislativa.

Por via administrativa, por exemplo, o caso da aplicação, na prática, do artigo 37 do EBF que isenta de IRS as pessoas deslocadas no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo. De acordo com o seu n. 3, o Ministro das Finanças pode isentar de IRS rendimentos auferidos por pessoas deslocadas no estrangeiro ao serviço daquelas, ao abrigo de contratos celebrados com entidades estrangeiras, desde que sejam demonstra-

4 Cf. Reavaliação dos benefícios fiscais, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* n. 198. Lisboa: Ministério das Finanças, 2005, p. 41 e 79 e s.

das as vantagens desses contratos para o interesse nacional. Imaginando que, ao abrigo deste dispositivo, um determinado sujeito passivo fica isento de rendimentos auferidos, por exemplo, nos PALOP, terá sentido que a AT obrigue a efectuar pagamentos por conta desse rendimento?

Pois é o que tem acontecido. Um pagamento por conta de rendimentos isentos é, como vimos a propósito do PEC, uma medida administrativa desproporcionada, desprovida de justificação aceitável e manifestamente contrária à letra e ao espírito da lei. E uma medida que não incrementa as relações com os novos Estados saídos do período colonial. Que o Estado não procure ter meios para prosseguir uma desejável política de cooperação é uma coisa de que posso discordar, mas que posso compreender. Que a AT trate mal os poucos incentivos que à cooperação que existem, já me parece totalmente incompreensível.

Por via legislativa, o caso das alterações ao artigo 44 do EBF. Na redação anterior deste artigo, estabelecia-se que ficavam “isentos de Contribuição Autárquica os imóveis adquiridos ou construídos, no todo ou em parte, através do sistema ‘poupança-emigrante’, por um período de 10 anos contados do ano da aquisição ou da conclusão das obras, inclusive”.

As contas poupança-emigrante foram abolidas pelo Decreto-lei n. 169/2006, de 17 de Agosto, e, portanto, desde a data de entrada em vigor deste diploma acabou a possibilidade de se constituírem novas contas desse tipo. Embora nessa altura já fossem conhecidas as conclusões do relatório do Grupo de Trabalho para a reavaliação dos BF no sentido da eliminação do benefício do artigo 44 do EBF, o Decreto-lei n. 169/2006 não continha nenhuma disposição transitória que regulasse a aplicação dos rendimentos de tais contas. Por aplicação dos princípios gerais, o recurso à conta poupança habitação poderia ser efetuado, cumpridos que fossem os requisitos legais, até que o artigo 44 fosse revogado.

A LOE para 2007 veio revogar tal benefício específico, em consonância com a proposta do Grupo de Trabalho, devendo assim, de acordo com o princípio da irretroatividade dos impostos, passar a aplicar-se para o futuro a estes casos o regime geral de benefícios previsto no artigo 42 do EBF. Ou seja, de acordo com este princípio, quem estivesse em condições de usufruir deste benefício deveria poder fazê-lo até ao fim de 2006. No entanto, a LOE veio subrepticiamente criar uma estranha norma de direito

transitório segundo a qual “a revogação do artigo 44 do EBF não prejudica a sua aplicação aos imóveis adquiridos ou construídos através do sistema ‘poupança-emigrante’ mediante operações contratadas até à data de entrada em vigor do DL 169/2006, de 17 de Agosto” e não, como seria curial, até à data de entrada em vigência do OE 2007.

A contrario sensu daria a ideia que as contas poupança habitação anteriores à revogação do diploma cuja utilização fosse efetuada entre a data de revogação e o fim do ano não usufruiriam do benefício, quando nada na lei existente até então o pudesse fazer prever. Deste modo, esta estranha norma transitória do OE equivalia a uma tributação retroativa proibida pela CRP.

Mas há mais: a norma transitória prevê que o benefício possa continuar no caso de ter havido uma operação contratada pelo titular da conta no sentido da aquisição ou construção do imóvel até à data da entrada em vigor do referido Decreto-lei n. 169/2006. Ora alguns zelosos chefes de serviços de finanças entendem que a existência de um contrato promessa anterior à data de entrada em vigor daquele diploma não é suficiente para o efeito e, com base nisso, revogam discricionariamente o benefício (mesmo que este já tenha sido anteriormente reconhecido). Se o contribuinte não está de acordo, deve, segundo a filosofia hoje dominante, recorrer para os Tribunais (até porque os mecanismos de audição prévia e de reclamação tendem, como se disse, a transformar-se em meros pró-forma, sem real eficácia). Aumenta deste modo a litigância fiscal, entupindo os Tribunais com casos que a eles não deveriam chegar nunca, pois poderiam ser facilmente resolvidos a nível dos serviços administrativos.

17. Outros episódios mais recentes poderiam ser referidos, como a forma politicamente inepta e tecnicamente imperfeita (sem existência de um regime transitório) como, ao longo de 2010, foram aprovadas as sucessivas alterações a taxas do IRS (pelas Leis n. 11/2010 e 12-A/2010, respectivamente de 15 e de 30 de Junho), que deram origem a uma controvérsia desnecessária e incompreensível para o comum dos cidadãos sobre a questão da retroatividade ou retrospectividade dos impostos. A questão, como se sabe, acabou por ser resolvida pelo acórdão n. 399/2010, de 27 de Outubro, do Tribunal Constitucional numa decisão que, embora com vários votos de vencido, tomou posição a favor da existência de mera re-

trospetividade e, por isso, da não inconstitucionalidade da aplicação de escalões e taxas de IRS desde o início de 2010. Obviamente, em relação a esta matéria, a AT não teve problemas em aplicar a lei, seguindo o entendimento do Tribunal Constitucional.

Mas a questão muda de figura quando o OE para 2010, entrado em vigor a 29 de Abril de 2010, prevê alterações ao regime simplificado do IRS, no sentido da sua racionalização e simplificação, visando tornar mais fácil a vida aos contribuintes e aos serviços.

Ora neste caso os serviços do IRS “entendem” que a medida só se aplica para o período a iniciar a partir de 2011.

Deste modo, no caso em que sujeitos passivos da categoria B do IRS estavam no regime de contabilidade organizada em 2009 e, em que por força do OE 2010, deveriam poder passar a estar abrangidos pelo regime simplificado, os serviços do IRS impedem que o sujeito passivo possa mudar do regime de contabilidade organizada para o regime simplificado, pois, segundo aqueles serviços, o contribuinte deveria ter cumprido a correspondente obrigação declarativa até final de Março do exercício de tributação em que a mudança ocorreu (ou seja, 2010), o que obviamente é impossível de acontecer.

Mais: sem terem em conta as decisões do Tribunal Constitucional, o princípio da anualidade do imposto, nem emitido qualquer orientação genérica em que tal “entendimento” fosse comunicado aos contribuintes para que estes organizassem a sua vida de outro modo, os serviços do IRS obrigam (em 2011), através de procedimentos informáticos em desconformidade com a nova lei, os sujeitos passivos da categoria B do IRS que, nos anos de 2008 e 2009, auferissem rendimentos superiores a 100 mil euros, mas inferiores a 150 mil (o novo limite do regime simplificado), a passarem para o regime da contabilidade organizada no exercício fiscal de 2010. O único intuito visível é o de poderem arrecadar (indevidamente) mais uns cobres à custa dos incautos que, acreditando na boa fé (e na competência jurídica) de certos servidores públicos, não foram recolhendo faturas ao longo de 2010 e que, por isso, não terão despesas a apresentar.

No mínimo, trata-se de mais um caso de desconformidade entre o sistema informático e o sistema jurídico. No máximo, de uma mentalidade psicanaliticamente perversa (perverso no sentido de contornar a lei) de

forma a criar mais uma armadilha no sistema, ao arrepio da letra e do espírito da lei, arvorando-se como o verdadeiro legislador. Kafka não teria conseguido prever melhor.

18. Eis alguns exemplos de intervenção legislativa ou administrativa que têm por consequência criar um clima de permanente insegurança quer dos contribuintes individuais, quer dos agentes económicos.

Mas muitos outros poderiam infelizmente ser dados. Basta ouvir as questões que, à boca fechada, são suscitadas por muitos escritórios de advogados, por muitos consultores, por muitos profissionais da contabilidade e mesmo por muitos funcionários.

Assim, é tempo de analisar se será exato que existe um aumento anormal da litigância fiscal com o consequente afogamento dos tribunais administrativos e fiscais? Será que, como muitos afirmam, a AT passou a indeferir sistematicamente reclamações e a desconsiderar o direito de audição, descobrindo que os atrasos nos processos judiciais podem funcionar a seu favor, ou seja, vendo-se não como uma entidade que prossegue o interesse público mas como defensora de um interesse “próprio” que só poderá ser de natureza corporativa?

Será que retenções na fonte lícitamente declaradas pelos sujeitos passivos da categoria B do IRS têm sido cortadas, sem qualquer base legal, apenas por que as entidades patronais (entre as quais, pasme-se, a própria DGCI, como já ocorreu há algum tempo comigo) não enviaram os documentos comprovativos dessas retenções? Mero caso isolado?

Será que a AT, por erro informático ou por dificuldades de comunicação interna, obriga os contribuintes, com alguma frequência, a pagar duas vezes a mesma dívida? Ou que mobiliza recursos desproporcionados para exigir o pagamento de quantias insignificantes? Ou que aplica coimas em completa desproporção com as quantias de imposto em dívida?

Será verdade que muitas vezes as leis são criadas como reação a casos pendentes ou julgados desfavoravelmente à Administração?

Será que a difusão dos sistemas de informação e das novas tecnologias foi acompanhada do necessário controlo humano e jurídico, para evitar o primado da técnica sobre a lei, dos sistemas informáticos sobre o sistema de direito, ou seja, para impedir a transformação do Estado de direito num Estado técnico?

E, noutro plano, será que, apesar de existirem funcionários excelentes, não permanecem, infelizmente, casos de mau atendimento por parte de funcionários incompetentes ou mal formados, de pequenos salazares que usam os seus pequenos poderes de forma mais ou menos discricionária para afirmar a sua supremacia sobre os contribuintes, tratados como súbditos, como suspeitos e não como cidadãos ou mesmo para auferirem rendimentos suplementares?

19. Se esta hipótese de trabalho se confirma (e preocupantes são os sinais e indícios existentes), a conclusão a tirar é que a LGT infelizmente não conseguiu atingir alguns dos principais propósitos que lhe deram vida. Por um lado, não conseguiu sustentar a torrente legislativa avulsa que apenas cria focos de instabilidade perniciosos para os cidadãos e para os agentes económicos, nomeadamente para os investidores. Por outro, não foi igualmente capaz de sustentar uma certa deriva autoritária inerente ao Estado fiscalista e de controlar a utilização, por parte deste, dos sistemas informáticos.

A este propósito, impressiona ver o que aconteceu às medidas introduzidas pela LGT que o preâmbulo desta lei considerava como emblemáticas. A maior parte foi desvirtuada ou caminha para se transformar em letra morta.

Assim, e em síntese, segundo o seu preâmbulo, a LGT pretendeu atingir os seguintes objectivos principais:

- a instituição de uma regra geral de transitoriedade dos benefícios fiscais, sujeitando-os a uma avaliação periódica, visando impedir a sua transformação em verdadeiros privilégios fiscais, regra esta durante muito tempo inatuada e depois, como se viu, modificada;

- a sujeição a uma regulamentação clara e equilibrada do instituto da responsabilidade subsidiária, incluindo dos administradores ou gerentes, limitando os pressupostos da reversão, regulamentação esta entretanto alterada. A forma como as reversões têm sido concretizadas (pelo sistema informático) tem vindo a ser igualmente alvo de críticas, muitas vezes certas;

- o encurtamento pontual ou genérico dos prazos de caducidade do direito de liquidação e de prescrição das obrigações tributárias, matéria onde se fez total marcha atrás;

– a sujeição da possibilidade de adoção de providências cautelares a favor da AT ao princípio da proporcionalidade e à condição de não causarem dano irreparável ao sujeito passivo, na prática nem sempre atendida;

– a possibilidade de o executado ser isento da prestação de garantia e indemnizado pela prestação de garantia indevida na execução fiscal, princípio cuja efetividade se desconhece;

– o alargamento muito substancial dos deveres de colaboração da AT para com o contribuinte, muitas vezes não cumpridos;

– a consagração expressa da audiência prévia no procedimento tributário, cuja aplicação efetiva poderia reduzir significativamente os litígios, mas que, na prática, está longe de suceder;

– a clarificação dos poderes da fiscalização tributária e sua sujeição expressa ao princípio da proporcionalidade, tantas vezes negligenciado;

– a definição dos princípios fundamentais da avaliação directa e indirecta da matéria tributável, matéria que continua a aguardar regulamentação;

– a substituição das comissões de revisão por um diálogo direto entre o fisco e o contribuinte, também ele, na prática, sem resultados muito visíveis;

– a clarificação das condições de avaliação indirecta, explicitando-se os casos em que a AT pode considerar existirem indícios fundados de a matéria tributável real não corresponder à declarada, caso em que se invertem as regras gerais de ónus da prova e que, tanto quanto se saiba, não tem havido explicitação suficiente.

Vemos, pois, que a enunciação constante do preâmbulo da LGT deixou, em muitos casos, de corresponder à realidade dos nossos dias. Não é verdade que, entre outros, factos como o novo regime da caducidade e das prescrições, os meios criados para ataque à fraude carrossel em IVA, a forma como se pretendeu ligar o exercício de direitos à reclamação e impugnação ao levantamento do sigilo bancário, o modo como tem sido cerceado através de interpretações arbitrárias o reconhecimento de benefícios fiscais, a forma desproporcionada como se processam fenómenos como as chamadas “penhoras electrónicas”, a responsabilidade tributária e a reversão e outros semelhantes não revelam uma forte compressão dos

direitos dos contribuintes e a emergência de um aparelho de Estado caracterizado por um acentuado desvio fiscalista? E não é verdade que este fenómeno tem sido desvalorizado ou mesmo ocultado por uma imprensa dócil e por um Parlamento adormecido que muitas vezes aceitaram passivamente que se violassem princípios constitucionais e de boa governança fiscal em nome da difusão de uma mentalidade justicialista e da defesa, em abstracto, da subsistência e manutenção do sistema fiscal, mesmo que esta seja movida pelos mais nobres motivos, como a luta contra a fraude e evasão fiscais ou o controlo do défice? Serão, numa palavra, os meios justificados pelos fins?

20. Se estes factos se confirmam, a conclusão que se deverá extrair só pode ser a de que ter-se-á rompido o equilíbrio entre as prerrogativas da AT (claramente acrescidas pelo forte desenvolvimento dos sistemas de informação e pelo recurso aos meios informáticos e por medidas legais e administrativas, numa lógica “cinto e suspensórios”) e os direitos dos contribuintes sempre em desfavor destes. A confirmar-se esta hipótese, a situação seria tão grave que estaríamos a assistir, sob a bandeira da eficácia e em nome do combate ao défice, para usar uma conhecida expressão do saudoso Prof. Teixeira Ribeiro, a uma verdadeira contra-reforma fiscal.

A técnica de limitação de direitos e garantias vem de longe. A restrição de direitos, liberdades e garantias dos cidadãos foi amplamente efectuada durante o chamado Estado Novo. O artigo 8 da Constituição de 1933 proclamava solenemente o reconhecimento dos direitos fundamentais. Mas, em seguida, a lei e a prática administrativa encarregavam-se de os eliminar ou limitar fortemente.

Hoje, quando a doutrina volta a ligar a questão dos direitos dos contribuintes aos direitos fundamentais e aos Direitos do Homem, quando se fala (como o faz o Professor Leite de Campos, merecidamente homenageado neste livro) de uma terceira geração de garantias dos contribuintes há práticas que representam um recuo civilizacional. Honrosa excepção seja feita à arbitragem tributária que, ainda sem aplicação prática comprovada, se espera que, tendo em conta um balanço equitativo dos interesses em presença, possa, pelo menos, proteger o direito dos contribuintes a verem resolvido os seus conflitos com a AT num prazo razoável. Caso não venha a ser objeto de boicote organizado, havendo já sinais preocupantes a este respeito.

21. Não sou optimista quanto ao futuro próximo. De 2011 a 2013 (na melhor das hipóteses), a política fiscal vai estar fortemente condicionada pelo memorando de entendimento com a *troika*, texto pouco interessado no equilíbrio entre prerrogativas do Fisco e direitos e garantias dos contribuintes. Texto cujo objetivo não é a legitimação dos procedimentos, mas a eficácia na arrecadação de impostos (mesmo se, nesta matéria, o contributo previsto para a luta contra a fraude e evasão pareça ser diminuto) e, sobretudo, o que poderia designar de *redistribuição inversa* de rendimentos. Ao invés da redistribuição de rendimentos prevista na CRP, teremos uma redistribuição em desfavor de pensionistas, consumidores, beneficiários de prestações sociais e outros contribuintes dos estratos médios da população e a favor das grandes empresas na sua globalidade e do sistema financeiro em particular, em nome da competitividade ou da criação de emprego centradas na redução dos custos do trabalho, isto é, ancoradas no velho modelo português de competir pelo lado da compressão do salário directo ou indirecto. Por outras palavras: vamos entrar na era da Constituição “sob reserva do possível”. Muitos terão que penar no presente para, de acordo com as promessas, viverem bem no futuro. Eis, triste ironia, uma versão atualizada, mas em sentido contrário, dos “amanhãs que cantam” ...

Neste contexto, não espantará que a situação dos direitos e garantias dos contribuintes passe para segundo plano ou tenda mesmo a agravar-se, acompanhando o agravamento do esforço fiscal. Não surpreenderá que surjam novas investidas contra tais direitos e garantias e que, no limite, alguns setores de opinião pretendam neutralizar o que resta da LGT ou mesmo revogá-la.

Quanto a mim, a solução para a atual situação, preocupante do ponto de vista da defesa do Estado de direito, deve trilhar exactamente os caminhos contrários: a revisão da LGT com regresso à filosofia inicial – criando um pacto justo entre AT e contribuintes – e a atribuição de valor reforçado a esta lei tal como foi proposto no Relatório do Grupo de Trabalho criado pelo Governo em 2005.