

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

AS AMNISTIAS FISCAIS E O DEVER
DE SUPORTAR IMPOSTOS: O CASO
DOS *RERT'S* E *RERD'S*

Sara Filipa Henriques Diogo

Lisboa, dezembro de 2016

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

AS AMNISTIAS FISCAIS E O DEVER
DE SUPORTAR IMPOSTOS: O CASO
DOS *RERT'S* E *RERD'S*

Sara Filipa Henriques Diogo – 20130301

Versão Definitiva

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor João Ricardo Catarino.

Constituição do Júri:

Presidente – Prof.^a Doutora Clotilde Celorico Palma

Arguente – Prof. Especialista (Mestre) Amândio Silva

Vogal – Prof. Doutor João Ricardo Catarino

Lisboa, dezembro de 2016

«Se é verdade que os indivíduos orientam a sua conduta de forma a maximizar o prazer e a minimizar o sacrifício, existirá então uma predisposição inata ao comportamento humano para fugir aos impostos.»

(Cidália Lopes, 2008: 83)

Resumo

Esta investigação versa sobre: «As Amnistias Fiscais e o Dever de Suportar Impostos: o caso dos RERT'S E RERD'S». Sobre tal temática, procura-se desenvolver uma análise conceptual das amnistias fiscais, âmbitos de aplicação, fundamentos e motivações, tal como, os prós e contras que lhes são genericamente associados. Procura-se também despoletar uma discussão crítica acerca do enquadramento legal deste instituto. Esta análise será conciliada com o estudo do dever de suportar impostos estreitando-se na preservação dos princípios basilares de direito fiscal. Ter-se-á também em conta os exemplos dados pelos programas de amnistias fiscais aplicados em Portugal: RERT's e RERD's.

A temática torna-se relevante, na medida em que, tais regimes vêm permitir que sujeitos passivos incumpridores regularizem a sua situação tributária a baixo custo. Tal conceção pode, eventualmente, desconfigurar princípios fundamentais de direito fiscal, tais como, os princípios da igualdade, equidade e justiça, corroendo o dever fundamental de pagar impostos e todo o sistema fiscal. Assim, este estudo procura aferir as características que uma amnistia fiscal deve adotar para se demonstrar eficiente e coerente com as bases principiológicas dos sistemas fiscais, tal como, se vem apresentar alternativas às mesmas, dadas as suscetibilidades que lhe são inerentes.

Palavras-chave: Amnistias Fiscais; RERT's; RERD's; Imposto; Deveres Tributários; Princípios.

Abstract

This investigation is about «As Amnistias Fiscais e o Dever de Suportar Impostos: o caso dos RERT'S E RERD'S». About this theme we look to develop a conceptual analysis of fiscal amnesties, their area of application, fundamentals and motivations, such as, the pros and cons that are generically associated to them. We also look to start a critical debate about the legal framework of this institute. This analysis will be conceived with the study of the duty to support taxes narrowing it down at the preservation of the base principles of the fiscal right. We will also take into account the examples given by the fiscal amnesties programs applied in Portugal: RERT's and RERD's.

This theme becomes relevant, in the measure that, such regimes allow the taxable population non-compliant to regulate their tax situation at a low cost. Such Conception can, eventually, unset fundamental principles of the fiscal right, such as, the equality principles, equity and justice, corroding the fundamental duty to pay taxes to all the fiscal system. Therefore, this study looks to assess the characteristics that a fiscal amnesty should adopt to show itself more efficient and coherent with the principal bases of fiscal systems, such as, if it presents alternatives to them, given their negative inherent susceptibilities.

Key-Words: Tax Amnesties; RERT's; RERD's; Tax Obligations; Tax Duty; Principles.

Agradecimentos

Ao concluir a elaboração desta dissertação desejo expressar a minha mais profunda gratidão a todos aqueles que me ajudaram no desenvolvimento deste projeto. Remeto esta mensagem de agradecimento a todos que, de algum modo, me influenciaram a querer saber mais, a agarrar as oportunidades e a enfrentar desafios.

Ao meu orientador, Professor Doutor João Ricardo Catarino, expresso o maior dos agradecimentos. Agradeço toda a orientação e esforço, o constante estímulo para fazer mais e melhor e os seus conselhos imprescindíveis. Foi o Professor, o grande pilar para o desenvolvimento e conclusão desta dissertação. As palavras são poucas para agradecer tudo aquilo que já me proporcionou e permitiu enriquecer pessoalmente. O meu muito obrigado, não só pela tese, mas por todos os projetos.

Aos amigos que estiveram sempre presentes, contribuindo com o seu incentivo e motivação. Aos meus colegas que me permitiram sempre um nível de flexibilidade muito positivo entre as tarefas profissionais e académicas.

À minha família pelo apoio incondicional, acreditando sempre no meu esforço e empenho. Muito em especial, aos meus pais, a quem tudo devo. Agradeço-lhes a motivação, afeto, carinho, compreensão pelo tempo que não lhes concedi em prol dos meus objetivos pessoais, mas também, pela paciência e dedicação com que sempre me apoiaram nos momentos mais difíceis.

E como não poderia deixar de ser, um agradecimento geral ao ISCAL e aos professores do Mestrado em Fiscalidade, pelo esforço e pelos meios disponibilizados que tornam este Mestrado de uma riqueza profunda.

A todos, o meu muito obrigada!

Índice

| | |
|--|-----------|
| LISTA DE SIGLAS | 1 |
| 1. INTRODUÇÃO | 3 |
| 1.1. Objeto e Objetivos do Estudo | 6 |
| 1.2. Metodologia | 6 |
| 1.3. Estrutura da Investigação | 8 |
| 2. AS AMNISTIAS FISCAIS | 10 |
| 2.1. Âmbito de Aplicação, Fundamentos e Motivações das Amnistias Fiscais | 15 |
| 2.2. Características Gerais e Tipos de Amnistias Fiscais | 24 |
| 2.3. Distinção de Conceitos: Amnistia Fiscal, Perdão Fiscal e Benefícios Fiscais..... | 27 |
| 2.4. Aspetos Positivos e Negativos Genericamente Associados às Amnistias Fiscais | 33 |
| 2.5. Para uma Teoria de Amnistia Fiscal [Mais] Eficiente à Luz da Doutrina..... | 41 |
| 3. ENQUADRAMENTO LEGAL DAS AMNISTIAS FISCAIS..... | 47 |
| 3.1. Enquadramento Legal Nacional das Amnistias Fiscais | 48 |
| 3.2. Enquadramento Legal na União Europeia das Amnistias Fiscais..... | 58 |
| 3.3. Enquadramento Legal Internacional das Amnistias Fiscais | 64 |
| 4. AS AMNISTIAS FISCAIS E O DEVER DE SUPORTAR IMPOSTOS..... | 68 |
| 4.1. As Amnistias Fiscais e os Princípios Fundamentais de Direito Fiscal | 77 |
| 5. ANÁLISE DOS REGIMES DE AMNISTIAS FISCAIS EM PORTUGAL: RERT'S E RERD'S [ESTUDOS DE CASO]..... | 90 |
| 5.1. Regime Excecional de Regularização Tributária I (RERT I - 2005)..... | 91 |
| 5.1.1. Conjuntura Económica e Social na qual foi aplicado o Regime Excecional de Regularização Tributária (RERT I - 2005) | 95 |
| 5.1.2. Controvérsias do Regime Excecional de Regularização Tributária (RERT I - 2005) | 97 |
| 5.1.3. Análise dos dados provenientes da aplicação do Regime Excecional de Regularização Tributária (RERT I - 2005)..... | 99 |

| | | |
|--------|--|-----|
| 5.1.4. | Escrutínio das Características, Pontos Fortes e Fracos do Regime Excecional de Regularização Tributária (RERT I - 2005) | 105 |
| 5.2. | Regime Excecional de Regularização Tributária II (RERT II - 2010) | 108 |
| 5.2.1. | Conjuntura Económica e Social na qual foi aplicado o Regime Excecional de Regularização Tributária II (RERT II - 2010) | 113 |
| 5.2.2. | Análise dos dados provenientes da aplicação do Regime Excecional de Regularização Tributária II (RERT II - 2010) | 114 |
| 5.2.3. | Escrutínio das Características, Pontos Fortes e Fracos do Regime Excecional de Regularização Tributária II (RERT II - 2010) | 120 |
| 5.3. | Regime Excecional de Regularização Tributária III (RERT III - 2012) | 125 |
| 5.3.1. | Conjuntura Económica e Social na qual foi aplicado o Regime Excecional de Regularização Tributária III (RERT III - 2012) | 130 |
| 5.3.2. | Análise dos dados provenientes da aplicação do Regime Excecional de Regularização Tributária III (RERT III - 2012) | 135 |
| 5.3.3. | Escrutínio das Características, Pontos Fortes e Fracos do Regime Excecional de Regularização Tributária III (RERT III - 2012) | 144 |
| 5.4. | Regime Excecional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (RERD - 2013) | 149 |
| 5.4.1. | Conjuntura Económica e Social na qual foi aplicado o Regime Excecional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (RERD - 2013) | 155 |
| 5.4.2. | Análise dos dados provenientes da aplicação do Regime Excecional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (2013) | 157 |
| 5.4.3. | Escrutínio das Características, Pontos Fortes e Fracos do Regime Excecional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (RERD - 2013) | 172 |
| 5.5. | Regime Excecional de Regularização de Dívidas Resultantes do Não Pagamento de Taxas de Portagem e Coimas Associadas, por Utilização de Infraestrutura Rodoviária (RERD de Portagens- 2015) | 178 |

| | |
|---|------------|
| 5.5.1. Conjuntura Económica e Social na qual foi aplicado o Regime excecional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária (RERD de Portagens - 2015) | 180 |
| 5.5.2. Análise dos dados provenientes da aplicação do Regime excecional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária (RERD de Portagens - 2015)..... | 183 |
| 5.5.3. Escrutínio das Características, Pontos Fortes e Fracos do Regime excecional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária (RERD de Portagens – 2015)..... | 183 |
| 5.6. Análise Comparativa dos Dados Provenientes de Regimes de Amnistia Fiscal Aplicados em Portugal..... | 187 |
| 5.7. Características de um Regime de Amnistia Fiscal Enquanto Instrumento Mais Eficiente de Política Fiscal | 194 |
| 5.8. Aspetos Positivos e Negativos de um Regime de Amnistia Fiscal face às experiências em Portugal: RERT's e RERD's | 213 |
| 6. CONCLUSÕES GERAIS E SUGESTÕES DE MECANISMOS ALTERNATIVOS ÀS AMNISTIAS FISCAIS | 214 |
| 7. BIBLIOGRAFIA | 224 |

Lista de Siglas

ADSE – Direção-Geral de Proteção Social aos Funcionários e Agentes da Administração Pública

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

BCE – Banco Central Europeu

CAT – Cobrança registada pela Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Cobrança Coerciva

CDT - Convenção para Evitar a Dupla Tributação

CE – Comissão Europeia

CEDH – Convenção Europeia dos Direitos do Homem

CGA – Caixa Geral de Aposentações

CGE – Conta Geral do Estado

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DFI – Direito Fiscal Internacional

DGCI – Direcção-Geral dos Impostos

DGO – Direcção Geral do Orçamento

DUDH – Declaração Universal dos Direitos Humanos

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

EEE – Espaço Económico Europeu

FEEF – Fundo Europeu de Estabilização Financeira

FMI – Fundo Monetário Internacional

GAFI – Grupo de Ação Financeira Internacional

IGCP – Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I.P.

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LOE – Lei do Orçamento de Estado

MC OCDE – Convenção Modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico

ME – Milhares de Euros

M€ – Milhões de Euros

MEEF – Mecanismo Europeu de Estabilização Financeira

OE – Orçamento de Estado

PAEF – Programa de Ajustamento Económico e Financeiro

PCGE – Parecer sobre a Conta Geral do Estado

PIB – Produto Interno Bruto

RERD – Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social

RERD's – Regimes Excepcionais de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social

RERT – Regime Excepcional de Regularização Tributária

RERT's – Regimes Excepcionais de Regularização Tributária

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

SCR - Sistema Central de Receitas

SNS – Sistema Nacional de Saúde

SS – Segurança Social

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia

UE – União Europeia

1. Introdução

Esta dissertação de mestrado é subordinada ao tema: «As Amnistias Fiscais e o Dever de Suportar Tributos: o caso dos RERT'S E RERD'S», seguindo o modelo preconizado pelo Manual para a Elaboração de Dissertações do ISCAL e obedecendo aos critérios determinados no Regulamento de Cursos de Pós-Graduação e dos Cursos de 2º Ciclo.

Através do tema proposto pretende-se desenvolver uma análise teórico-prática acerca dos regimes de amnistias fiscais, nomeadamente aos que foram aplicados em Portugal nos últimos dez anos, relacionando tais regimes com o dever de suportar o imposto, coadjuvado dos princípios basilares de direito fiscal. O estudo tenderá a estreitar-se no caso português, nomeadamente no estudo e análise dos RERT'S: Regime Excepcional de Regularização Tributária I (2005); II (2010); III (2012); RERD: Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (2013); e RERD – Portagens (2015).

As amnistias fiscais revelam-se um importante, interessante e intrigante fenómeno. Tais regimes são, efetivamente, uma instituição bem estabelecida, antiga e amplamente utilizada, (Marchese, 2014: 4). Os governos de vários estados têm aderido cada vez mais a regimes de amnistias fiscais como parte dos seus programas fiscais, principalmente, governos confrontados com crescentes défices públicos, tendo utilizado tais regimes para satisfazer as suas necessidades de liquidez (receita).

Atendendo à crescente utilização de programas desta natureza, os regimes de amnistia fiscal têm sido alvo de vários estudos a nível internacional, nos quais se discorre a maioria das vezes, acerca dos seus impactos positivos e negativos. Contudo, tais estudos apresentam-se com pouca presença e desenvolvimento em sede nacional.

Uma amnistia, normalmente, permite que indivíduos ou empresas possam pagar impostos anteriormente inadimplentes com penalidades civis e/ou criminais reduzidas., (Alm & Beck, 1993: 53). No fundo, as amnistias fiscais admitem que os contribuintes incumpridores tenham uma oportunidade para limpar as suas «contas» tributárias, dando-lhes a chance de pagar impostos em atraso e/ou juros sem estarem sujeitos a todas as penalidades criminais ou civis que se verificariam em circunstâncias naturais, (Rechberger [et al.], 2010: 246). De certa forma, as amnistias incentivam os contribuintes incumpridores a regularizarem a sua situação tributária através de uma

espécie de autocorreção para evitar penalidades severas que resultariam se a sua evasão fiscal fosse descoberta de forma regular pela Administração Tributária, (Farrar, Hausserman e Dunn, 2014: 1).

O tema revela manifesto interesse, uma vez que as amnistias fiscais podem ser consideradas regimes tributários que colocam contribuintes incumpridores em linha de (quase) igualdade aos contribuintes cumpridores, ou, por outro lado, que permitem benesses aos contribuintes incumpridores que não são do usufruto geral, ou seja, os sujeitos passivos cumpridores dos seus deveres tributários em tempo adequado não usufruem de tal mecanismo mesmo cumprindo com todas as suas obrigações devidamente. Aliás, o contribuinte cumpridor pode achar-se injustiçado, uma vez que são dadas benesses ao contribuinte incumpridor, que nada fez para merecer. Tal tratamento pode configurar um desrespeito pelos princípios basilares de direito fiscal, nomeadamente, pelo princípio da igualdade, justiça, equidade e não discriminação.

Assim, apesar das potencialidades das amnistias fiscais, estas são também um mecanismo contestado por diversos autores, na medida em que podem mitigar a igualdade e equidade que devem ser ponto assente e fulcral para um sistema fiscal coeso e eficiente. Neste sentido, as amnistias fiscais podem gerar contestações e podem até colidir com o dever fundamental de suportar os impostos, por não atender da melhor forma aos princípios basilares de direito tributário. Tal colisão pode ter impactos negativos fortes e profundos no sistema fiscal em que se insere.

Com este estudo, para além de se procurar apresentar da melhor forma o conceito de amnistia fiscal, âmbitos de aplicação, fundamentos e motivações, tal como, os prós e contras que estão genericamente associados a tais regimes, procura-se também despoletar uma discussão crítica acerca do enquadramento legal deste instituto. Mais, procura-se desenvolver análise acerca do dever fundamental de pagar tributos, contrapondo-o com as especificidades inerentes aos regimes de amnistias fiscais. Esta última análise irá ser estreitada nos princípios basilares e fundamentais de direito fiscal que suportam o dever fundamental de pagar impostos.

Fundamentalmente, procura-se retirar importantes ilações imparciais no domínio das amnistias fiscais e dos deveres fundamentais subjacentes à realidade tributária, ligando e analisando as duas realidades concomitantemente.

Posteriormente ao desenvolvimento de todo o suporte teórico e análise crítica acerca das amnistias, analisam-se os casos de regimes de amnistia fiscal aplicados em Portugal nos últimos dez anos: RERT's e RERD's. Com esta observação procura aferir-se os impactos que tais regimes revelaram ao nível da receita perdida e arrecadada, extrapolando daí informação para a elaboração de teses axiológicas.

Depois de desenvolvido todo o estudo teórico e empírico referente às amnistias fiscais e suas suscetibilidades, procura-se aferir quais as características que um regime de amnistia fiscal deve apresentar para que se demonstre, de facto, eficiente, ao mesmo tempo que mantém o respeito pelo sistema fiscal instituído. Tal análise toma por linha de exemplo os regimes portugueses estudados. Assim, procura-se deixar luzes ao legislador para que, na hora da promoção de regimes de amnistia fiscal, o possa fazer atendendo aos aspetos positivos e negativos dos regimes, tentando enaltecer os positivos e limitar os contras.

Essencialmente, o que se procura com esta dissertação é abrir caminho à criação de regimes de amnistias fiscais mais eficientes e que revelem respeito pelos princípios fundamentais de direito fiscal e propósitos do sistema fiscal, ou, quando não o fazem, apresentem justificações plausíveis e proporcionais para tal, ou seja, se revelem regimes revestidos de constitucionalidade. Para além do susodito, procura-se ainda deixar algumas sugestões de mecanismos que poderiam substituir os regimes de amnistia fiscal, visto que os programas de amnistia fiscal tendem a apresentar alguns problemas de fundo.

Conclusivamente, cumpre realçar que todo este estudo foi discorrido, tendo sempre em conta que, «[a]s conceções [...] de *liberdade, razão, igualdade, individualismo, cidadania, sujeito-de-direito* devem [...] confluir de modo a refletir-se nas leis fiscais e, desse modo, traduzir de forma harmoniosa e constante as aspirações sociais e individuais de cada época e não meramente os impulsos das instituições e dos poderes públicos e suas lógicas específicas. A liberdade e a igualdade estão intimamente ligadas a uma dada conceção de justiça», (Catarino, 2012a: 20).

1.1. Objeto e Objetivos do Estudo

Neste ponto ir-se-á discorrer acerca do objeto e objetivos desta dissertação.

O objeto de estudo reside na figura das amnistias fiscais. Assim, procura-se definir o conceito, âmbito de aplicação, fundamentos e motivações inerentes a tais regimes. Para além do susodito, efetua-se também o enquadramento legal da figura das amnistias fiscais nos diversos contextos: nacional, comunitário e internacional.

Quanto aos objetivos desta dissertação, o primeiro prende-se com a aferição da constitucionalidade dos regimes de amnistias fiscais e confronto com os princípios fundamentais do direito fiscal, nomeadamente, o princípio da igualdade, da justiça, da equidade e da não discriminação. Este objetivo revela-se com especial importância, uma vez que a derrogação de princípios basilares do direito fiscal pode desgastar o dever fundamental de pagar impostos, tendo fortes impactos em todo o sistema fiscal e seus valores fundamentais.

O segundo objetivo consiste na aferição das características que os regimes de amnistias fiscais devem apresentar para se demonstrarem mais eficientes e coerentes com o sistema fiscal. Por sua vez, o terceiro objetivo tem-se na definição dos aspetos positivos e negativos a serem tidos em conta numa posterior utilização do regime pelo legislador, por forma a fomentar o melhor dos aspetos positivos e tentando bloquear os eventuais pontos fracos associados aos regimes de amnistia fiscal. No fundo, para tornar o regime competitivo e coerente com o sistema fiscal que integra.

Como quarto objetivo, visa-se deixar algumas sugestões de mecanismos que possam, eventualmente, substituir o recurso a amnistias fiscais. Tais sugestões são fornecidas com o objetivo de, efetivamente, bloquear os problemas que normalmente são intrínsecos aos regimes de amnistias fiscais, procurando salvaguardar o sujeito passivo cumpridor do seu dever fundamental de cumprir para com as suas obrigações tributárias.

1.2. Metodologia

Com vista a alcançar os objetivos propostos nesta dissertação, tem-se em conta um método de trabalho que permita reunir toda a informação disponível e relevante acerca da matéria objeto de estudo.

Neste sentido, um estudo credível e aceitável do ponto de vista científico é aquele que tem por base uma metodologia criada e seguida com ética por parte do investigador, demonstrando o valor e a fiabilidade das teses defendidas por este. Assim, antes do desenvolvimento acerca da metodologia adotada, importa ter presente que «[...] [o] conhecimento científico é apresentado como um conhecimento baseado em factos reais, que se podem constituir em problemas de investigação, é verificável por processos experimentais e organizado sistematicamente em corpos lógicos que formam teorias. O conhecimento científico resulta da aplicação da metodologia científica e esta é uma das suas principais características», (Azevedo & Azevedo, 2006: 17).

Perante os objetivos e objeto do estudo a alcançar, a metodologia a adotar tem-se na utilização de estudos de caso. Sobre os estudos de caso, é importante realçar que, perante Carmo e Ferreira (2008: 217), «[...] pode [...] estudar-se um caso único ou casos múltiplos e os dados recolhidos podem ser de natureza qualitativa, quantitativa ou ambas.» Enquanto estudos de caso, utilizam-se os RERT's e RERD's, ou seja, os regimes de Amnistias Fiscais aplicados em Portugal nos últimos dez anos. Desses estudos, retiram-se importantes ilações para a formulação de conclusões acerca das amnistias fiscais.

A cada estudo de caso adotou-se uma abordagem qualitativa e quantitativa, ou seja, aplicou-se o método misto ou híbrido. Sobre o método misto: «*Mixed methods involves the collection and “mixing” or integration of both quantitative and qualitative data in a study. Mixed Methods research has increased in popularity in recent years [...]*» (Creswell, 2013: xxiv). A abordagem quantitativa, segundo Sousa e Baptista (2011: 53), «[...] integra-se no paradigma positivista, apresentando como objectivo a identificação e apresentação de dados, indicadores e tendências observáveis». Por sua vez, a abordagem qualitativa, segundo Freixo (2009: 146), tem como «objectivo [...] abordagem de investigação utilizada para o desenvolvimento do conhecimento é descrever ou interpretar, mais do que avaliar [...] [e]sta abordagem é uma extensão da capacidade do investigador em dar um sentido ao fenómeno.»

Com a aplicação da abordagem qualitativa, procura-se encontrar e sistematizar as diversas fontes de informação relevantes, recorrendo-se a fontes viáveis. Assim, efetua-se uma seleção criteriosa da informação disponível, assegurando que seja representativa de todas as perspetivas e pontos de vista relevantes. Neste sentido, na vertente de análise qualitativa propõe-se a análise das amnistias fiscais, conceito, características, causas, e

possíveis efeitos (positivos e negativos). Procura-se também efetivar um enquadramento legal e jurisprudencial das Amnistias Fiscais e seus limites a nível nacional, comunitário e internacional. Sob esta vertente, é ainda analisado o fenómeno das amnistias fiscais à luz do seu relacionamento com o dever primordial de pagar impostos e consequências desse mesmo dever, tendo em conta o respeito e preservação dos princípios basilares e fundamentais de direito fiscal.

A abordagem qualitativa tem base na doutrina e jurisprudência. Assim, procura-se através de tal abordagem apresentar e analisar o estado da arte relativamente à temática das amnistias fiscais e suas correlações, tal como, através da jurisprudência, se procura retirar ilações quanto à constitucionalidade e proteção dos princípios basilares de direito fiscal pelos programas de amnistia fiscal.

A abordagem quantitativa, centra-se na análise dos resultados associados aos regimes de amnistias fiscais aplicados em Portugal nos últimos dez anos (RERT's e RERD's). Ainda nesta conceção mais analítica, procura-se aferir o nível de receita não arrecadada por conta dos juros, custas e coimas não cobrados, ou seja, por conta da «anulação» das infrações fiscais praticadas.

Para a recolha dos dados quantitativos recorre-se a documentos oficiais do Estado, tal como, a Conta Geral do Estado e seu consequente Parecer do Tribunal de Contas, aos documentos referentes à Programação da dívida pública fornecidos pela agência de crédito público, aos Relatórios da Despesa Fiscal e Orçamentos de Estado, entre outros. Assim, foi efetuado um rácio com o objetivo de aferir os efeitos das amnistias fiscais nas finanças públicas em Portugal, retirando daí conclusões gerais.

É ainda de referir que para além de toda a investigação ser efetuada com todo o cuidado, rigor e ética possível, também o desenvolvimento do conteúdo da dissertação seguiu todas as regras metodológicas e éticas para que as teses axiológicas nela defendidas sejam valorizadas enquanto teses científicas fiáveis e creditáveis.

1.3. Estrutura da Investigação

Neste ponto, irar-se-á discorrer acerca da estrutura seguida nesta investigação.

Primeiramente, o estudo inicia com o desenvolvimento do estado da arte relativo à temática das amnistias fiscais. Apresentou-se o conceito de amnistia fiscal, âmbito de aplicação, fundamentos e motivações de tais regimes, características gerais e tipos de

amnistias fiscais, tal como, se levou a cabo uma distinção de conceitos, por forma a colmatar confusões no uso de terminologias. Foi ainda apresentado um conjunto de teorias, apontadas por autores, para a formulação de um programa de amnistia fiscal eficiente.

No ponto seguinte dá-se enfoque ao enquadramento legal das amnistias fiscais, mais precisamente no que se concerne ao enquadramento nacional, comunitário e internacional, apresentando-se os princípios fundamentais inerentes a cada consignação, tal como a jurisprudência produzida sobre os regimes de amnistia fiscal.

Numa vertente mais prática, analisam-se os RERT's e RERD's, ou seja, os regimes de amnistias fiscais aplicados em Portugal nos últimos dez anos (2005, 2010, 2012 e 2013). Tal análise baseia-se numa descrição das características e especificidades inerentes a cada regime, estudo da conjuntura económica e social na qual foi aplicado, tal como, das controvérsias que apresentou.

Apresenta-se ainda, em ponto seguinte, uma análise aos dados provenientes da aplicação dos regimes mencionados, ou seja, uma observação e escrutínio da receita arrecadada e perdida por via de aplicação de cada um dos RERT's ou RERD's. Para além do susodito, efetua-se uma descrição das características e dos pontos fortes e fracos de cada regime. O escrutínio dos regimes de amnistias fiscais aplicados em Portugal termina com uma análise comparativa dos dados provenientes dos mencionados programas.

Através dos casos de estudo (RERT's e RERD's), coadjuvados com todas as teorias axiológicas estudadas no estado da arte, é possível retirar algumas conclusões e aferir as características mais indicadas a serem apresentadas por um regime de amnistia fiscal, para que este se revele um instrumento mais eficiente de política fiscal e coerente com o sistema fiscal que integra. Apresentam-se também os prós e contras de um regime de amnistia fiscal aferidos à luz do escrutínio efetuado aos RERT's e RERD's.

Através de toda a análise sistematizada, apresenta-se em seara de conclusões gerais da dissertação, uma teoria para uma amnistia fiscal mais eficiente, aferida à luz dos estudos de caso e de todo o estado da arte, tal como, se apresentam sugestões de alternativas aos regimes de amnistias fiscais, atendendo às suscetibilidades negativas de tais programas.

2. As Amnistias Fiscais

As amnistias fiscais são um interessante e intrigante fenômeno na perspectiva do equilíbrio da ordem de valores, (Luitel, 2013: 2). Tais regimes revelam-se um mecanismo de extraordinária resistência ao longo dos séculos, pois a primeira amnistia fiscal documentada remonta há mais de dois milênios atrás (200 aC) e foi aplicada no Egito. Tal regime previa a libertação da prisão aos incumpridores do seu dever de pagar impostos, (Baer & Borgne, 2008: 1).

Os programas de amnistia fiscal têm uma longa história. Desde o primeiro documento referente a um regime de amnistia fiscal, a aplicação deste instrumento foi evoluindo ao longo dos tempos e ganhando popularidade. Aliás, a frequência de aplicação de amnistias fiscais, por diversos estados do mundo, aumentou de uma forma substancial no início da década de 2000, com vários estados a oferecem regimes de tal tipologia de forma quase repetitiva. Tal tendência, mantém-se até aos nossos dias, (Luitel & Tosun, 2014: 891). Exemplos recentes comprovam essa asserção, como são casos as amnistias fiscais aplicadas na Argentina, Austrália, Bélgica, França, Alemanha, Grécia, Índia, Irlanda, Itália, México, Portugal, Rússia, África do Sul, Espanha, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos da América, (Luitel & Tosun, 2014: 874 e 875).

Neste sentido, um número crescente de países tem feito uso de amnistias nos últimos anos, alguns com o principal fim de superar a falta de meios para coagir os sujeitos passivos ao pagamento dos seus impostos, outros, com a principal finalidade de superar as necessidades urgentes de receita, (Franzoni, 1996: 1). Neste sentido, as amnistias fiscais são uma prática de uso recorrente, principalmente quando os Estados se encontram com desequilíbrios orçamentais, sendo uma temática cada vez mais debatida e estudada em todo o mundo, ainda que com pouca presença em sede nacional.

Não é unânime a definição do conceito de amnistia fiscal, o qual é muitas vezes caracterizado sob diversos prismas consoante o autor que trata o tema, (Mikesell, 1986: 507). Porém, existem pontos comuns na formulação conceptual das amnistias fiscais que cumprem realçar. Neste sentido, as amnistias fiscais podem ser definidas como um mecanismo criado através de um regime jurídico, aprovado por entidades estatais, de mitigação parcial ou total de dívidas tributárias generalizadas ou consequências de deveres acessórios que não foram supridos (aqui se englobam os juros e coimas associados ao não pagamento dos tributos), (Uchitelle, 1989: 48), (Alm, Mckee & Beck,

1990: 23). Aplica-se a parte ou à totalidade dos sujeitos passivos em incumprimento tributário, mas nunca a um único e específico sujeito passivo, apresentando, contudo (de forma bem definida), os factos a que se aplica.

Sob um regime de amnistia fiscal, as penalidades civis e criminais são mitigadas ou dispensadas para os contribuintes aderentes, abrangidos pelo regime, mais precisamente, para os sujeitos passivos incumpridores que regularizem a sua situação tributária através de tal regime, (Lerman, 1986: 325). Assim, «[...] *la denominada amnistía fiscal es un mecanismo híbrido tributario y punitivo de carácter parcial. [...] [Pero] no convierte en lícitas todas la conductas derivadas de dejar de ingresar deuda tributaria.*», (Huete, 2013: 116).

É ainda de realçar que, «[a] anistia não retira a tipicidade do ilícito, apenas esquece provisoriamente a sua ocorrência para fins de punibilidade e para determinado e expreso período retrospectivo [...]. [P]ortanto, possui natureza jurídica de uma desoneração legal tributária, pecuniária, total ou parcial, de obrigação tributária preexistente, resultante do tempo transcorrido e da sanção pelo inadimplemento de tributo. [...] Através da anistia fiscal o Estado dispensa ao contribuinte parte ou todos os efeitos pecuniários decorrentes do seu inadimplemento.», (Moscon, 2014: 275 e 276).

Mais, «[a] anistia fiscal [...] dirige-se a conceder uma dispensa na obrigação de pagar uma parte da dívida tributária. [...] Os efeitos das anistias voltam-se para o passado e removem parte ou todos os resultados produzidos no pretérito devido ao inadimplemento fiscal. [...] Faz desaparecer as consequências penais provocadas pelo crime cometido. O nome do criminoso é suprimido do rol dos culpados. [...] [No fundo,] [o] Estado renuncia, formalmente, ao exercício do poder repressivo.», (Moscon, 2014: 272 e 273).

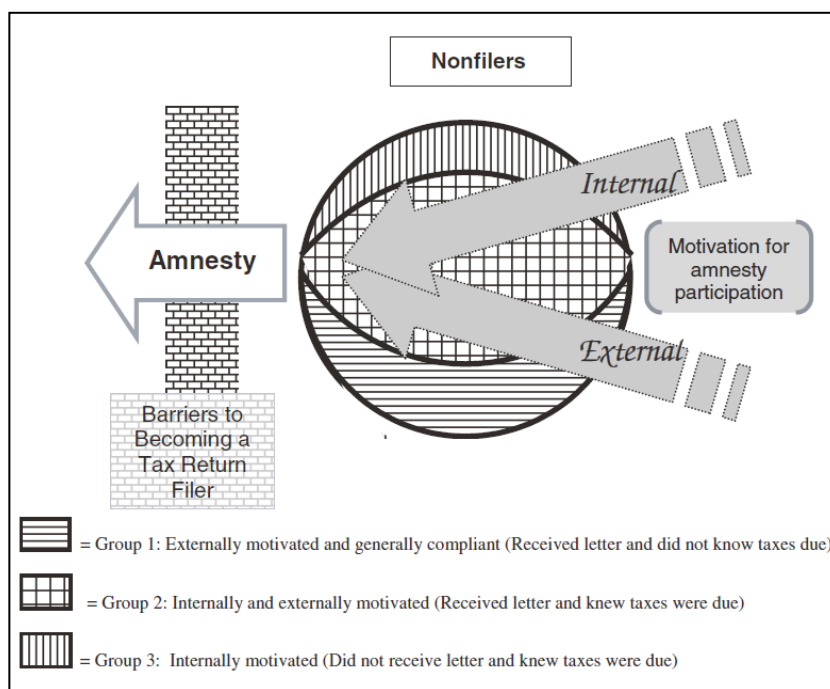
Neste sentido, os regimes de amnistias fiscais «[s]ão normalmente de duração temporária, [...] e o seu [grande e fundamental] objeto é a transposição de sujeitos passivos incumpridores para a legalidade [...]», (Santos, 2014: 12). Corroborando com a tese anteriormente sublimada, Baer & Borgne, (2008: 5) vêm descrever as amnistias fiscais como « [...] *a limited-time offer by the government to a specified group of taxpayers to pay a defined amount, in exchange for forgiveness of a tax liability (including interest and penalties), relating to a previous tax period(s), as well as*

freedom from legal prosecution.» Contudo, é preciso ter em conta que «[...] *tax amnesties can differ greatly in form and in performance.*», (Franzoni, 1996: 21).

Assim, as amnistias fiscais implicam uma espécie de modificação temporária do contrato social entre os cidadãos e o Estado em matéria de tributação», (Marchese, 2014: 10). Isto acontece porque uma amnistia, normalmente, permite que indivíduos ou empresas possam pagar impostos em atraso, ou ainda, impostos por rendimentos desconhecidos por parte da autoridade tributária, sem estarem sujeitos a algumas ou a todas as sanções que a descoberta de evasão fiscal normalmente traria, (Alm, Martinez-Vazquez & Wallace, 2009: 235).

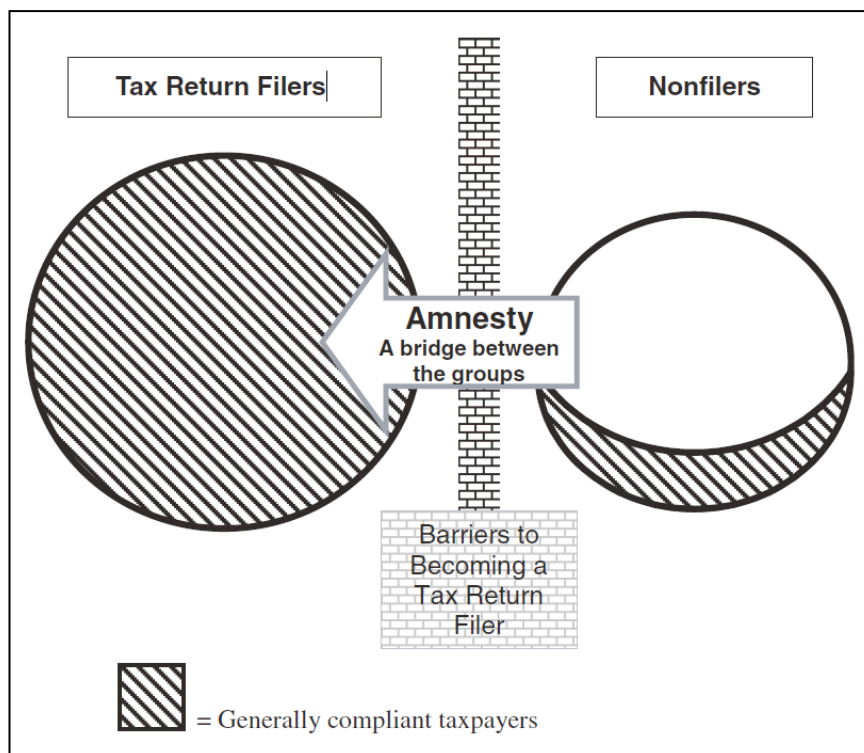
Ainda relativamente ao conceito de amnistia fiscal, veja-se o Gráfico 1 e 2, ilustrativo do modelo que os regimes de amnistia fiscal tendencialmente seguem. No fundo, tais ilustrações vêm demonstrar o que centralmente caracteriza os regimes de amnistia fiscal e quais os objetivos a que tendencialmente se propõem.

Gráfico 1 – Modelo de Amnistia Fiscal (*Gráfico em língua inglesa*)



Fonte: Manly, Thomas & Ritsema (2005: 78).

Gráfico 2 – Modelo de Participação num Regime de Amnistia Fiscal (*Gráfico em língua inglesa*)



Fonte: Manly, Thomas & Ritsema (2005: 79).

Atendendo à análise dos gráficos podemos aferir que as amnistias fiscais são mecanismos de política fiscal que, geralmente, têm como grandes objetivos a catalisação de meios para transferir os sujeitos passivos incumpridores para a esfera da legalidade, tal como, a captação de receita adicional, e/ou ainda, a redução de custos administrativos. Essa catalisação de meios para a transferência de sujeitos passivos incumpridores para a esfera da legalidade pode ainda ter outros grandes objetivos aqui não elencados, dependendo do caso que se aborda.

As amnistias fiscais revelam-se um convite para que os contribuintes incumpridores se juntem às fileiras de contribuintes cumpridores, que pagam os seus «inevitáveis» impostos. Assim, os sujeitos passivos incumpridores e cumpridores são colocados em linha de igualdade para promover a transferência de sujeitos passivos para a esfera da legalidade. Realça-se, contudo, que os dois tipos de sujeitos passivos são considerados como iguais quando deveriam, idealmente, assumir posições dicotómicas, uma vez que os contribuintes incumpridores não obedeceram às suas obrigações fiscais. No fundo, aqueles que não cumpriram com o seu (certo) dever de pagamento dos (inevitáveis)

tributos, conseguem uma benesse que lhes permite regularizar a sua situação tributária a um custo muito baixo (relativamente aquele que teriam em condições ditas normais).

Neste sentido, pode afirmar-se que as amnistias fiscais são programas governativos instrumentais que geralmente concedem uma imunidade legal e reduzidas penalidades para contribuintes incumpridores que venham voluntariamente pagar as suas dívidas fiscais, normalmente dentro de um período de tempo específico, (Ficher, Godeeris & Young, 1989: 15).

«No que respeita à sua natureza, a amnistia consubstancia um direito misto, do ponto de vista jurídico-substantivo, constitui uma causa de cessação do dever de executar a sanção e do ponto de vista jurídico-processual, um pressuposto processual, obstaculizando ao procedimento criminal.», (Campos, 2008: 53).

Normalmente, nos regimes de amnistia fiscal, é aplicada uma taxa sobre os rendimentos declarados ou repatriados, ainda que se esqueçam as demais penalidades. Tal taxa, poderá, eventualmente, ser considerada liberatória, pois tributa a título definitivo e no exato momento em que os rendimentos são postos à disposição. Importa não esquecer, que «[a] taxa constitui o elemento fulcral da tarifa de um imposto, visto ser ela que define a *colecta*, isto é, a parcela da matéria colectável que [...], o contribuinte [incumpridor] deve entregar nos cofres públicos.», (Santos, 2003: 302).

Mais, «[a] amnistia é necessariamente retroactiva. Se pudesse ser prospectiva não faria sentido continuar, por exemplo, a proteger um determinado bem jurídico. Significaria “retirar potenciais vítimas da protecção da lei”, impedindo de igual forma a independência judicial. Se a amnistia é esquecimento, ainda não se pode esquecer o futuro! Assim, a amnistia com intenções prospectivas é inconstitucional [inconstitucionalidade material parcial], não se podendo aplicar a factos ocorridos no futuro», (Campos, 2008: 56 e 57).

Conclusivamente, as amnistias fiscais «[...] *allow taxpayers to "come clean" and report and pay delinquent tax liabilities. They are popular with taxpayers because they provide a waiver of most penalties and, in some cases, some or all of the interest that otherwise would be assessed. States like the programs because they add taxpayers to the rolls and inject much needed revenue into state coffers without the need for costly audits that may run for an extended period of time.*», (Weinreb, 2009: 396).

2.1. Âmbito de Aplicação, Fundamentos e Motivações das Amnistias Fiscais

São diversas as razões apontadas que podem levar os diferentes governos a adotar um programa de amnistia fiscal, tal como a definir e limitar as especificidades inerentes ao regime. Neste sentido, «[a]s anistias são concedidas pelas mais diversas razões. Não são atos simples e, sim, resultado de uma complexa conjuntura. São influenciadas por aspectos económicos, sociais, políticos e de estratégias administrativas. São suscitadas por necessidades circunstanciais verificadas na sociedade [...]», (Moscon, 2014: 280). Ainda assim, existem fundamentos e motivações transversais para a aplicação de regimes de amnistia fiscal, que cumprem informar.

As amnistias fiscais são, por norma, aprovadas em períodos conturbados de governação, ou seja, em tempos de crise económica e social, pois geralmente têm impactos positivos e imediatos ao nível da receita pública angariada por tal via. Assim, esta é uma das características mais transversal a todos os regimes de amnistia fiscal.

Mais, os regimes de amnistias fiscais são por vezes oferecidos quando há receio de que os contribuintes possam ser incapazes de satisfazer as suas obrigações fiscais, quando há por exemplo, grandes desvalorizações da moeda, ou quando há uma mudança de governo, ou ainda, sempre que há uma mudança brusca de política fiscal, entre muitas outras situações igualmente plausíveis. Os governos tendem também a introduzir amnistias fiscais em resposta a pressões de vários grupos de interesse para o perdão das dívidas fiscais existentes, declaradas e/ou não declaradas, tal como, podem ser introduzidas ao longo de um processo de reforma fiscal, na tentativa de sanar algumas das deficiências que o sistema fiscal apresentava, (Baer & Borgne, 2008: 6).

Aliás, habitualmente, em cenários de crise económica, a carga fiscal é geralmente vista como excessiva e mal correlacionada com a capacidade de pagamento do sujeito passivo. Assim, promove-se a criação de programas de amnistia fiscal para que os sujeitos passivos incumpridores possam contribuir (pelo menos parte daquilo que deveriam) para o melhoramento da condição económica do Estado. De tal forma, presume-se que se possa reduzir a carga sobre os sujeitos passivos cumpridores, visto que está a ser levada a cabo uma recolha adicional de receita através de um regime de amnistia fiscal, (Baer & Borgne, 2008: 6).

Assim, «[t]he topic of voluntary disclosures is especially relevant today, as the detection probabilities for tax evaders have gone up in many countries [...]. Therefore, voluntary disclosures have recently played a larger role. In this environment, a voluntary disclosure program is attractive for the government, as it can increase its revenues without overburdening its tax administration. », (Langenmayr, 2015: 28).

De forma transversal e geral, quando as entidades governativas aprovam uma amnistia fiscal, efetuam-no à partida, com os seguintes três intuitos: «[...] (1) to raise revenue quickly; (2) to increase future tax compliance (e.g., by encouraging taxpayers to declare and pay previously undeclared tax, file tax return, or register to pay taxes – and stay current on their tax obligations) [tal pode não acontecer, ficando pela intenção]; and (3) to induce the repatriation of the flight capital (for reasons that go beyond immediate revenue and tax compliance motives, such as balance of payments, domestic investment, or financial system considerations).», (Baer & Borgne, 2008: 6), (Dubin, Graetz e Wilde, 1992: 1061 e 1069) e (Wells, Tschopp e Barney, 2005). Tais objetivos podem não ser alcançados, contudo, são as motivações mais transversais para os Estados aplicarem programas de amnistia fiscal.

Desta forma, faz todo o sentido que a aplicação de tais regimes se dê, geralmente, em contextos de crise económica e financeira, visto que é nestes períodos que existe uma maior necessidade de recolha de receita extraordinária.

Santos (2014), contudo, vem descrever mais alguns motivos de base que podem levar o legislador a aprovar um regime de amnistia fiscal, ora vejamos quais são:

- Ineficácia da máquina fiscal;
- Motivação Económica;
- Revoluções nos Modelos Políticos Aplicados;
- Transposição de sujeitos passivos incumpridores para a legalidade, a teoria da «ponte dourada»;
- Pode facilitar o reforço das medidas de combate à fraude e evasão fiscais;

Analisemos agora cada uma das motivações apresentadas, com maior rigor:

- A ineficácia da máquina fiscal tem que ver com a própria «fraqueza» do ordenamento jurídico tributário e sistema fiscal do estado em questão. «Existem aspetos estruturais do ordenamento jurídico tributário que impedem a eficaz cobrança dos tributos devidos, [...] [como a] complexidade cada vez maior da lei¹», (Santos, 2014: 13). É facto assente que «[a] complexidade de normas e regimes fiscais é ainda fonte de instabilidade, erratismo legislativo, incongruência e de excessivo tecnicismo e opacidade dos sistemas e suas normas, sujeitando os cidadãos e os adentes económicos a soluções fiscais de conjuntura, para além de potenciar problemas de relacionamento e de afetar a justiça relativa e, até, a efetivação das garantias.», (Catarino, 2010). Fundamentalmente, à medida que a legislação fiscal se torna mais complexa, essa complexidade poderá ser reconhecida como uma possível razão para o não cumprimento das obrigações fiscais (Jackson & Miliron, 1986).

Ainda quanto à ineficácia do sistema fiscal, realça-se também o facto de a maioria dos estados dependerem do dever acessório referente à declaração dos rendimentos dos sujeitos passivos para a efetiva cobrança tributária. «É particularmente importante notar que, a grande maioria das relações jurídicas fiscais que nascem e se desenrolam no atual sistema fiscal português têm como base as declarações do contribuinte. A análise do pressuposto do imposto, a sua interpretação e a definição «*quantum*» é feita, no essencial, pelo particular», (Guimarães, 2012: 75).

- Relativamente à motivação económica, este é o motivo mais destacado. Segundo Luitel & Tosun (2014: 875), «*[a]mnesties thus arguably represent a Pareto improvement because these individuals gain, no one else loses, and states raise additional tax revenues, which they can use to provide more public goods, pay off public debt, or alleviate fiscal stress*». Neste sentido, um regime de amnistia fiscal pode ser visto como uma forma de equilibrar as receitas fiscais de determinado estado, podendo apresentar-se enquanto instrumento para arrecadação de receita de forma rápida, (Mikesell & Ross, 2012).

¹ «Com efeito, a complexidade legislativa de muitos Estados, restringe o entendimento da lei fiscal por parte dos sujeitos passivos, o que propicia a fraude e evasão fiscais. O mesmo se pode dizer quanto às obrigações acessórias declarativas: se a declaração de rendimentos não é clara nem simples o suficiente para que um sujeito passivo a possa compreender, haverá um maior risco de erro, que obsta à correta e tempestiva liquidação.», (Santos, 2014: 13).

Assim, a necessidade de obtenção de receita rápida é uma grande motivação para a aplicação de regimes de amnistia fiscal, pois quando o estado se vê incapacitado de arrecadar o montante global de imposto, este opta por arrecadar um montante residual, (Santos, 2014: 13).

Os diversos governos, muitas vezes, vêem os programas de amnistia fiscal como uma ferramenta política eficiente ao produzir benefícios de curto e médio prazo. Em curto prazo, as amnistias fiscais podem tornar-se uma fonte adicional de receita. A receita bruta coletada por via da aplicação de uma amnistia fiscal pode gerar um nível de receita bastante significativo. Esta receita extra pode ser bastante desejável e aliciante em tempos de recessão ou crise financeira, quando as receitas estão sob pressão e as despesas crescem de forma demasiado rápida. No médio prazo, um programa de amnistia fiscal bem-sucedido, poderá trazer um aumento do nível de receita cobrada no futuro, pois contribuintes incumpridores são «trazidos» para a legalidade fiscal, o que tem certamente repercussões no futuro, (Baer & Borgne, 2008: 1 e 2).

Aliás, «[g]overnments implement tax amnesties to raise revenue from three main sources. The first source is the large amount of revenue in the domestic economy that goes unreported because it is circulating in the underground economy. [...] The second source of potential revenue is flight capital. Governments use amnesties as an inducement for citizens to repatriate sums of money, often very large, that have been illegally transported abroad. [...] The third [...] source of potential revenue is the payment of back taxes by those who inadvertently underpaid taxes but never reported this mistake because of the penalties associated with tax evasion. Tax amnesties encourage full repayment by eliminating or lessening such penalties.», (Uchitelle, 1989: 49).

Não obstante, é preciso reter que «[...] [u]m regime de amnistia fiscal demasiado benéfico para os sujeitos passivos (de forma a arrecadar o máximo de receita a curto prazo) facilita o uso abusivo do próprio regime, propiciando o branqueamento de capitais e a fuga para Estados *offshore*.», (Santos, 2014:13).

- Quanto à motivação relacionada com as revoluções políticas na aplicação de um regime de amnistia fiscal. Tal fim tem que ver com a própria rutura de determinado regime político instituído, ou seja, «[m]uitas vezes, os Estados vêem o seu sistema

político alterado existindo uma quebra acentuada entre a antiga e a nova realidade (política). Daí que sejam realizadas grandes reformas legislativas, nestas se incluindo o ordenamento fiscal.», (Santos, 2014: 13). Mais se destaca que a angariação de receita que o estado se via inabilitado a alcançar, poderá trazer um aumento dos votos para determinado governo, pois os contribuintes valorizam a possibilidade de aumentar as receitas públicas como forma de contribuir para a provisão pública de que todos beneficiam, (Torgler & Schaltegger, 2005).

Neste sentido, as amnistias fiscais são, sem dúvida, regimes particularmente atraentes para os governos em funções, apresentando-se um mecanismo benéfico devido à possibilidade de recolha de receita adicional que admite. Tal receita permite aumentar as probabilidades de o governo provir mais e melhor serviço público, aumentando as suas chances de angariação de votos positivos, (Mikesell & Ross, 2012).

- Relativamente à transposição de sujeitos passivos incumpridores para a legalidade, esta deverá ser «[...] o grande fundamento na base de um regime de amnistia fiscal [...] [vindo] incentivar os contribuintes ao cumprimento dos [seus] deveres tributários», (Santos, 2014: 14). No sentido de que as amnistias fiscais, normalmente, permitem a indivíduos e/ou empresas, pagar impostos que não foram pagos no seu devido tempo sem estarem sujeitos a algumas ou a todas as sanções e penas derivadas das infrações fiscais cometidas, estas, são amplamente utilizadas para reabilitar contribuintes incumpridores, tentando traze-los para a esfera da legalidade, (Leonard & Zeckhauser: 1986).

A oportunidade concedida aos sujeitos passivos de pagar os impostos que até agora se tinham recusado a cumprir, traduz-se numa expectativa do Estado, de que «[...] os seus sujeitos passivos irão redimir-se e cumprir totalmente (independentemente do motivo do incumprimento) os seus deveres tributários, percorrendo uma ponte dourada entre a ilegalidade e legalidade.», (Santos, 2014: 15). Assim, as amnistias fiscais são o mecanismo que permite que os sujeitos passivos incumpridores percorram a «ponte dourada», (aqui mencionada alegoricamente), e cheguem a um *status* de legalidade fiscal através da regularização da sua situação tributária, sendo esse, o objetivo primordial.

Neste contexto, importa destacar que o não cumprimento fiscal é um problema de fundo dos sistemas fiscais que transcende as fronteiras culturais e políticas. Os governos desempenham um papel central para levar os contribuintes a cumprirem as suas obrigações por iniciativa própria, (Hasseldine & Zhuhong, 1999: 91 e 93). Até porque, «*[w]eak compliance is often the result of several factors, notably: (1) weak administration, (2) a weak legal system (or enforcement of the law), and (3) inadequate tax policy (...)*», (Baer & Borgne, 2008: 48). É neste contexto que surgem os regimes de amnistias fiscais, que, apesar de não interferirem nos problemas causadores do não cumprimento fiscal, podem remediar a situação. Até porque, são regimes que permitem uma arrecadação rápida de receita adicional e requerem poucos gastos suplementares para a sua aplicação, (Lee et al., 2009: 1).

Não obstante à famosa frase de Benjamin Franklin (Carta a Jean-Baptiste Leroy, 1789²), que veio expressar que *nada estará tão certo quanto a morte e os impostos*, ainda se verificam (muitos) casos de fuga ao pagamento de impostos, ou seja, a fraude e evasão fiscal é uma realidade bem presente nos dias de hoje e tão antiga quanto o próprio imposto. De facto, «*[t]he problem of tax compliance is as old as taxes themselves. [...] [T]ax compliance spans the notions of equity, efficiency and incidence. [...] [Tax compliance] is [...], of course, a problem of law enforcement*», (Andreoni, Erard & Feinstein, 1998: 818).

Importa ainda salientar que para que o estado garanta que os contribuintes cumprem com o seu dever de pagamento dos impostos, obriga a que este tenha de gastar muitos fundos, por forma a deter a falta de cumprimento fiscal, detetar a sua magnitude e processar os incumpridores, (Luitel & Tosun, 2014: 875). Assim, a aplicação de um regime de amnistia fiscal poderá tornar-se num mecanismo viável para arrecadação de alguma da receita que se julgara perdida através de um gasto de recursos mais baixo, relativamente ao que seria gasto por meios naturais.

Efetivamente, as amnistias fiscais revelam-se mecanismos que permite capacitar o Estado a arrecadar receita outrora perdida por via do incumprimento fiscal já decorrido. No fundo, as amnistias fiscais possibilitam que se corra atrás do prejuízo que a fraude e

² «*Our new Constitution is now established, and has an appearance that promises permanency; but in this world nothing can be certain, except death and taxes*», Benjamim Franklin (1817), (letter to Jean-Baptiste Leroy, 1789).

evasão fiscal passada criou, ou seja, permitem obter alguma receita do total que se havia perdido com a deterioração das bases tributárias, com a fraude e evasão fiscal.

Há, contudo, a atentar que, «[u]m factor que diminuirá as probabilidades de sucesso do regime de amnistia fiscal será o estabelecimento de um regime demasiado favorável aos sujeitos passivos incumpridores – que mediram ao tempo do incumprimento, as consequências dos seus atos –, isto porque o Estado não pode desconsiderar que estes sujeitos passivos já antes violaram os seus deveres tributários.», (Santos, 2014: 14). Assim, «*[a] question remains about the long-run effects of amnesty. Amnesty may hurt long-run compliance if it is viewed as inequitable or if it is interpreted as a softening of enforcement.*», (Andreoni, Erard & Feinstein, 1998: 854).

- Vejamos agora a facilidade que os regimes de amnistia fiscal podem trazer para o reforço das medidas de combate à fraude e evasão fiscais.

Neste ponto, é necessário atender que «[o]s impostos e, conseqüentemente, os sistemas de tributação, são uma realidade com muitos séculos de existência. Muito provavelmente, a existência de fraude [e evasão] fiscal é tão antiga quanto a existência do próprio imposto.», (Sá & Martins, 2011: 62). Neste sentido, a fraude e evasão fiscais são um problema jacente, sobre o qual os diversos governos, desde sempre, se têm debruçado, procurando soluções e mecanismos de «defesa» para tais fenómenos. No fundo, a fraude e evasão fiscais são um fenómeno desafiador, pois «*[t]ax evasion presents a serious problem for a variety of countries every year, governments lose large amounts of potential revenue because many citizens, in some manner, avoid paying taxes*», (Uchitelle, 1989: 48).

O termo «evasão fiscal» refere-se a ações ilegais e intencionais tomadas pelos indivíduos para reduzir as suas obrigações fiscais legalmente devidas. Os indivíduos podem sonegar impostos sobre os rendimentos por subvalorização do total de rendimentos; por exagerar nas deduções ou por utilizar falsos mecanismos de isenções; por não apresentar declarações fiscais apropriadas ou não as apresentar de todo; etc., (Alm, 2012: 55)

Sinteticamente, a evasão fiscal consiste (em sentido amplo) «[...] nas práticas ou omissões do contribuinte tendentes a suprimir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária», (Gutierrez, 2006: 58).

Com efeito, a evasão é importante por muitas razões. A mais óbvia é que ela reduz a coleta de impostos, afetando o erário público. O não cumprimento de alguns sujeitos passivos altera a distribuição dos rendimentos, modificando-a para um formato arbitrário, imprevisível e injusto. No fundo, a evasão pode contribuir para que se agucem sentimentos de injustiça por parte de sujeitos passivos cumpridores. Mais, esta ainda afeta previsões macroeconómicas. De forma mais ampla, não é possível compreender o verdadeiro impacto da tributação sem reconhecer a existência e os efeitos de evasão fiscal, (Alm, 2012: 55 e 56).

Assim, é facto assente que todos os «participantes» de um regime de amnistia fiscal foram «*tax evaders*», tendo aproveitado o regime de amnistia fiscal para se «redimirem», (Fisher, Godderis & Young, 1989), pois haviam cometido fraude e/ou evasão fiscal. Todos aqueles que beneficiem de um regime de amnistia fiscal foram contribuintes incumpridores, ou «*tax evaders*», ou seja, causaram despesa ao estado.

De facto, as amnistias fiscais permitem que os contribuintes (evasores), que pretendam, de forma voluntária, pagar os seus impostos em atraso, evitando um processo criminal e a maioria ou a totalidade das penalidades, regularizem a sua situação tributária (Andreoni, Erard & Feinstein, 1998: 853). Desta forma, é através da mitigação ou desaparecimento das penalidades que se estimulam os sujeitos passivos incumpridores, a regularizarem a sua situação, sendo esse o «[...] *ratio*, que [...] deve presidir à aprovação de regimes de amnistia fiscal: o estímulo ao cumprimento dos contribuintes incumpridores. [Embora, tal devesse passar, principalmente,] [...] pelo incentivo contínuo, nesse sentido, através do apelo à consciência moral dos sujeitos passivos incumpridores.», (Santos, 2014: 14).

No fundo, as amnistias fiscais permitem trazer os sujeitos passivos incumpridores para a esfera da legalidade, recuperando algum do valor perdido em receita por tal incumprimento. Depois de suprimidas as irregularidades pelos contribuintes incumpridores, abre-se, mais facilmente, caminho para a criação de mecanismos mais fortes de luta contra a fraude e evasão fiscal, tornando-os levemente mais aceitáveis pelos contribuintes. Até porque, podem ficar a descoberto novos mecanismos de fraude e evasão fiscal através das adesões aos regimes de amnistia fiscal, tal como podem vir a descobrir-se dívidas ou rendimentos que nem eram do conhecimento da autoridade tributária e que passam a estar repatriados em solo português, o que impulsionará, de certo, o desenvolvimento económico.

Contudo, há ainda que lembrar que a evasão e fraude tributária são dos problemas da fiscalidade contemporânea mais agudos, sendo, todavia, certo que a ação conducente à sua supressão ou redução não se deve limitar à tomada de medidas conjunturais que, sem atacarem as bases causais de tais movimentos, implicam o risco tendencial de regresso aos regimes que os princípios de direito fiscal condenam, (Faveiro, 2002: 63).

Assim, apesar dos regimes de amnistia fiscal abrirem caminho para a redução da fraude e evasão fiscal, devem ser aplicados com tato, tal como, os regimes que lhe sucederem com os mesmos objetivos, ou seja, contra a prevalência de tais fenómenos que criam erosão das bases tributáveis e, conseqüentemente, da receita pública. No fundo, os princípios basilares de direito fiscal devem ser atendidos e enformadores dos regimes fiscais, seja quais forem os seus objetivos.

Há ainda que realçar, de forma mais sintética e segundo Moscon (2014: 281 - 283), que os regimes de amnistia fiscal podem visar «[...] algumas finalidades especiais e gerais. Arrolamos a seguir algumas hipóteses, sem pretensão de exauri-las:

A) Visa corrigir imperfeições na lei;

a1) a lei impositiva do tributo foi excessiva;

a2) a lei impositiva da sanção foi excessiva;

a3) a lei impositiva de outros encargos foi excessiva;

a4) a lei impositiva continha imperfeições que levaram ao descumprimento,

B) Visa a adequar o dever de contribuir com a nova situação de capacidade contributiva do contribuinte;

C) Outras finalidades:

c1) concessão de dispensas a determinados segmentos empresariais ou privados, sem finalidade definida satisfatoriamente;

c2) compensar deficiências administrativas;

c2.1) estilo delação premiada – confessa a dívida principal a qual a administração nunca conseguiria levantar não fosse a confissão – em troca de benefícios;

c2.2) para estimular o pagamento da dívida prestes a prescrever;

- c3) dispensa de valores menores cujo processamento do pagamento demandaria igual ou maior custo do que a receita produzida;
- c4) redução de trabalho para o judiciário;
- c5) redução de trabalho para a administração;
- c6) promoção de prestígio político dos titulares dos poderes políticos concedentes;
- c7) estimular acerto de contas pelo contribuinte;
- c8) melhorar a entrada de receitas ou aquecer o fluxo de caixa do governo.»

Assim, as amnistias fiscais têm sido aplicadas não só com o intuito primordial de arrecadação de receita adicional, mas também enquanto suporte para a mitigação de problemáticas associadas ao cumprimento fiscal, como a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros. Contudo, importa deixar claro que a implementação de regimes de amnistias fiscais, caso não se coadune com os princípios de direito fiscal, pode conferir a associação de outro tipo de problemáticas ao sistema tributário sobre o qual incide.

2.2. Características Gerais e Tipos de Amnistias Fiscais

As características gerais que podem ser apresentadas por um regime de amnistia fiscal diferem consoante os objetivos e objetos do regime em causa, tal como do contexto em que este se insere e aplica. No entanto, há características bases que são transversais a todas as amnistias que aqui cumprem ser mencionadas.

A disposição específica comumente compartilhada pelos regimes de amnistia fiscal é a apresentação de um período temporário, definido pela lei que aplica o regime, durante o qual os contribuintes incumpridores podem pagar dívidas fiscais pendentes ou corrigir outras infrações à lei fiscal, com sanções reduzidas, relativamente ao que seria aplicado em casos normais. Mais, os regimes de amnistia fiscal são frequentemente projetados para incluir todos os contribuintes ou grandes grupos de contribuintes, (Baer & Borgne, 2008: 8).

Assim, as amnistias fiscais podem ser projetadas para cobrir todos os contribuintes, grandes categorias de contribuintes (por exemplo pequenos contribuintes), ou tipos de

impostos específicos, (por exemplo, impostos sobre o rendimento das pessoas singulares ou coletivas, etc). As amnistias fiscais podem também ser oferecidas relativamente a contribuições para a segurança social, (Baer & Borgne, 2008: 5).

O autor Pellechio (1993), veio elencar as possíveis tipologias apresentadas por Amnistias Fiscais, até ao momento, nos diversos estados que aplicaram programas de tal ordem. Veja-se a Tabela 1, onde se encontram plasmadas as características que tipicamente e comumente são definição dos programas de amnistias fiscais.

Tabela 1 – Possíveis Características e Tipologias das Amnistias Fiscais (*Tabela em língua inglesa*)

| Who Is Targeted | What Taxes Are Covered | What Is Forgiven | Accompanied by | Other |
|--|-----------------------------|--|--|--|
| Unregistered taxpayers | Personal taxes | Interest | Increased enforcement | Duration - One-time - Permanent |
| Nonfilers | Business taxes | Tax penalties | Increased audit | |
| Delinquent taxpayers: - Unpaid tax liabilities | Property taxes Other | Criminal prosecution: - Civil penalties - Imprisonment | Tax reform: - General - Designed, in part, to address non-compliance | Basis: - Legislative - Administrative decree |
| Evaders: - Nonreported tax liabilities - Underreported tax liabilities | | Tax liabilities: - Small amounts - Any amount | | |

Fonte: Pellechio (1993, *apud* Baer & Borgne, 2008: 9)³.

Huete, (2013: 106), veio também apresentar, sob sua perspetiva, algumas das características gerais associadas aos regimes de amnistias fiscais:

«1.º *Una regularización parcial, de algunos impuestos. [...]*

2.º *Una regularización temporal. [...]*

3.º *Una regularización específica, que la diferencia de la ordinaria [...] por su carácter temporal y por exigir ingreso. [...]*

³ Pellechio, A., 1993, “Tax Amnesties” (unpublished; Washington: Fiscal Affairs Department, International Monetary Found).

4.º Una medida extraordinaria, aunque no inédita, pues en el pasado reciente han existido otras regularizaciones similares [...].»

Para Moscon, (2014: 279 e 280), «[a]s anistias fiscais não mudam muito na sua essência, apresentam, no entanto, algumas características particulares, quanto ao alcance do benefício, as condições e as formalidades a serem atendidas e processadas. Assim a anistia pode ser:

- Incondicional ou não solene: é concedida sem exigência de qualquer providência por parte do contribuinte;

- Condicional ou solene: quando os beneficiados devem submeter-se a determinados pressupostos; requerer, comprovar atendimento à condição imposta, confessar a dívida, [...], etc.;

- Geral ou ampla quanto aos sujeitos beneficiados: atinge a totalidade dos incursores no fato prescrito;

- Geral ou ampla quanto aos benefícios concedidos. Dispensa a totalidade dos encargos decorrentes do descumprimento legal;

- Geral ou ampla quanto à espécie de tributo: dispensa os encargos para todos os tributos administrados pelo poder anistiantes;

- Limitada ou restrita: quando exclui pessoas, fatos jurídicos, ou quando é limitada a determinado tributo, determinada infração, determinado limite de valor ou a determinada região/local pré-fixado;

- Parcial: quando atinge parte dos efeitos produzidos pelo inadimplemento;

- Plena: quando dispensa todos os efeitos decorrentes da ausência de pagamento;

- Conjugada: quando abrange penalidades ou encargos de outra natureza.»

Conclusivamente, as amnistias fiscais podem ser utilizadas de forma muito transversal e aplicadas num formato muito generalizado, sendo as suas características definidas pelo

legislador. O legislador ao formular um regime de amnistia fiscal precisa de ter em conta os objetivos e objetos de tal regime, atendendo aos seus benefícios e limitações, protegendo ainda as suas potencialidades enquanto instrumento de política fiscal, tal como o próprio sistema fiscal onde se insere.

2.3. Distinção de Conceitos: Amnistia Fiscal, Perdão Fiscal e Benefícios Fiscais

Tal como se havia apresentado, as Amnistias Fiscais podem ser consideradas como um instrumento de política fiscal que pressupõe uma mudança do contrato entre os contribuintes incumpridores e o Estado, (Russel, 2012: 16). Assim, tal instrumento poderá ser designado como um programa governamental que perdoa a totalidade ou parte das sanções devidas por incumprimentos fiscais, caso os sujeitos passivos incumpridores devolvam voluntariamente os seus impostos em atraso.», (Andreoni, 1991: 143).

Neste sentido, os programas de amnistia fiscal, tradicionalmente, representam uma oportunidade para que os contribuintes com dívidas fiscais, existam elas por falta de pagamento, atrasos, desconformidades das declarações, ou desconhecimento por parte da AT, possam regularizar a sua situação fiscal de forma voluntária, usufruindo de uma série de benesses que não se verificariam em condições de regularização ditas normais. No fundo, os contribuintes incumpridores são aliciados, através da redução de sanções, a regularizarem a sua situação tributária. Assim, os sujeitos passivos incumpridores celebram um contrato com o governo que inclui uma renúncia de qualquer acusação criminal, bem como, geralmente, do desaparecimento ou redução das multas e demais encargos fiscais, através da regularização da sua situação tributária, ou seja, através do pagamento dos impostos devidos, (Ross, 2012: 146). Aliás, as amnistias fiscais concedem uma espécie de imunidade legal ao contribuinte incumpridor, fornecendo-lhes proteção, por exemplo, contra as repercussões de colocar dívidas tributárias a descoberto, (Franzoni, 2000: 160).

Mais, uma amnistia fiscal aplica-se a um grupo de contribuintes incumpridores, podendo ser aplicadas a uma série de irregularidades fiscais, sendo tais circunstâncias definidas na lei que suporta o regime de amnistia instituído. No fundo, o que a amnistia fiscal traz, é um mecanismo de regularização de dívidas

ao Estado (erário público) através de incentivos fornecidos aos sujeitos passivos incumpridores, (Boise, 2007: 27).

Fundamentalmente, «[a] natureza jurídica da anistia fiscal é de desoneração legal, tributária, pecuniária, total ou parcial de obrigação tributária pré-existente. O Estado dispensa o contribuinte da obrigação, excluindo os valores devidos no todo ou em parte.», (Moscon, 2014: 320).

Moscon, (2014: 283), vem ainda elencar alguns requisitos que as amnistias fiscais devem apresentar para se definirem enquanto tal:

- «Uma lei instituidora da obrigação tributária;
- Fato jurídico tributário concretizado;
- Existência de um sujeito passivo, responsável direto ou indireto;
- Um crédito tributário (constituído formalmente ou não);
- Tempo transcorrido;
- Dívida inadimplida;
- Por fim, a lei anistiadora.»

A figura da amnistia fiscal é muitas vezes confundida com o perdão fiscal (ou indulto fiscal, segundo alguns autores), contudo tais regimes apresentam configurações diferentes e distinguem-se correntemente quanto ao seu objeto. Tal distinção inicia-se no direito civil com passagem direta para o direito fiscal.

Assim, a separação entre o conceito de amnistia e perdão civil já é bastante antiga, no caso português, remonta ao Código Penal de 1852. «Dispunha então o artigo 120.º daquele Código da primeira definição legal de amnistia da História do Direito Português. Segundo o legislador, “O acto real da amnistia é aquele que, por determinação genérica, manda que fiquem em esquecimento os factos que enuncia antes praticados e acerca deles proíbe a aplicação das leis penais”. [...] É de sublinhar, nesta definição, o significado do uso do vocábulo “esquecimento”, a referência ao carácter genérico da figura, o carácter necessariamente retroactivo dos factos que beneficiam de tal acto de Graça, bem como a inerente proibição de aplicação da lei penal a esses mesmos factos. Quanto aos efeitos, esclarecia o § 1.º do mesmo artigo que “O acto da

amnistia extingue todo o procedimento criminal e faz cessar para o futuro a pena já imposta e os seus efeitos [...]», (Aguilar, 2004: 25 e 26).

Quanto ao instituto do perdão, este encontrava consagração no, «[...] artigo 121.º do Código Penal de 1852[, e] dispunha: “O perdão concedido pelo Rei a qualquer criminoso condenado por sentença faz cessar o futuro, o procedimento e a pena mesmo pecuniária, ainda não paga, mas não restitui os direitos políticos de que a condenação privou o criminoso, se disso não se fizer expressa declaração, nem prejudicar a acção civil pelo dano e perda, nem os direitos legitimamente adquiridos por terceiros.»», (Aguilar, 2004: 26).

«Da comparação destes dois artigos resultava ser a pedra de toque, da distinção entre os dois institutos, a retroactividade. [...] [Assim,] [s]obre a distinção entre a amnistia e o perdão genérico defendeu-se [...] que existe uma diferença de regimes jurídicos importante: a amnistia tem efeitos retroactivos, afectando não só a pena aplicada mas o próprio acto criminoso passado, que é esquecido, considerando-se como não praticado (abolição retroactiva do crime). [Por sua vez,] [o] perdão genérico incide, segundo a doutrina maioritária, apenas sobre as penas determinadas pela decisão condenatória e para o futuro.»», (Campos, 2008: 48). No fundo, o perdão «[...] faz cessar para o futuro os efeitos da condenação, enquanto [...] [a amnistia] se *retrotrae* além disso até ao tempo do crime, fazendo-o desaparecer legalmente.»», (Aguilar 2004: 26).

É de realçar que os conceitos de amnistia e perdão evocados no Código Penal de 1852 se mantiveram até aos dias de hoje, apesar de se verificar uma ligeira evolução conceptual. Neste sentido, a amnistia distingue-se da figura do *indulto* [perdão] pelo «[...] facto de a amnistia ter um carácter retroactivo, enquanto que as restantes medidas de graça dizem respeito “apenas” à cessação da execução das penas. [...] [Contudo, apresenta-se ainda] um outro critério, apontando o carácter geral da amnistia, dirigida a determinada(s) categoria(s) de facto(s) ou agente(s) e o carácter individual do indulto [ou perdão], dirigido a um sujeito individualmente determinado e pressupondo o trânsito em julgado da sentença condenatória.»», (Campos, 2008: 51).

Assim, hoje em dia, a principal diferença a operar entre perdão e amnistia «[...] reside, essencialmente, no carácter geral [da amnistia] em contraposição ao carácter individual [do perdão]. Mais precisamente, enquanto que a amnistia abrange “determinada(s) categoria(s) de factos ou de agentes”, o indulto é dirigido a um “arguido individualmente determinado”. Note-se, no entanto, que o indulto [ou perdão] pressupõe

a existência de uma condenação judicial transitada em julgado ao passo que tal não sucede com a amnistia.», (Aguilar, 2004: 39). Tais ilações são transpostas para o seio do direito fiscal, ou seja, para a distinção entre amnistia fiscal e perdão fiscal.

Fundamentalmente, «[p]or un lado, la amnistía supone una medida genérica que elimina la ilicitud de un conjunto de conductas, resulta el olvido –la amnesia, en consonancia a su etimología griega *amnestía* – del delito. Por otro lado, el indulto supone una medida concreta de perdón, con carácter individualizado de la pena impuesta, y aparece vinculado, sobre todo, a la administración de justicia. Las diferencias son evidentes, en un caso se altera el ordenamiento jurídico y, en el otro, se evalúa individualmente el impacto de la pena.», [...]. «La figura de la amnistía se vincula al ámbito punitivo y posee una eficacia genérica, ya que supone alterar el ordenamiento jurídico, haciendo no sancionable la anterior conducta prohibida.», (Huete, 2013: 100).

Os regimes de amnistia fiscal diferem também da figura dos benefícios fiscais. «Os benefícios fiscais caracterizam-se, em primeiro lugar, por se traduzirem numa derrogação às regras gerais de tributação, pelo que está implícito a este conceito a sua natureza excepcional. Por outro lado, tal como destaca Pereira (2005)⁴, os benefícios fiscais são sempre instrumentos de política que visam certos objectivos económico-sociais ou outras finalidades que justificam o seu carácter excepcional em relação à normalidade. Sem objectivos que fundamentem a sua existência, este tipo de vantagem não seria um benefício fiscal, mas sim um privilégio que, perante o princípio da igualdade, não teria razão de ser. Deste modo, segundo o autor, não se concebem benefícios fiscais que não sejam um meio de atingir um fim assumido de valor hierarquicamente superior ao da igualdade de todos os contribuintes.», (Bairrada & Martins, 2008: 53).

Na legislação portuguesa, mais concretamente no art. 2.º do EBF, dispõem-se o seguinte: 1 - Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. 2 - São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e

⁴ PEREIRA, Paulo Trigo *et al.* (2005), **Economia e Finanças Públicas**. Lisboa, Escolar Editora.

reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedecem às características enunciadas no número anterior. 3 - Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais. 4 - Para efeitos de controlo da despesa fiscal inerente aos benefícios fiscais concedidos, pode ser exigida aos interessados a declaração dos rendimentos isentos auferidos, salvo tratando-se de benefícios fiscais genéricos e automáticos, casos em que podem os serviços fiscais obter os elementos necessários ao cálculo global do imposto que seria devido.»

Mais, no artigo 3.º do EBF, os benefícios fiscais encontram-se também definidos como «[...] medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem». «Neste conceito resultam evidentes as duas características anteriormente enunciadas: derrogação de natureza excepcional à tributação regra e prossecução de finalidade extrafiscal com relevante interesse público.», (Bairrada & Martins, 2008: 53).

No fundo, «[o] intuito do benefício fiscal é dar algo a ganhar aos contribuintes em contrapartida de determinados objetivos da ordem económica. Gomes (2005, p. 14)⁵ assevera que: “Os benefícios fiscais constituem derrogação das regras de tributação, traduzindo-se numa vantagem para o contribuinte e visando um objetivo económico-social.”», (Fernandes, 2013: 29).

«De acordo com Costa, Rainha e Pereira (1977)⁶ os benefícios fiscais são instrumentos de política que visam certos objetivos económicos sociais. Também referem que o benefício fiscal existe sempre que uma entidade ou atividade abrangida pela incidência dum imposto fica em situação mais favorável relativamente às que se encontram sujeitas ao regime fiscal geral. Freitas (1980)⁷ reconhece três requisitos do benefício fiscal: ser

⁵ Gomes, R., (2005). Reorganização empresarial – a empresa familiar (um modelo). Pós graduação de Direito fiscal. Centro investigação Jurídico Económica, Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Acedido em 06/11/2011 em http://www.direito.up.pt/cije_web/backoffice/uploads/publicacoes/Gomes_Rita.pdf

⁶ Costa A. S., Rainha J.H.P.R & Pereira M.H.F., (1977). *Benefícios Fiscais em Portugal: Objetivos económico-sociais - sistematização por atividades*, legislação. Coimbra: Livraria Almedina.

⁷ Freitas, M.H. (1980). *Os incentivos fiscais e o financiamento do investimento privado, in influência da fiscalidade na forma de financiamento das empresas*. Lisboa. Centro de Estudos Fiscais, (retirado de Reavaliação dos benefícios fiscais – Relatório do Grupo de Trabalho constituído pelo Despacho nº130/97-XIII do Ministro da Finanças – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Centro de estudos fiscais Lisboa. 1998)

uma derrogação às regras de tributação; constituir uma vantagem para os contribuintes e ter um objetivo económico ou social relevante», (Fernandes, 2013: 29).

Neste sentido, as amnistias fiscais, apesar de também se apresentarem enquanto regimes de carácter excepcional, são regimes aplicados a dívidas ou irregularidades fiscais. Tal como já se mencionou neste estudo, as amnistias fiscais permitem a regularização da situação fiscal a um grupo de sujeitos passivos, acerca de determinado tipo de imposto, sendo tais regras definidas na lei que aplica e suporta o instituto. Por outro lado, os benefícios fiscais impedem ou reduzem a aplicação de tributação, nada tendo que ver com o «esquecimento» de dívidas outrora consumadas.

Fundamentalmente, os benefícios fiscais são isenções, reduções de taxas, deduções à matéria coletável e à coleta, amortizações e/ou reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais aplicadas com fins extrafiscais, ou seja, com fins de apoio social. Pelo contrário, as amnistias fiscais têm como principal intuito a recolha de receita adicional ainda não dirigida a um fim próprio, receita essa que se julgara perdida ou que se avaliava não conseguir ser recolhida de outra forma, ou seja, sem os incentivos que a amnistia permite aos sujeitos passivos incumpridores.

Assim, o conceito de benefícios fiscais distingue-se grandemente do conceito de amnistia fiscal em variadíssimos aspetos. Essencialmente, os fins que as figuras propostas apresentam são diferentes, tal como, os meios que prosseguem.

Importa ainda reconhecer que as amnistias fiscais se distinguem dos acordos de pagamento a prestações. Tal acontece, porque os acordos de pagamento a prestações, geralmente, mantêm o valor das obrigações fiscais a suprir. No fundo, constituem contratos entre a administração tributária e os contribuintes, pelo qual este último se compromete a pagar, durante um período de tempo mais longo, o montante total dos impostos devidos, acrescidos de juros e multas. Pelo contrário, as amnistias fiscais preveem uma redução total ou parcial do valor relativo às obrigações fiscais dos contribuintes, ou seja, uma redução no valor líquido do montante de imposto, multas e juros devidos, (Baer & Borgne, 2008: 6).

Os acordos de pagamento a prestações à Autoridade Tributária estão previstos no CPPT, artigo 196.º, e o seu n.º 1, vem dispor o seguinte: «1 - As dívidas exigíveis em processo executivo podem ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a

dirigir, até à marcação da venda, ao órgão da execução fiscal.» Sendo certo, que tal regime só se aplicará por requerimento do próprio sujeito passivo, tal como, se encontra plasmado no art. 198.º do CPPT: « 1 - No requerimento para pagamento em prestações o executado indicará a forma como se propõe efectuar o pagamento e os fundamentos da proposta.»

Assim, os acordos de pagamento a prestações «[...] em si não dispensa[m] o tributo, nem os encargos pretéritos, apenas autoriza[m] um prazo maior, dilatado, para o cumprimento da obrigação.», (Moscon, 2014: 285). Até porque, tal como enunciou Mikesell (1986: 507), apesar das especificidades dos regimes de amnistia fiscal diferirem entre Estados, eles geralmente oferecem aos contribuintes a oportunidade de declarar e pagar impostos não pagos no seu devido tempo, sem incorrer em algumas das penalidades que a descoberta de tal responsabilidade, normalmente, traria. Os programas de acordos de pagamento a prestações, por sua vez, são de âmbito muito mais amplo, sendo muitas vezes aplicados aos contribuintes que pretendem efetuar o pagamento por sua iniciativa e consciência através de um acordo com a Autoridade Tributária.

2.4. Aspectos Positivos e Negativos Genericamente Associados às Amnistias Fiscais

Neste ponto, apresentaremos aspectos positivos e negativos (ou benefícios e custos) genericamente apontados às Amnistias Fiscais por vários autores, em seus estudos científicos. «*The occurrence of an amnesty results from strategic interaction between many taxpayers and a government that balances benefits (i.e., additional revenues) and costs of amnesties (e.g., loss of reputation or decreasing re-election probability).*», (Bayer, Oberholfer & Winner, 2014: 1).

Importa, contudo, clarificar que as consequências dos programas de amnistia fiscal podem ser muito diferentes, consoante o estado que o aplique, o contexto e as características que tal regime apresente. Neste sentido, os prós e contras das amnistias fiscais podem alterar consoante o país que implementa tal regime, elencando-se aqui, apenas aqueles que são apresentados genericamente pelos autores.

Apesar das diferenças entre regimes de amnistias fiscais, Leonard & Zeckhauser, (1987) vieram identificar alguns prós e contras das amnistias fiscais. Vejam-se os prós:

1. Os regimes de amnistia fiscal podem permitir a recolha de receita que de outra forma não seria possível arrecadar;

2. As amnistias fiscais permitem renovar o programa de «*compliance*», pois os sujeitos passivos que regularizaram a sua situação tributária passam num futuro próximo a integrar o rol de sujeitos passivos cumpridores, pelo menos, no que diz respeito às situações regularizadas através de tal programa;

3. O estado, ao implementar uma amnistia fiscal, pode promover um maior controlo futuro sobre os sujeitos passivos que regularizaram a sua situação através de tal regime, sinalizando-os e limitando (ou tentando limitar) neste ponto a evasão fiscal que estes possam vir a cometer;

4. Permite restabelecer a ordem no sistema tributário quando se dão reformas do sistema fiscal mal-aceites ou entendidas pelos sujeitos passivos. Tais descoordenações podem despoletar as evasões fiscais que podem ser combatidas através da adoção de um regime de amnistia fiscal. Nestes termos o governo e autoridade tributária podem restabelecer algum possível erro ou falta de informação;

5. Os regimes de amnistia fiscal podem permitir a redução de custos administrativos e sociais;

6. As amnistias fiscais podem ainda facilitar uma transição entre regimes, ou seja, a efetivação de reformas do sistema fiscal, podendo criar mecanismos para que tal transição seja reconhecida enquanto justa pelos sujeitos passivos.

Relativamente aos contras dirigidos aos regimes de amnistias fiscais, Leonard & Zeckhauser, (1987), vieram apresentar os seguintes pontos:

1. Pode criar um sentimento de injustiça e falta de equidade nos sujeitos passivos cumpridores do seu dever de pagar impostos;

2. Os regimes de amnistia fiscal podem criar errados incentivos que resultem no incumprimento dos deveres relacionados ao pagamento de impostos pelos contribuintes, pois vem permitir que os sujeitos passivos incumpridores regularizem a sua situação tributária a baixo custo. Tal acontece, principalmente se o programa de amnistia fiscal não for encarado como a última e única hipótese dada aos sujeitos passivos incumpridores;

3. Pode minar o sistema infracional tributário, fornecendo a ideia aos sujeitos passivos de que o incumprimento é aceitável e benéfico pois será posteriormente «perdoado» ou as suas consequências são muito reduzidas;

4. Se o sistema fiscal não se apresentar competitivo, no contexto onde se aplica o regime de amnistia fiscal, em determinados casos e atendendo às especificidades do regime, pode não conseguir as adesões que se pretendia, apresentando uma baixa adesão e conseqüentemente, uma fraca recolha de receita adicional. Tal acontece porque os sujeitos passivos podem não efetuar o repatriamento de capitais, por exemplo, por não lhes ser vantajoso realocar valor para esse estado.

Por sua vez, Uchitelle, (1989: 49) veio associar os seguintes benefícios às amnistias fiscais:

1. Recolha de receitas excepcionais através da cobrança de dívidas passadas;

2. Os programas também têm sido um êxito na coleta de valores monetários do circuito económico ilegal e de capitais detidos no exterior;

3. Pode promover o aumento das bases tributáveis dos contribuintes que regularizam a sua situação tributária sob a égide de um regime de amnistia fiscal, promovendo uma maior recolha de receita no futuro;

4. Pode permitir um acompanhamento mais atento do perfil do contribuinte que regularizou a sua situação tributária para que este se mantenha em legalidade;

5. Facilita a transição entre normas e regimes fiscais.

O mesmo autor, Uchitelle, (1989: 49), apresentou ainda os fatores contra as amnistias fiscais:

1. Os programas de amnistia fiscal podem criar desincentivos ao cumprimento fiscal se foram aplicados de forma demasiado frequente ou consecutiva e com característica muito semelhantes. Tal situação pode gerar

2. As amnistias fiscais podem também penalizar, ainda que de forma indireta, os sujeitos passivos cumpridores. Tal acontece porque os regimes vêm permitir que os sujeitos passivos incumpridores regularizem a sua situação tributária a um custo baixo

ou colocando-os em situação igualitária relativamente aos contribuintes que são cumpridores dos seus deveres tributários;

3. Outro custo das amnistias fiscais tem que ver com o facto de os contribuintes poderem ficar com a percepção de que o governo e a autoridade tributária têm uma certa inabilidade para lidar com as questões de evasão fiscal. Assim, a credibilidade do governo e da autoridade tributária pode ver-se reduzida.

4. Ao providenciar um ganho exponencial de receita, as amnistias fiscais podem criar um estímulo que poderá favorecer o governo por forma a ignorar problemas estruturais do sistema fiscal. Isto porque o governo consegue arrecadar receita através do regime de amnistia fiscal que não havia arrecadado por alguma lacuna no sistema, esquecendo-se do motivo que criou essa lacuna em prol do remédio que lhe permite arrecadar receita extraordinária e de forma célere. Neste sentido, o governo acaba por não colmatar a base da problemática, não a resolvendo por completo, mas sim fornecer um remédio temporário e, por vezes, ilusório.

Alm, (1998: 4), aferiu os benefícios e custos que surgem como consequência de uma amnistia fiscal. Estes podem ser resumidos da seguinte forma:

No lado dos benefícios, as amnistias fiscais podem:

- Gerar um aumento imediato das receitas fiscais;
- Reduzir os custos administrativos;
- Melhorar o cumprimento voluntário «pós-amnistia» através de uma melhor manutenção posterior dos registos e acompanhamento dos indivíduos incumpridores;
- Melhorar o cumprimento voluntário «pós-amnistia» através da inclusão da amnistia enquanto parte integrante de um maior esforço para reformar e solidificar o sistema fiscal, melhorando os esforços de aplicação das penalidades consequentes às infrações fiscais.

Do lado dos custos, as amnistias fiscais podem:

- Produzir um nível de receita baixo;

- Reduzir o cumprimento voluntário dos contribuintes que eram cumpridores e que vêem a amnistia fiscal como um instrumento injusto, pois estão agora menos motivados a pagar os seus impostos.

- Reduzir o cumprimento voluntário dos contribuintes que passaram a estar conscientes de que o governo é inapto para fazer cumprir as leis fiscais e dos contribuintes que antecipam que outra amnistia fiscal pode ser dada num futuro próximo.

Ainda, uma outra visão acerca dos benefícios e desvantagens que poderão advir de uma amnistia fiscal é apresentada por Luitel (2014), veja-se a mesma na tabela 2 que se apresenta em seguida.

Tabela 2 – Argumentos a favor e contra as Amnistias Fiscais (*Tabela em língua inglesa*)

| Arguments in Favor: | Arguments Against: |
|---|---|
| 1. Pareto improving because nobody loses and government increases revenue. [In the case of applying to unknown claims by State] | 1. Undermines tax morale, as honest taxpayers may get upset because moral costs to behave dishonestly decrease. |
| 2. Brings people back to the path of honesty who became tax delinquents or evaders by mistake. | 2. Too soft an action to be taken against law breakers. |
| 3. Removes the guilty feeling of otherwise ordinary citizens. | 3. Guilty feeling is removed such that honest taxpayers may actually start evading taxes. |
| 4. Most appropriate before increasing penalties and enforcement and to the transition to a new tax regime. | 4. Individuals become aware of the presence of rampant non-compliance in the tax system. |
| 5. Signals that the government is committed to tackle the problem of tax evasion. | 5. Sends a wrong signal of a weak enforcement that the government is unable to enforce the tax code. |
| 6. Enlarges the tax base as many taxpayers are brought back into the tax system. | 6. Taxpayers would anticipate future tax amnesties, which will have a negative effect on timely tax compliance and erodes the tax base. |
| 7. Generates both short run and long run revenues for the government. | 7. Experience indicates that amnesties produce little and/or overstated revenues. |
| 8. Reduces administrative costs of tax collection. | 8. Tax revenues could have been collected with the normal enforcement procedure anyway if waited a little longer. |
| 9. Enhances tax compliance by keeping and monitoring taxpayers not previously on the tax rolls. | 9. Simply not possible. If it were true, then the amnesty is not required in the first place. |

Fonte: Luitel (2014).

O autor Boise (2007: 27), veio também agregar alguns benefícios e aspetos contra as amnistias. Assim, este veio associar os seguintes benefícios às amnistias fiscais, justificando-os:

1. Mecanismo gerador de receita:

Uma das principais razões para os governos adotarem regimes de amnistia fiscal enquanto mecanismos de política fiscal, reside na sua potencialidade na recolha de receita extraordinária.

Em primeira ordem, poderá existir geração de valor através da recolha de adicional de receita por via da possível taxa aplicada à regularização da situação fiscal do contribuinte incumpridor ou, através da recolha de tributos que não se encontravam liquidados e, até mesmo, através da recolha de valor através das consequências aplicadas às infrações fiscais que não se encontravam liquidadas até aplicação do regime.

Em segundo lugar, pode acreditar-se que, caso a amnistia fiscal seja eficientemente gerida, é possível que o programa consiga alarga as bases tributáveis, adicionando valor aos rendimentos que irão constar em posteriores declarações de contribuintes que regularizaram a sua situação fiscal através do regime de amnistia fiscal.

Em terceira posição, pode afirmar-se que determinados tipos de amnistias fiscais permitem ainda o repatriamento de capitais que se encontravam deslocados de forma ilegal, incrementando o desenvolvimento e competitividade económica nacional.

Em quarto lugar podemos ainda concretizar que os regimes de amnistias fiscais permitem reduzir o dinheiro que circula ilegalmente, reduzindo a quantidade de atividades que ocorrem na «economia subterrânea», visto que reconduz valores monetários para a economia «*mainstream*». Tal permite não só aumentar as bases tributárias, como as receitas fiscais futuras.

2. Poderá incentivar o cumprimento futuro das obrigações fiscais relativas à situação regularizada (aos valores/rendimentos ou dívidas regularizadas)

A regularização de elementos patrimoniais ou dívidas tributárias permite que a AT fique alerta acerca dos valores/rendimentos ou dívidas dessas regularizações. Assim, a AT passa a contar com rendimentos que não incluía nas declarações de determinado contribuinte antes da sua regularização sob a égide do regime de amnistia fiscal. O mesmo sucede quanto regulariza dívida que determinado sujeito passivo apresentada. Por esta ordem de ideias, o sujeito passivo que voltar a deslocar os mesmos rendimentos ou a contrair o mesmo tipo de dívidas fiscais será mais facilmente

identificado pela AT, o que poderá trazer maiores constrangimentos para o próprio (a não ser que seja aprovada nova amnistia fiscal).

Neste sentido, a economia comportamental postula que um indivíduo vai pesar os custos da sua conformidade com a lei relativamente aos custos de violá-la. Se os custos de violar a lei excederem os custos de conformidade, o indivíduo provavelmente vai cumprir a lei e o regime terá servido a sua função dissuasora.

3. Poderá facilitar reformas ou alterações bruscas da lei fiscal

Um terceiro benefício das amnistias fiscais em geral é que estas podem facilitar a transição da lei tributária para um novo regime fiscal ou sinalizar uma mudança iminente. Podem ser utilizadas para regularizar situações de falta de entendimento entre a Autoridade Tributária e o contribuinte acerca da efetiva aplicação de determinada legislação ou enquanto mecanismo de «limpeza» de problemas ocorridos em sede de algum regime, ou ainda, proveniente da aplicação de alguma legislação não aprimorada ou esclarecedora. No fundo, pode servir para que a AT se redima e permita a regularização de dívidas ou desregularizações fiscais que surgiram no seguimento de uma má aplicação de legislação por uma formulação legislativa pouco exemplar. Tal característica pode favorecer uma visão de justiça aplicada ao regime de amnistia fiscal.

O mesmo autor, Boise (2007: 27), expôs ainda os seguintes pontos contras/custos relativamente aos regimes de amnistias fiscais, justificando-os:

1. Pode minar a perceção de justiça sobre o sistema fiscal

As amnistias fiscais são frequentemente criticadas pelo facto de facilmente gerarem, entre os contribuintes cumpridores, uma perceção de que o sistema fiscal é injusto. Tal perceção terá sempre repercussões negativas, na medida em que a receita pública depende do cumprimento voluntário de deveres acessórios e pagamento de tributos pelos contribuintes. Assim, perceções de desigualdade podem levar os sujeitos passivos a limitar o cumprimento das suas obrigações fiscais o máximo possível, até um ponto em que os custos associados à coação do cumprimento dos sujeitos passivos pela Autoridade Tributária se tornem desproporcionais, relativamente à efetiva recolha de receita. Tal situação pode trazer efeitos nefastos, visto que pode limitar a recolha de receita que sustenta o erário público.

Os regimes de amnistias fiscais tendem a ser vistos como injustos pois vêm oferecer aos contribuintes incumpridores um benefício que não pode ser aplicado ao contribuinte que cumpriu a lei fiscal e pagou seus impostos atempadamente. Isto é particularmente verdadeiro quando o governo renuncia a juros devidos em impostos em atraso, bem como as sanções. Em tais casos, colocam-se autores da evasão fiscal em termos de igualdade relativamente aos sujeitos passivos cumpridores. Assim, pode considerar-se que os sujeitos passivos incumpridores são beneficiados pela sua evasão, retendo valor para si e produzindo benefícios sem ter uma penalização assinalável.

Há, porém, que realçar que, apesar dos autores da evasão fiscal poderem apresentar-se isentos da obrigação de pagar uma multa ao abrigo de um regime de amnistia fiscal, esse benefício não é negado ao contribuinte cumpridor, este simplesmente não tem necessidade de utilizar tal regime, uma vez que a sua decisão anterior evitou a imposição de uma sanção. Ainda que tal tese seja verdade, não se consegue negar que o contribuinte cumpridor possa sentir-se enganado em conformidade com o que acaba por se revelar uma ameaça vazia por parte do governo, relativamente ao ato de impor penalidades aos infratores tributários. De forma mais ampla, as dispensas ao abrigo de um regime de amnistia fiscal podem ser vistas como uma forma de privar a sociedade do seu direito de impor punição sobre os sonegadores tributários, seja para fins de recolha de receita adicional ou de reabilitação de sujeitos passivos incumpridores

2. Poderá trazer uma diminuição da seriedade com a qual deve ser encarada a evasão fiscal

Quando uma anistia fiscal é oferecida, o governo pode estar a apresentar um sinal de que não leva a sério o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes. Se a evasão fiscal fosse verdadeiramente vista como uma ofensa grave, seria de esperar que o governo impusesse a pena máxima e não a redução ou eliminação das suas consequências para os sujeitos passivos que a realizam. Quando a evasão fiscal é perdoável, esta pode parecer uma ofensa de ordem pouco significativa de forma errónea. Tal pode levar a um aumento da evasão fiscal, passando a apresentar-se como algo legítimo, mesmo para os que cumpriam as suas obrigações, principalmente se a amnistia é oferecida para aqueles que já foram identificados como contribuinte incumpridores, fazendo crer que o governo não leva o problema da evasão fiscal a sério. Em contrapartida quando o governo não identificou o contribuinte incumpridor, a oferta de

uma amnistia fiscal pode permitir recolher receita que de outra forma não seria, o que, nesta circunstância, não implica uma demonstração de indiferença do governo para com o problema da evasão fiscal.

3. Pode criar expectativas quanto à sua repetição

A implementação de uma amnistia fiscal é suscetível de criar uma expectativa de que um ou mais anistias serão oferecidas futuramente. Dada a experiência com amnistias fiscais em todo o mundo, a expectativa não é infundada. No contexto internacional a maioria dos países que implementaram amnistias fiscais uma vez, repetiram a experiência.

A expectativa de futuras amnistias fiscais pode criar uma estrutura errada de incentivos. O contribuinte incumpridor pode decidir renunciar a participação na primeira amnistia oferecida, caso acredite que outra amnistia estará disponível num futuro próximo, utilizando os rendimentos não regularizados para seu único proveito próprio. Assim, o sujeito passivo incumpridor pode ir diferindo a decisão de regularizar a sua situação tributária. Tal aceção tem efeitos negativos relativamente às receitas públicas e às questões de equidade intergeracional no proveito do erário público.

Aliás, a proliferação de amnistias fiscais está geralmente associada a uma redução da conformidade fiscal em geral.

Fundamentalmente, o legislador aquando da composição de um regime de amnistia fiscal deve atender aos fatores que beneficiam ou que vão, tendencialmente, contra os regimes de amnistias fiscal. Tal atenção deve permitir retirar o melhor partido dos benefícios e mitigar, o máximo possível, todas as potências consequências negativas, promovendo um regime de amnistia fiscal eficiente e algo justo.

2.5. Para uma Teoria de Amnistia Fiscal [Mais] Eficiente à Luz da Doutrina

Através da análise de experiências de regimes de amnistias ficais aplicados em diversas jurisdições fiscais, Boise (2007, 36) aferiu os custos e benefícios das amnistias fiscais. Tal análise conjugada com as informações fornecidas pela literatura fornecem um quadro para a construção de uma teoria provisória de regime de amnistia fiscal ideal que

pode ser útil na avaliação de futuras medidas de amnistia fiscal. Assim, uma amnistia fiscal eficiente deve possuir uma combinação de características para que efetivamente consiga retirar proveito dos benefícios e minimize os custos associados. Apresentam-se em seguida as características que, em princípio, favoreceriam um modelo de amnistia eficiente:

1. A amnistia fiscal deve ser conjugada com uma transição/reforma de regime

Um regime de amnistia fiscal eficiente deve ser acompanhado de reformas da lei fiscal. Tais reformas devem ser destinadas a desencorajar aqueles que participaram na amnistia de repetir o comportamento que o regime procurava remediar. Esta afirmação baseia-se na observação intuitiva de que, se os incentivos que levaram os sujeitos passivos a não cumprirem as suas obrigações fiscais não forem alterados, existe uma forte probabilidade de que o comportamento de evasão fiscal não sofra uma mudança, ou seja, redução a longo prazo. Assim, os ganhos em termos de receita de curto prazo realizados através da amnistia fiscal poderão ser sobrepostos às perdas geradas pela continuidade da evasão fiscal a longo prazo.

Mais, acontece que as amnistias fiscais combinadas com a reforma das regras fiscais legais ou administrativas, realmente permitem produzir maiores receitas a curto prazo relativamente às amnistias fiscais que não foram acompanhadas de tais reformas. Isto acontece muito provavelmente porque uma verdadeira reforma das regras fiscais estimulará, em princípio, uma maior participação dos contribuintes incumpridores que podem vir a contemplar um ambiente legal mais difícil para a fuga ou mitigação da carga fiscal por evasão. Assim, os países que implementam amnistias fiscais sem efetuarem ajustes estruturais no sistema fiscal, tendem a apresentar resultados geralmente decepcionantes, principalmente a longo prazo.

Fundamentalmente, a amnistia fiscal deve ser combinada e sinalizar o aumento dos esforços do governo para impor o cumprimento das regras fiscais existentes. Assim, os governos devem apresentar esforços, como o aumento das penalidades civis e criminais para a evasão fiscal, definição mais clara, concisa e rigorosa dos métodos aplicação das penalidades mais rigorosas e utilização de uma maior e mais eficiente tecnologia para as funções administrativas, ligadas ao pagamento de impostos pela autoridade tributária. Além disso, os esforços para melhorar a execução fiscal devem ser altamente divulgados, a fim de sensibilizar os contribuintes e obter o máximo benefício dessa sinalização.

2. Singularidade

Por uma variedade de razões, a amnistia fiscal ideal deve ser oferecida apenas uma vez. Em primeiro lugar apresentam-se provas dadas, através de amnistias fiscais aplicadas a nível internacionais, que vêm indicar que as amnistias aplicadas de forma repetida geram quantidades sucessivamente menores de receita. Além disso, as consequências negativas associadas às amnistias fiscais tendem a ser ampliadas a cada amnistia aplicada de forma sucessiva. Mais, a aplicação de amnistias fiscais sucessivas aumenta as percepções de injustiça, diminuem a percepção de que a evasão fiscal é algo grave e deve ser combatido, tal como, distorce os incentivos ao cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes.

Fundamentalmente, a singularidade é, talvez, a característica mais difícil de se conseguir relativamente aos regimes de amnistia fiscal. A necessidade de receita a curto prazo tende a dominar noções de política fiscal e legislativa, promovendo a aplicação de regimes de amnistia fiscal. A única maneira de combater eficazmente a compulsão à repetição anistia, será talvez barrar tal ação pela legislação.

3. Percepção de Justiça

Uma amnistia fiscal eficiente deve ser projetada com o objetivo de minimizar qualquer percepção de injustiça. Tal injustiça pode afetar o sistema fiscal através da redução da recolha de receita fiscal. Assim, a receita esperada num sistema plenamente operacional de cumprimento voluntário pode não atingir o espectável por conta da aplicação de um regime de amnistia fiscal. Essa asserção surge devido ao facto de as amnistias fiscais poderem ser vistas como um benefício que é dado à evasão fiscal e não ao contribuinte cumpridor. Neste sentido, uma amnistia fiscal eficiente deve oferecer apenas as concessões mínimas necessárias para garantir um nível razoável de participação. Até porque, a renúncia de penalidades sobre a evasão fiscal pode ser vista, pelos contribuintes cumpridores, como uma privação de impor as devidas penas aos sujeitos passivos incumpridores, o que causa um sentimento generalizado de injustiça e falta de equidade.

Tal como observado anteriormente, amnistias fiscais podem diminuir a percepção da gravidade associada à evasão fiscal, particularmente se uma amnistia é oferecida para aqueles que já foram identificados pelo governo como contribuintes incumpridores. Em tais casos, não há dúvida quanto ao facto de que o governo não gasta recursos para a

descoberta da fraude, visto que já se deu a deteção dos incumprimentos. Assim, o regime oferecido pode trazer a percepção de que a evasão fiscal não é uma ofensa grave principalmente se for oferecida uma amnistia fiscal a contribuintes incumpridores conhecidos ou àqueles que estão sob investigação por evasão fiscal.

O governo, para além de assegurar que as condições de fundo do regime de amnistia fiscal são as mais justas possível, deve tomar medidas afirmativas para assegurar a percepção de justiça pelos contribuintes. Percepções de justiça podem ser incrementadas através de informação fornecida aos contribuintes. Tal informação deve deixar claro que o resultado da amnistia, em última análise, permitirá uma distribuição mais equitativa da carga fiscal através da transferência de sujeitos passivos incumpridores para o clima de conformidade.

Além disso, um governo que implementa uma amnistia fiscal pode justificar tal ação pelo facto de que a imposição de sanções duras após um período de fraca recolha de receita é indiferente, pois os sujeitos passivos que não regularizaram a sua situação tributária anteriormente, com uma carga fiscal normalizada, não irão regularizar quando têm mais custos para o fazer. Assim, a amnistia fiscal pode incentivar os sujeitos passivos a regularizarem a sua situação a um custo mais baixo porque de outra forma não o fariam.

4. Deve demonstrar-se com objetivos mais além do que exclusivamente a recolha de receita adicional

Uma amnistia fiscal eficiente não deve ser invocada para exclusivo aumento da receita pública. Apesar dos vários formatos que as amnistias fiscais podem apresentar para gerar receita, estas podem facilmente resultar numa perda líquida de receitas a longo prazo. Em primeiro lugar, as receitas obtidas no âmbito de uma amnistia fiscal a curto prazo podem apresentar resultados mais reduzidos do que o inicialmente esperado. Isto é particularmente verdadeiro quando um programa de amnistia segue em linha dos regimes anteriores ou é mal projetado, ou ainda, se não for bem divulgado.

Mais, é preciso atender que a receita recolhida através de uma amnistia fiscal poderia muito bem ter sido coletada mesmo sem o regime. Em boa verdade, na maioria dos casos, a receita gerada por amnistias fiscais representa meramente a recolha acelerada de impostos que já haviam sido identificados pelas autoridades tributárias. Além disso, quaisquer que sejam os ganhos de receita a curto prazo, estes são realizados a partir de

uma amnistia fiscal que traz consigo uma dispensa da sanção pela infração fiscal, utilizando tal fórmula enquanto meio de atração para os contribuintes incumpridores participarem no regime.

Neste sentido, associar a aplicação de regimes de amnistia fiscal a um único propósito económico será pouco legítimo, até porque tal objetivo pode cair por terra, tal como se mencionou, visto que os resultados em termos de recolha de receita podem não ir ao encontro do espetável.

Fundamentalmente, uma amnistia fiscal ideal não deve ser empregada exclusivamente como um meio para recolha de receita extraordinária, pois existem outros propósitos mais legítimos que devem ser atendidos. Aliás, para que os princípios basilares de direito fiscal, nacionais e europeus, sejam salvaguardados, os regimes de amnistia fiscal devem apresentar objetivos muito mais importantes do que exclusivamente a recolha de receita extraordinária, caso contrário podem até revelar-se regimes não cooperantes com o princípio da livre concorrência no seio comunitário.

Neste sentido, Baer & Borgne, (2008: 58 e 59), veio afirmar o seguinte: ««[...] if a government is committed to introducing a tax amnesty, certain principles should be adhered to so as to limit the drawbacks of the program. [...] [T]he tax amnesty itself should contain the following elements:

1. *It should be limited to a short time period (a few months only).*
2. *Participation should contain a very strict cut-off date (which predates the announcement of the amnesty program, to avoid a decline in tax compliance).*
3. *Participation should be limited to unregistered taxpayers, nonfilers, and tax evaders. Participation should specifically not be allowed for identified delinquent taxpayers.*
4. *The amnesty should not reduce the net present value of the net present value of the tax owed and the accrued interest rates on that principal (the interest rate applied should be appropriate).*
5. *Finally, tax amnesty programs should not include measures that would go against the overall reform's objectives (of the administration, of the policy regime) that directly address the noncompliance problem. For example, granting anonymity to*

taxpayers who participate in an amnesty undermines the tax administration's capacity to identify noncompliant taxpayers correctly and monitor them effectively in the future.»

Sinteticamente, uma amnistia fiscal «produtiva», segundo Parle & Hirlinger (1986: 246), deve seguir algumas regras e apresentar algumas características, tais como:

- Os regimes de amnistia fiscal devem ser implementados de forma (muito) pouco frequente e nunca consecutiva;

- O contribuinte cumpridor deve ser respeitado, promovendo um programa que seja percebido por estes como justo e equitativo;

- O regime de amnistia fiscal deve ser aplicado e sustentado por um clima de reformas da lei fiscal, por forma a colmatar as lacunas do sistema tributário em que se insere;

- A amnistia fiscal pode promover um estreitamento do clima relacional entre autoridade tributária e contribuinte. Assim, a autoridade tributária dever-se-á esforçar para publicitar da melhor forma o regime e deixá-lo o mais claro possível por forma a facilitar a sua aplicação e adesão. O programa de amnistia fiscal deve ser considerado como um mecanismo estratégico de política fiscal e como tal a autoridade tributária e o governo devem dar-lhe a melhor das atenções.

Roth et al. (1989 *apud* Hasseldine & Zhuhong, 1999: 93)⁸, vieram também, de forma sintética, sugerir algumas asserções que devem ser atendidas na hora de aprovar algum tipo de regime em prol do cumprimento fiscal. Neste sentido, o governo deve procurar que o novo regime fiscal se apresente:

1. *«Economical to ensure that the initial outlay for establishing the machinery for collecting will not outbalance the periodical revenue yield;*
2. *Practicable or within the powers of the administration for assessment and collection;*
3. *Not opening to evasion and inducing dishonesty;*

⁸ Jeffrey Roth, John Scholz and Ann Witte (eds.), *Taxpayer Compliance: Volume 1: An Agenda for Research*, (Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 1989).

4. *Not having the tendency of drying up the source of the tax;*
5. *Not raising political difficulties at home and provoking unrest;*
6. *Not raising international difficulties or conflicting with other taxing jurisdictions.»*

Assim, pode afirmar-se que uma amnistia fiscal «produtiva» «[...] will allow past evaders to participate, reduce interest payments on back taxes, increase post-amnesty criminal penalties, and increase funding for tax code enforcement following the grace period [...]».», (Alm & Beck, 1991: 1043).

3. Enquadramento Legal das Amnistias Fiscais

O instituto jurídico da amnistia não se apresentava, nem atualmente se apresenta, sempre com os mesmos contornos, limites e características. Contudo, «[...] sempre existiu uma forma de o poder político manifestar a sua autoridade, neste caso não punindo, exercendo o seu poder em sentido negativo, mostrando “a contraface do direito de punir estadual”».», (Figueiredo Dias, 1993, *apud* Campos, 2008: 25)⁹. «Todavia, convém sublinhar que o exercício do poder amnistiante é sempre um exercício integrado numa “estratégia de domínio”¹⁰, ou seja, com uma intencionalidade pré determinada [...]. O exercício do poder amnistiante é, de facto, uma forma de reforçar o poder estadual, uma forma de demonstrar e afirmar esse mesmo poder. [...] A sua utilização foi já comparada a uma “válvula de segurança” do sistema, sendo utilizada num contexto de reconciliação nacional, problemas ainda mais complexos e de difícil compatibilização», (Campos, 2008: 26).

Mais, «[s]urgindo vulgarmente em períodos [...] onde ocorreu uma fractura político-social de alguma espécie, a amnistia assume contornos ainda mais específicos localizando-se, como sempre se localiza, no limbo entre o exclusivamente político e o exclusivamente jurídico, para não ser nem uma coisa, nem outra.», (Campos, 2008: 26).

Vejamos em seguida o enquadramento legal nacional, comunitário e internacional do

⁹ Figueiredo Dias, Jorge de, *Direito Penal Português, Parte Geral II, As Consequências Jurídicas do Crime*, Lisboa, Editoria Notícias, 1993, p.685.

¹⁰ Serrão Patrício, Rui Filipe, *Um Discurso sobre a Amnistia no Sistema Penal*, Revista Jurídica, n.º 23, Novembro 1999, Nova Série, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, p. 239.

regime de amnistia fiscal.

3.1. Enquadramento Legal Nacional das Amnistias Fiscais

Na seara do enquadramento legal nacional do instituto das amnistias fiscais, importa primeiramente esclarecer quais as suas origens, limites legais, limites associados ao poder de amnistiar e a quem pertencerá, à partida, tal competência.

O conceito de amnistia já é bastante antigo no quadro jurídico português, tendo sido previsto pela primeira vez no seio da «[...] Carta Constitucional de 1826, então, no § 8.º do artigo 74.º do Capítulo I (Do Poder Moderador) do Título V (do Rei) do diploma constitucional. [...] Segundo o § 8.º, o Rei exerce o poder moderador “concedendo Amnistia em caso urgente, e quando assim o aconselhem a humanidade, e bem do Estado.” [...] Uma vez concedida, a amnistia teria por efeitos “fazer cessar de presente e a obstar a que no futuro venham a verificar-se nas pessoas amnistiadas as consequências dos direitos e acções, a que o estado já tiver dado, ou para o futuro quisesse dar seguimento, por motivo dos acontecimentos sobre que versar a amnistia”», (Aguilar, 2004: 23, 24 e 25).

Tais definições foram transpostas para o Código Penal de 1852. «Disponha então o artigo 120.º daquele Código: [...] “O acto real da amnistia é aquele que, por determinação genérica, manda que fiquem em esquecimento os factos que enuncia antes praticados e acerca deles proíbe a aplicação das leis penais”.

Assim, é facilmente perceptível que o conceito de amnistia em sede nacional é bastante antigo, pelo menos no tocante ao direito civil português. Indo o direito fiscal beber ao direito civil, é normal que tais definições se cruzem e que as bases dos regimes de amnistia fiscal (e história) se alicercem através dos conceitos primordiais associados às amnistias em direito civil.

Remetendo-nos às amnistias fiscais aplicadas em Portugal, não se sabe quando foi a primeira vez em que tal mecanismo foi instituído, nem os contornos de tal regime. Sabe-se, contudo, que tal instituto não é uma novidade deste último século, pois já haviam sido aplicados regimes da mesma tipologia em território nacional nos anos 80.

É ainda de destacar que os regimes de amnistia fiscal aplicados recentemente em Portugal, cumprem as linhas enformadoras outrora aplicadas a regimes de amnistias no seio do direito civil em Portugal, ainda que, moldadas aos objetivos fiscais.

Quanto às especificidades do processo de aprovação da lei de amnistia fiscal, observamos que é «[a] Assembleia da República que tem competência exclusiva para a concessão de amnistias face do artigo 161.º, alínea f), da Constituição, daí decorrendo a exigência de forma de lei da Assembleia da República [de acordo com o artigo 166.º, n.º 3, da Lei Fundamental]. Das três formas de actos legislativos na Constituição – artigo 122.º, n.º 1 – apenas a primeira – a lei – poderá, por conseguinte, formalizar uma amnistia.]. Este preceito prejudica a validade, entre nós, do princípio do paralelismo de competências (face à competência para cominar a sanção) que deverá valer onde a competência amnistiante seja omissa.», (Aguilar, 2004: 263).

Assim, a competência para aprovação de regimes de amnistia fiscal é exclusiva da Assembleia da República. Tratando-se de uma reserva absoluta da lei formal, (art. 161.º al. f). É necessária aprovação por maioria relativa da Assembleia da República «[...] de uma lei de amnistia, [pois] à falta de uma regra específica – cfr. a inaplicação do artigo 168.º, n.ºs 5 e 6 da Constituição – é bastante a maioria relativa. Ou seja, desde que seja observado o quórum – artigo 116.º, n.º 2 da Constituição -, a aprovação da lei de amnistia é tomada – na generalidade, na especialidade e em votação final global – à pluralidade de votos, não contando as abstenções para o apuramento da maioria – artigo 116.º, n.º 3, da Constituição.», (Aguilar, 2004: 99).

Neste sentido, e atendendo ao verificado acerca da aprovação de regimes de amnistia fiscal, a Constituição portuguesa trata de tal tema no seu art. 161.º, de forma genérica, «[...] quando disciplina a competência política (ou mista) da Assembleia da República para legislar. [...] Todavia, a prescrição antes referida está contida em rol de competência para legislar, sem especificar a espécie de anistia e, portanto, s.m.j. não exclui a anistia em matéria tributária. De forma que parece razoável esperar que a concessão de anistia em matéria fiscal também tenha que ser emitida pelo parlamento.», (Moscon, 2014: 118).

Até agora, em Portugal, tem-se assistido à aprovação de amnistias fiscais através da lei que decreta os Orçamentos do Estado [LOE] ou através de lei de alteração dos orçamentos, sendo tal regime contante em artigo de tal lei. Casos em que se mantem a reserva absoluta da lei formal à Assembleia da República, tendo esta, exclusiva competência para: «Aprovar as leis das grandes opções dos planos nacionais e o Orçamento do Estado, sob proposta do Governo;», art. 161.º, al. g) da CRP. Mais,

continua a ser bastante a maioria relativa na Assembleia da República para sua aprovação, ou seja, a maioria é aferida através do número dos presentes, do quórum.

Há ainda que atentar, segundo Aguilar (2004: 105-143), que existem limites materiais à formulação de uma lei de amnistia para que tal regime possa ser reconhecido enquanto tal:

- Proibição do “efeito para diante”;

A amnistia é, por definição, retroativa

- Proibição do arbítrio;

A amnistia deve ser uma figura excepcional

- Proibição da amnistia individual;

A amnistia deve ser, com efeito, genérica

- Proibição da auto-amnistia:

Fruto dos princípios da imparcialidade e transparência que encabeçam um Estado de Direito democrático, deve reconhecer-se a proibição de uma auto-amnistia.

Para além do enunciado, importa ressaltar que, «[c]omo subsistema constitucional, o sistema tributário nacional encontra-se sob o influxo de diversos princípios constitucionais, que se irradiam por toda a ordem jurídica tributária, regulando a relação do Estado com seus súbitos [...]», (Gutierrez, 2006: 25).

Assim, os regimes de amnistia fiscal devem atender aos princípios constitucionais que são expressamente mencionados enquanto fontes basilares do sistema tributário, pois «[o] direito tributário é um ramo do direito muito recente onde os conceitos e a sua aplicação ainda dependem da integração e interpretação coerente dos princípios. [...] Um ramo do direito que apresenta as características do direito fiscal necessita, ainda mais que qualquer outro ramo de direito, de um conjunto de princípios fundamentais que permitam a sua compreensão, enquadramento e correta aplicação.», (Guimarães, 2012: 47). No fundo, «[o] Estado [...] deve respeitar um conjunto de princípios ontológicos, hoje radicados na ideia de Estado de Direito democrático.», (Catarino, 2012: 429).

Importa ainda deixar claro que, «[o]s princípios fundamentais podem existir independentemente da sua consagração legislativa mas é certo que o facto de se revelarem em forma de norma lhes confere outra força jurídica, dando-lhes um carácter de obrigatoriedade de aplicação ou pelo menos diminuindo o grau de dúvida quanto à sua aplicação. Alguns princípios jurídicos do direito fiscal são consequências ou derivantes de outros princípios fundamentais, pelo que a consagração de um obsta à necessidade da consagração expressa de outro embora não a impeça.», (Guimarães, 2012: 48).

Debrucemo-nos agora sobre os princípios estruturantes do sistema jurídico fiscal português:

- Princípio do Consentimento

«Podemos defini-lo como o princípio pelo qual o contribuinte, diretamente ou através de seu representante tem direito a ter um conhecimento prévio e atempado dos impostos que vai pagar [...].», (Guimarães, 2012: 48).

Tal princípio está, eventualmente, presente no art. 105.º e 106.º da CRP que vem aduzir que o Orçamento é anual, sendo apresentado e votado em Assembleia, devendo ser sempre elaborado em harmonia com as grandes opções em matéria de planeamento e tendo em conta as obrigações decorrentes de lei. No fundo, tais disposições vêm fornecer o elemento material que é a autorização da assembleia, elegida pelos cidadãos, para aprovação de medidas em nome do povo.

Neste sentido, «[é] aqui que se renova o poder de lançar e cobrar impostos dos governantes através do consentimento dos representantes dos governados. [...] Podemos definir o princípio do consentimento como a regra de que os governados devem ser ouvidos previamente sobre a existência e nível de impostos, aceitando os mesmos.», (Guimarães, 2012: 54 e 55).

No fundo, «Os impostos devem ser consentidos pelos cidadãos que os suportam. [...] [A] Assembleia da República enquanto órgão representativo de todos os portugueses constitui o lugar próprio para a efetivação desse consentimento na medida em que os representantes do povo decidem em conformidade com o que julgam ser a boa interpretação da vontade do povo que representam no quadro do que sejam as funções atribuídas ao Estado num dado modelo político (cfr. artigo 103.º n.º 1 primeira parte, da CRP). [Neste sentido,] [o] consentimento é tanto mais efetivo quanto maior for

a participação dos cidadãos no processo político, o que não se verifica, entre nós como noutros sistemas, com a profundidade desejada.», (Catarino, 2012: 431 e 432).

- Princípio da Legalidade

«A doutrina mais autorizada estabelece que o princípio da legalidade em direito fiscal desdobra-se em dois aspetos: A preeminência da lei e a reserva da lei. Por preeminência da lei deverá entender-se a total subordinação do legislador à lei constitucional e do administrador, respetivamente, à lei constitucional e ordinária. É aliás, uma das características do sistema de legalidade e uma das características da lei em si mesmo considerada. A lei vincula e obriga por natureza. Por reserva de lei deverá ser entendido que os impostos só podem ser criados por lei de órgão com competência legislativa normal, manifestando um particular cuidado com o órgão competente para a elaboração da lei e regulamentando as formas e expressões que essa lei pode tomar.», (Guimarães, 2012: 56).

Este princípio encontra força na CRP, artigo 103.º, mais precisamente nos n.ºs 2 e 3: «2. *Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.* 3. *Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.*»

Para a compreensão do princípio da legalidade tributária há ainda que atenta ao disposto no art. 165.º, n.º 1, al. i) da CRP que dá a competência legislativa exclusivamente à Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, em determinadas matérias: «*Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.*» Tal posição é definida como «[...] uma reserva relativa da competência legislativa a favor da Assembleia da República: só esta pode, em princípio, aprovar a lei de imposto [...]», (Catarino, 2012: 432).

«Isto assegura que não haja imposto que não tenha sido criado segundo o processo próprio da feitura das leis, constitucionalmente previsto, assim se garantindo não apenas a participação dos órgãos de soberania (Assembleia da República, Governo, Presidente da República e Primeiro Ministro), mas também do povo representado.», (Catarino, 2012: 432).

Aliás, é de ter ainda em conta que «[o] princípio da legalidade vincula a Administração Pública; sem estabelecer um império absoluto de leis, não pode afastar a

subordinação dessa à Constituição e aos princípios jurídicos superiores; com isso impede a aplicação de leis claramente discriminatórias e, inclusive, impõe limites e orientações em sede de elaboração de regulamentos e projetos de leis em matéria fiscal.», (Moscon, 2014: 339).

- Princípio da Igualdade

«[O] princípio da igualdade [...], [é] sem dúvida um dos princípios fundamentais do [...] ordenamento jurídico. Este princípio está intimamente associado à democracia desde a Antiguidade. [...] A importância do princípio da igualdade decorre do facto de ele estar diretamente ligado à ideia de justiça.», (Gutierrez, 2006: 26 e 27).

Quanto ao ordenamento jurídico português, o princípio da igualdade, é previsto na CRP desde 1933, tratando desde a época dos assuntos ligados à dignidade humana. Tal princípio encontra-se, atualmente, previsto no art. 13.º da CRP e apresenta «[...] uma formulação abrangendo, afirmando pela positiva a regra de que: a) todos são iguais perante a lei e, pela negativa, b) que ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social.», (Guimarães, 2012: 66).

«Relativamente à igualdade na lei prescrita na constituição, deduz-se ser a igualdade na aplicação do Direito e a igualdade na criação das normas do direito. Nesse contexto, as normas devem ser aplicadas para todos sem distinção e as normas devem tutelar todas as pessoas.», (Moscon, 2014: 110 e 111). Assim, este princípio «[...] consubstancia uma obrigação de contribuir em igual medida para os encargos públicos e que se relaciona com a capacidade contributiva.», (Guimarães, 2012: 66).

«O princípio da igualdade, enquanto parâmetro constitucional capaz de limitar as ações do legislador, comporta reconhecidamente várias dimensões: proibição do arbítrio legislativo; proibição de discriminações negativas, não fundadas, entre os sujeitos; assim como eventual imposição de discriminações positivas, com projeções distintas tendo em conta as especificidades do âmbito material em causa. Da extensa jurisprudência constitucional sobre a temática resulta que o princípio não proíbe em absoluto toda e qualquer diferenciação de tratamento, mas apenas as diferenciações (e a sua medida) materialmente infundadas, sem qualquer fundamento razoável ou sem

qualquer justificação objetiva e racional.», (Acórdão nº 273/2016, Tribunal Constitucional Português).

Assim, o princípio da igualdade ganha força através do princípio geral da não discriminação, visando este último assegurar a igualdade de tratamento entre todas as pessoas, não importa a sua nacionalidade, raça, origem étnica, sexo, religião ou crenças, idade, orientação sexual ou deficiência (Canotilho, 2011).

«A igualdade no plano fiscal não é mais do que uma expressão específica do princípio da igualdade geral dos cidadãos perante a lei, previsto no artigo 13.º da CRP que comporta uma dupla vertente de igualdade formal (igualdade perante a lei geral e abstrata), e uma vertente material (proibindo discriminações arbitrárias).», (Catarino, 2012: 436).

Assim, «promover a igualdade real entre portugueses é uma das tarefas fundamentais do Estado português. O princípio da igualdade inserido no artigo 13 da CRP embora não esteja dirigido especificamente ao Direito Tributário, abrange a igualdade em todas as suas extensões, inclusive como não poderia deixar de ser, a igualdade em sede de direito fiscal. [...]», (Moscon, 2014: 114).

Contudo, há a alertar que «[o] princípio geral da igualdade *no direito fiscal* não tem previsão expressa na Constituição política portuguesa, limitando-se o artigo 104.º n.ºs 1 e 3 a estabelecer que “o imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades” e que “o imposto sobre o património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. Decorre, porém, do princípio geral da igualdade a proibição de discriminações arbitrárias, extensível ao direito fiscal e às finanças públicas, sob pena de violação da própria ideia de Estado de Direito, ficando proibidas todas as formas de tributação discriminatórias ou arbitrárias, inaceitáveis à luz dos ideais de igualdade jurídica e substantiva, o que confere ao princípio um carácter de supra positividade ou transcendência face ao direito criado.», (Catarino, 2012: 437).

«A ideia de generalidade da tributação, porém, não impede a consagração de regimes de tributação diferenciados, nem o estabelecimento de isenções, desagravamentos ou agravamentos fiscais, desde que eles se encontrem fundados em valores e fins de ordem pública que sejam superiores aos que determinaram a criação do próprio imposto. Ou seja, não se impede a diferenciação baseada em valores facilmente percecionados mas impede-se a discriminação assente em realidades não consentidas

pela própria ordem fundamental (como o sexo, idade, a raça ou credo).», (Catarino, 2012: 437).

Depois de analisados os três princípios estruturantes do sistema fiscal português, importa reter que existem ainda princípios derivados. Assim «[d]os princípios básicos que enunciamos do consentimento, da legalidade e da igualdade, derivam todo um conjunto de outros princípios que são aspetos particulares ou conjugações sedimentares dos princípios base [...]», (Guimarães, 2012: 70). Ora vejamos os princípios derivados de que se falou:

- O Princípio da Tipicidade

«[D]everá ser entendido em duas vertentes. Por um lado, os impostos são realidades definidas e recortadas no sistema jurídico só sendo imposto aquilo que contem os elementos essenciais definidos na lei para o ser. Por outro lado, as formas de criar e desenvolver e extinguir os impostos constam de norma legal que não admite desvio ou opção. A tipicidade funciona assim como corolário da legalidade fiscal e como garantia do contribuinte que sabe por via da aplicação do princípio a cada momento aquilo que é, ou não, imposto.», (Guimarães, 2012: 70).

- O Princípio da Proteção da Confiança

«[É] um derivado lógico do princípio da legalidade. Com efeito, a lei é, a um tempo, meio de atuação do poder e de definição dos direitos e deveres das partes e garantia desses mesmos intervenientes. [...] [Assim, procura-se] tutelar o grau e a medida da confiança do governado que participa no processo de feitura da lei através dos seus representantes e espera que exista uma perenidade e estabilidade no normativo que lhe permita com previsibilidade, programar e gerir a sua vida pessoal e económica sem sobressaltos ou alterações relevantes.», (Guimarães, 2012: 71).

«O princípio da segurança jurídica, [ou da Proteção da Confiança,] ao lado do princípio da igualdade, representam valores orientacionais à Administração Pública, determinando coerência e ponderação na aplicação da lei. O Cidadão deve poder ter confiança na Administração Pública.», (Moscon, 2014: 340).

No fundo, a proteção da confiança está inteiramente ligada à presunção de inocência, prevista no artigo 32.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa: «Todo o arguido

se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação, devendo ser julgado no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa.»

Mais, «[o] princípio da segurança jurídica e a proteção da confiança associada decorre da ideia de Estado de Direito (...) e proíbe, em tese, duas coisas: em primeiro lugar, que se criem normas retroativas desfavoráveis e, em segundo, que se eliminem ou alterem livremente normas fiscais favoráveis.», (Catarino, 2012: 441).

- O Princípio da Proporcionalidade

«[V]em hoje previsto na LGT e é um dos princípios base na atuação administrativa. [...] [Apresenta-se como um corolário lógico da legalidade e da proteção da confiança devida ao contribuinte na relação jurídica fiscal. [...] Este princípio ganha particular importância na aplicação da norma que tem de ser adequada e visar um justo equilíbrio entre os meios empregues e os fins que se visam alcançar.», (Guimarães, 2012: 71 e 72).

Este princípio está ainda previsto no artigo 18.º, n.º 2, da CRP: «A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.»

- O Princípio da Irretroatividade da lei fiscal

«[P]ode ser compreendido através da regra de que a lei não se aplica ao passado, mas tão só ao futuro. A lei nova não se aplica, em princípio, aos factos pretéritos e efeitos já decorridos de uma lei em vigor.», (Guimarães, 2012: 72).

Este princípio tem consagração expressa no art. 103.º, n.º 3, da CRP: «*Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.*»

Depois dos princípios já elencados cabe ainda enunciar os princípios autónomos. «[S]ão aqueles que, em nosso entender, não derivam nem são corolários lógicos ou consequenciais de outros princípios. Por outro lado, não são princípios necessariamente expressos ou historicamente justificados aí se distinguindo dos outros princípios fundamentais. Existem e subsistem independentemente da sua consagração expressa e

são elementos indispensáveis na construção de um sistema fiscal que respeite os pilares fundamentais de um Estado de direito.», (Guimarães, 2012: 74 e 75). Dos princípios considerados «autónomos», importa destacar o princípio da boa-fé e da capacidade contributiva.

«Quanto ao princípio da boa-fé é um princípio que não tem consagração expressa na Constituição portuguesa, mas [...] tem consagração expressa no Código Civil e afloramento no artigo 140.º da LGT e 48.º do CPPT», (Guimarães, 2012: 75).

A existência deste princípio é de extrema importância no contexto jurídico tributário português pois a grande maioria das relações fiscais entre contribuinte e autoridade tributária nascem e desenrolam-se com base nas declarações do sujeito passivo. Assim, «[...] [a] análise do pressuposto do imposto, a sua interpretação e a definição do «quantum» é feita, no essencial, pelo particular. Este facto indicia por si só que a relação jurídica fiscal é presidida pelo princípio da boa-fé detetando-se neste princípio a existência de confiança mútua, presunção de veracidade nas declarações e prossecução em cooperação do objetivo comum definido na lei.», (Guimarães, 2012: 75).

Relativamente ao Princípio da Capacidade Contributiva, este, procura que a tributação recaia sobre os sujeitos passivos na medida em que este consiga suportar, ou seja, implica que quem tem o dever de pagar impostos apresente condição económica para o fazer.

«A necessidade da tributação atingir situações de riqueza e manifestações de capacidade económica é inegável e baseia-se em princípios básicos de justiça elementar e de bom senso. [...] [Este princípio,] está efetivamente consagrado no n.º 1, parte final, do artigo 104.º da Constituição portuguesa referido ao rendimento e necessidades dos agregados familiares [...]».», (Guimarães, 2012: 80 e 81).

No fundo, os princípios da justa repartição dos rendimentos e da riqueza, da universalidade, da legalidade, da proporcionalidade, da imparcialidade, da boa-fé e demais comandos orientadores do sistema fiscal, bem como o princípio que proíbe a retroatividade da lei complementam e se conectam com o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, conferindo substância constitucional à proibição de todo tratamento discriminatório não justificado adequadamente, (Moscon, 2014: 114).

Fundamentalmente, «[c]omprender os princípios fundamentais do direito fiscal é essencial para a boa interpretação e aplicação das normas e compreensão do sistema

fiscal.», (Guimarães, 2012: 83). Até porque, «[...] na sua essência, os princípios de tributação acabam por se sublimar num conjunto de requisitos que, convenientemente agregados, configuram o padrão de um sistema fiscal ideal – aquele que promove o valor supremo da justiça, que respeita as exigências da racionalidade económica e que acomoda os preceitos da eficiência administrativa. São estes, pois, os critérios fundamentais para aferir a qualidade de um sistema fiscal.», (Santos, 2003: 391 e 392).

Remetendo-nos aos possíveis limites de índole constitucional das amnistias fiscais no quadro jurídico nacional, importa deixar claro que o Tribunal Constitucional português, ao contrário de muitos outros Tribunais Constitucionais de outros estados que aplicaram amnistias fiscais, como a Alemanha, Moldávia, Colômbia e etc., nunca se pronunciou sobre a legalidade dos regimes de amnistias fiscais em Portugal. Assim, nunca houve uma apreciação em território nacional dos regimes de amnistia fiscal e princípios basilares de direito fiscal, (Santos, 2014). Assim, a constitucionalidade (validade legal) de um regime de amnistia fiscal nunca foi discutida em Portugal.

Contudo, «[a] amnistia não é mais um instituto irracional, as normas constitucionais não a excluem, exigindo apenas que seja trabalhada com observância nos parâmetros expostos», (Aguilar, 2004: 268).

Importa ainda atentar que «[...] será conveniente realçar a necessidade de analisar o sistema nas suas duas vertentes: a nacional e a internacional. Esta dualidade tem vindo progressivamente a integrar-se com a crescente globalização das economias, no seio da União Europeia, com a adoção de moeda única e eliminação dos últimos entraves à livre circulação de pessoas e serviços.», (Teixeira, 2010). Vejamos então o enquadramento legal na UE dos regimes de amnistia fiscal.

3.2. Enquadramento Legal na União Europeia das Amnistias Fiscais

«As cartas, convenções e tratados da união europeia regem e orientam o direito da comunidade europeia, composta dos Estados que admitiram os diplomas que vigem nos limites dos aditamentos. [...]», (Moscon, 2014: 67). Como tal, todos os regimes de direito nacional devem compreender e atender a tais documentos, tal como, aos princípios e liberdades basilares no direito europeu.

Listam-se aqui os princípios fundamentais do direito fiscal europeu:

- Princípio da Legalidade;
- Princípio da Neutralidade;
- Princípio da Progressividade;
- Princípio da Equidade;
- Princípio da Capacidade Contributiva;
- Princípio do Benefício;
- Princípio da Eficiência;
- Princípio da Simplicidade;
- Princípio da Transparência;
- Princípio da Proporcionalidade;
- Princípio da Reciprocidade;
- Princípio da Não Discriminação;
- Princípio da Territorialidade;
- Princípio da Residência;
- Princípio da Nacionalidade;

Neste âmbito, destaca-se o Princípio da Não Discriminação, devido aos casos surgidos em contexto europeu ligados às amnistias fiscais terem essencialmente suporte neste princípio, tal como se verá adiante. Mais, o relevo e importância da jurisprudência interpretativa do TJUE tem sido crescente no âmbito da aplicação de normas de Direito Fiscal, sendo que tal acontece essencialmente, devido às exigências que o princípio da não discriminação tem trazido, tal como, das quatro liberdades basilares do conceito comunitário europeu.

Assim, ressalvam-se as seguintes liberdades fundamentais que devem ser atendidas aquando da implementação de um regime de amnistia fiscal:

- Livre circulação de mercadorias, art. 34.º e segs., TFUE;
- Livre circulação de pessoas, art. 45.º e segs. do TFUE;
- Direito de estabelecimento, art. 49.º e segs. do TFUE;
- Livre prestação de serviços, art. 56.º e segs. do TFUE;
- Livre circulação de capitais, art. 63.º e segs. do TFUE.

Tais liberdades trazem, eventualmente, algumas restrições na hora de aprovação de determinada norma ou regime, contudo, existem exceções a essas restrições, desde que cumpram com certos requisitos. No fundo a norma ou regime não deve ser discriminatório, desproporcional e deve estar bem fundamentado.

Remetendo-nos, novamente, ao Princípio da Não Discriminação, importa enaltecer que é um princípio essencial na UE. Tal princípio tem sido estendido à vertente do direito fiscal por via da não discriminação em razão da nacionalidade, considerações plasmadas no art. 18.º do TFUE. Embora se preveja em termos genéricos a proibição da não discriminação através do artigo mencionado, este princípio aplica-se a mais realidades que não as elencadas especificamente no Tratado, como acontece em muitos casos de âmbito fiscal.

Neste sentido, e recorrendo à jurisprudência do TJUE, existe discriminação sempre que se verifique a aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou vice-versa. Tal conclusão foi obtida através de alguns processos julgados em sede de TJUE, a título de exemplo temos os casos: *Wielockx*, processo C-80/94; *Shumacker*, processo C-279/93; *Asscher*, processo C-107/94; *Voß*, processo C-300/06; *Gerritse*, processo C-234/01; *Association belge des Consommateurs Test-Achats ASBL*, processo C-236/09; *Pensionsversicherungsanstalt contra Christine Kleist*, processo C-356/09; *Grant*, processo C-249/96.

«Tem sido longo o percurso da Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, no tocante à problemática da Discriminação Fiscal. O primeiro acórdão remonta a 1963, e desde então evoluíram os conceitos, mas a acompanhar a evolução dos tempos, evoluíram também os problemas.», (Correia, 2010: 3). «Apesar do impasse político, o trabalho do Tribunal de Justiça Europeu no âmbito do cumprimento e aplicação dos princípios fiscais da EU tem-se tornado importante e pode revelar-se decisivo.», (Teixeira, 2010: 317).

Fundamentalmente, no plano do «[...] direito comunitário, segundo a corte de justiça, ocorre discriminação pela aplicação de critérios diferentes a situações comparáveis entre si; desde que não exista alguma diferença objetiva a justificar o tratamento diferenciado entre as situações consideradas. Os dispositivos comunitários vedam as discriminações ostensivas, mas não só essas proíbem também todas as formas disfarçadas de discriminação, as quais, através da aplicação de outros critérios, resultam no mesmo, ou seja, na discriminação indireta.», (Moscon, 2014: 146).

Assim, os Estados Membros devem atender às obrigações de não discriminação por aplicação do TFUE e das CDT por si celebradas, em âmbito europeu. Os regimes nacionais de direito fiscal devem ter em conta o princípio da não discriminação e suas consequentes obrigações por via da sua integração na UE. Mais, «[o] princípio da não discriminação decorre diretamente do postulado geral da igualdade dos Estados membros e dos cidadãos da Europa, sem admissão de qualquer forma discriminatória intolerável, de acordo com os princípios fundamentais geralmente aceites.», (Catarino, Lopes e Diogo, 2015: 273).

«No plano prático, ensina Catherine Barnard¹¹ que o princípio da não discriminação nos permite preencher o vazio resultante do princípio da igualdade enquanto princípio formal (que nos diz que todos os indivíduos devem ser tratados como iguais, mas não nos fornece critérios que permitam determinar qual o elemento de comparação relevante — em suma, não nos permite determinar a quem é que os indivíduos devem ser tratados como iguais). Neste sentido, o princípio da não discriminação distingue critérios válidos e inválidos de distinção entre pessoas e situações.», (Canotilho, 2011: 102).

«A proibição de discriminação [...] é, pois, um princípio constitucional fundamental do Direito Comunitário. Impede um tratamento diferente (primeiro requisito), por parte de um Estado-membro (segundo requisito), de dois sujeitos passivos que se encontrem em circunstâncias similares (terceiro requisito), com base num critério cujo uso afete em particular os não nacionais ou situações transfronteiriças (quarto requisito), em desvantagem destes (quinto requisito).», (Thiel, 2001: 450).

Mais importa deixar claro que, «[a] não discriminação tem sido, desde há muito, uma preocupação presente e patente no direito da União Europeia. Por um lado, a construção da própria União e a necessidade de aprofundar o processo da integração originam uma bem fundamentada [sic] preocupação das instituições comunitárias em relação à discriminação em razão da nacionalidade, procurando-se uma progressiva igualdade de tratamento e de direitos entre os cidadãos europeus, independentemente do Estado-Membro em que se encontrem.», (Canotilho, 2011: 106).

Neste sentido, desde «[a] CEDH – Convenção Europeia dos Direitos do Homem – aprovada em 1950, [...] [que, se] cuida do direito da igualdade e da não discriminação, quando proíbe a discriminação dispondo que os direitos e liberdades prescritos na convenção devem ser assegurados sem distinções de qualquer ordem. [...] [Contudo,] a

¹¹ Cfr. Catherine Barnard, “Gender Equality in the EU”, in *The EU and Human Rights*, edited by Philip Alston, Oxford University Press, 1999

convenção afirma que o princípio da não discriminação não obsta a que os Estados partes tomem medidas para promover uma igualdade plena e efetiva, desde que tais medidas sejam objetiva e razoavelmente justificadas.» (Moscon, 2014: 71).

É de realçar que apesar de toda a evolução inerente ao regime comunitário, a igualdade e proposta de não discriminação manteve-se ao longo dos tempos e é parte integrante do Tratado de Lisboa que entrou em vigor em 2009.

Como se sabe, «[o] Direito Tributário compreendido no direito comunitário vige através do conjunto de normas decorrentes de tratados e convenções europeias. [...] Dentro desse contexto, como não poderia ser diferente, a União Europeia preocupou-se em coibir a [...] diferenciação de tratamento tributário entre [...] os Estados membros. [...] [Assim,] [o] direito internacional tributário e o direito comunitário apoiam-se nos princípios gerais de direito; ocupa lugar relevante o princípio da igualdade entre os Estados.» (Moscon, 2014: 75-77).

Ao longo dos tempos, o TJUE tem assumido um papel muito destacado na densificação e na defesa do princípio, destacando a íntima ligação entre os valores da igualdade e da não discriminação, sendo este, em parte, visto como uma particularização daquele. Todavia, é hoje claro que a não discriminação possui dimensões próprias, autónomas, desde logo porque requer que haja um controlo duplo de comparação, das situações sob apreço e de análise e procedência das causas justificativas das diferenças de tratamento, (Hernu, 2003: 250).

«Por outro lado, são abrangidas quer as discriminações visíveis, diretas ou ostensivas, quer as invisíveis, indiretas ou materiais (Cfr. Ac. Voss, Proc. C-300/06, de 6.12.2007), embora, quanto a estas últimas, poderá existir uma justificação objetiva da conduta. Neste caso, a avaliação terá que ser mais profunda e ser adequada a deixar claros aspetos tais como o de saber se a discriminação corresponde a uma necessidade, se existe uma clara adequação da solução discriminatória aos objetivos a prosseguir, e de ser necessária para alcançar o fim em vista, no quadro e uma ideia transversal que se aproxima do princípio da proporcionalidade.» (Catarino, Lopes e Diogo, 2015: 277).

Neste sentido e de acordo com o que tem vindo a ser jurisprudência pelo TJUE, os estados podem, de forma lícita, criar regimes fiscais com normas diferenciadoras, desde que estas se revelem aplicáveis a situações não comparáveis e excecionais, tal como, se a sua aplicação for fundada em razões de imperioso interesse geral. Tal admissibilidade das normas sustenta-se na aplicação ao caso específico do princípio da

proporcionalidade.

No Acórdão C-55/95, Caso Gebhard, o TJUE, veio estabelecer condições para a admissibilidade de tratamentos discriminatórios, suscetíveis de dificultar ou tornar menos atrativo o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo TFUE:

- Justificações que contenham razões imperativas de interesse geral;
- Adequação dos meios à realização dos objetivos que prosseguem;
- Não seja ultrapassado o necessário para atingir tais objetivos.

Remetendo-nos especificamente aos regimes de amnistia fiscal e sabendo que estes devem respeitar os princípios e liberdades fundamentais do direito fiscal europeu, importa ainda atentar à jurisprudência discorrida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no âmbito concreto de tais regimes.

O TJUE não se pronunciou sobre os moldes que os regimes de amnistia fiscal devem assumir nem se são regimes aceitáveis moralmente, atendendo às fortes possibilidades de derrogação de princípios basilares de direito fiscal que estes regimes acarretam. O TJUE, até agora, foi apenas chamado a intervir quando um regime de amnistias fiscal implementado por um determinado país da UE não respeita de forma clara algum princípio basilar de direito fiscal europeu e se considera não haver justificativa (proporcional) que suporte tal derrogação, normalmente as questões são levantadas pela Comissão Europeia.

A título de exemplo, poderá citar-se o Processo C-132/06, que colocou a Comissão das Comunidades Europeias contra a República Italiana que havia criado uma amnistia em sede de IVA. Tal regime permitia que os sujeitos passivos que não cumpriram as suas obrigações em matéria de IVA relativas aos exercícios fiscais compreendidos entre os anos de 1998 e 2001 lhes escapassem definitivamente, bem como às sanções incorridas em caso de não cumprimento das mesmas obrigações, mediante o pagamento de uma quantia fixa em vez de um montante proporcional ao volume de negócios realizado. Ora, estas quantias fixas eram desproporcionais relativamente ao montante que o sujeito passivo devia ter pago sobre o volume de negócios resultante das operações que efetuou mas não declarou.

Tal processo culminou com a República Italiana vencida, visto que a amnistia em sede de IVA conferia uma série de disposições que não cumpriam as obrigações que lhe incumbiam por força dos artigos 2.º e 22.º da Sexta Diretiva, conjugados com o artigo

10.º CE. Assim, as características do regime de amnistia fiscal mencionado esvaziavam de conteúdo esses artigos da Sexta Diretiva e tais artigos, constituíam a base do sistema comum de IVA, afetando deste modo, a própria estrutura deste imposto a nível comunitário.

Daqui resultava que o regime de amnistia fiscal Italiano perturbava gravemente o bom funcionamento do sistema comum de IVA. As disposições desta falseavam o princípio da neutralidade fiscal ao introduzirem significativas diferenças de tratamento entre os sujeitos passivos no território italiano. No fundo, a não discriminação não estava assegurada nem eram proporcionais os meios aplicados para o fim a que se propunha o regime, como tal, o regime conferido era inconstitucional.

Cumprir ainda uma breve referência ao processo em que Portugal esteve envolvido devido à aplicação de um regime de amnistia fiscal em 2005 (RERT) que continha disposições que se traduziam num tratamento fiscal preferencial: Processo C-20/09 (Comissão/Portugal). Sinteticamente, o processo C-20/09, colocava uma questão que se prendia com a admissibilidade de um tratamento fiscal diferenciado entre sujeitos passivos residentes em Portugal e contribuintes residentes noutra estado-membro, através de um regime de amnistia fiscal. Neste caso, o tratamento fiscal preferencial era aplicado aos sujeitos passivos residentes em Portugal, verificando-se uma medida demasiado protecionista e discriminatória. Para melhor perceção, vide o ponto: 5.1.2. *Controvérsias do Regime Excepcional de Regularização Tributária (RERT I - 2005)*, presente neste estudo, onde tal caso foi retratado e analisado.

Fundamentalmente, o TJUE pronunciou-se sobre diversos casos de amnistias fiscais aplicadas em vários países da UE, contudo nunca foram tecidas considerações oficiais sobre as características que tais mecanismos devem adotar para que se coadunem com o direito fiscal europeu. No fundo, a ideia que se transmite é que se o regime violar algum princípio e/ou liberdade fundamental de forma desproporcional, tal amnistia será sempre, inevitavelmente, ilegal em contexto comunitário, não se sugerindo, contudo, qual o formato mais adequado a ser adotado por regimes de tal tipologia.

3.3. Enquadramento Legal Internacional das Amnistias Fiscais

Quanto ao direito fiscal internacional que se relaciona com qualquer tipo de regime e/ou lei fiscal, a nível global, aplicada em sede nacional, tem bases de sustentação que devem ser atendidas. Realça-se, contudo, que, as diretrizes internacionais, seja por via da

OCDE ou de outra organização internacional, não apresentam as linhas mestras, guias e enformadoras dos regimes de amnistia fiscal, deixando que os estados livremente decidam se aplicam ou não regimes de tal tipologia e quais as especificidades que lhes associam. No fundo, em quadro internacional não é possível que se retirem grandes ilações sobre os regimes de amnistia fiscal.

Há, porém, a destacar que todos os legisladores nacionais devem atender aos princípios gerais de direito fiscal internacionais, por forma, a fortalecer os seus regimes, tornando-os coesos, justos e equitativos.

Assim, no tocante aos princípios de direito fiscal internacional [DFI], «[...] estes correspondem aos valores essenciais ou regras abstractas que definem as grandes linhas de orientação desta ordem jurídico-tributária, estruturando-a e inspirando as respectivas regras jurídicas, e que gozam de um reconhecimento generalizado por parte dos intervenientes na ordem jurídica em apreço – Estados, instituições internacionais, agentes económicos, cidadãos, etc. [...] Com efeito, o que determina a designação de um valor ou de uma regra geral como princípio de DFI é a importância por este efectivamente assumida na definição das traves mestras desta ordem jurídica – dotada de uma natureza e de uma lógica distintas das do direito nacional – associada à existência de um nível suficiente de consenso internacional em torno do princípio em questão.» (Pereira, 2010: 43).

Neste sentido, os princípios estruturais de direito fiscal internacional «[...] correspondem às grandes orientações que definem a estrutura, as características nucleares e os valores fundamentais da ordem jurídico-tributária internacional. São princípios essenciais que constituem a base desta ordem jurídica, assentando em ideias de equidade e eficiência. [...] Consideramos os princípios estruturais do DFI os seguintes:

- Princípio da soberania;

A Soberania tributária pode [...] ser definida como uma manifestação específica da soberania do Estado que lhe permite criar e implementar a sua própria política fiscal, exercendo os seus poderes tributários relativamente a situações tributárias internas e a situações tributárias internacionais com elementos de conexão relevantes com esse Estado, bem como negociando em matéria tributária com outros Estados.

- Princípio da equidade;

A equidade está intimamente associada à problemática da justiça material, podendo ainda ser descrita como a ponte que liga o universo moral ao universo jurídico. [...] Ela incorpora um conjunto de valores com base nos quais deve ser feita uma apreciação crítica das variadas normas de DFI, no sentido de se aferir a sua justiça e adequação ética. [...] A propósito da equidade entre sujeitos passivos, esta deve ainda ser sub-dividida em várias vertentes: a legitimação, a igualdade, e a integridade ou rectidão do sistema fiscal.

- Princípio da Neutralidade.

Embora a neutralidade possa ser vista sob diversas prespectivas, o seu ponto central é a ideia de uma eficiente alocação de recursos, enquanto forma de maximizar a eficiência económica. [...] [A] eficiência económica global seria atingida através de impostos que não distorcessem as decisões dos investidores, ou seja, impostos que fossem neutrais.», (Pereira, 2010: 51, 55, 60 e 67).

Para além dos princípios estruturais de DFI, temos ainda os princípios operativos. Estes, «[...] referem-se a aspectos substanciais da repartição entre os Estados do poder de tributar e da eliminação da dupla tributação. Estes princípios têm um grau de abstracção inferior ao dos princípios estruturais, sendo maior a sua proximidade relativamente às normas. Por tal motivo, os seus reflexos ao nível das regras jurídicas (tanto do direito interno dos Estados como das CDT por estes celebradas) são mais concretos do que os dos princípios estruturais. Nestes termos, os princípios operativos norteiam as soluções concretas e os regimes consagrados no âmbito do DFI, no que toca ao tratamento fiscal das situações tributárias internacionais. [...] Identificamos os seguintes princípios operativos de DFI:

a) Quanto à repartição entre os Estados do poder de tributar

- Princípio da Fonte
- Princípio da Residência
- Princípio do estabelecimento estável

b) Quanto à amplitude do poder de tributar dos Estados

- Princípio da universalidade

- Princípio da limitação territorial
- c) Quanto aos outros aspectos substanciais da tributação
- Princípio da eliminação da dupla tributação no Estado da residência
 - Princípio da tributação como entidades independentes
 - Princípio da tributação distinta e sucessiva de sociedades e sócios
 - Princípio da não-discriminação tributária.» (Pereira, 2010: 52).

«Existem [ainda] outros princípios [...] [que] podem ser considerados como princípios fundamentais de DFI, entre os quais se incluem o princípio do benefício, o princípio da capacidade contributiva, o princípio do Estado de Direito, o princípio da consideração económica e o princípio da boa fé.» (Pereira, 2010: 76), mas que não cumpre aqui o seu desenvolvimento.

Mais importa realçar que «[é] comum [...], encontrarmos em tratados e convenções internacionais, princípios genéricos sobre matéria fiscal. Assim, temos a Convenção Europeia dos Direitos do Homem e do Cidadão, a Convenção Modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (MCOOCDE), [e] o Tratado de Maastricht [...]» (Abraham, 2007: 47).

Por exemplo, «[o] princípio da não discriminação encontra-se previsto no artigo 24.º do MCOOCDE. De acordo com este princípio, as discriminações com base na nacionalidade são proibidas no campo fiscal, não podendo os nacionais de um Estado ser tratados no outro Estado de modo menos favorável do que os respectivos nacionais que se encontrem em situação idêntica.» (Pereira, 2010: 204). Este artigo, que apresenta a cláusula referente à não discriminação, existe no MCOOCDE desde a sua versão original que data de 1963. Assim, o Princípio da não discriminação existe em seara jurídica da UE, tal como, de DFI.

Por sua vez, o princípio da igualdade, pilar fundamental do princípio da equidade, apresentou-se desde logo através da Declaração Universal dos Direitos do Homem [DUDH], adotada e proclamada em Assembleia de 10 de dezembro de 1948, adotada por vários Estados nos períodos imediatamente subsequentes. Assim, é «[d]e relevo marcante, a DUDH [que veio] consolida[r] os anseios de liberdade, igualdade e fraternidade. [...] [Esta declaração foi] adotada pelas Nações Unidas, [pois] traz [...] em

seu preâmbulo a necessidade de reconhecimento de que a “dignidade inerente a todos os membros da família humana e de seus direitos iguais e inalienáveis é o fundamento da liberdade, da justiça e da paz no mundo”. [...] [Assim,] [a] garantia da igualdade e da não discriminação integra o primeiro pilar dos direitos contidos na Declaração. [...] [Mais,] o reconhecimento e o respeito aos direitos proclamados na DUDH, vincula todos os Estados [...]», (Moscon, 2014: 61 e 62).

«Com o espírito definido no preâmbulo, a declaração, no seu artigo 7.º trata do direito ao tratamento igualitário perante a lei, mas não se limita à igualdade formal. A igualdade esta em um conceito de universalidade e de generalidade da lei, algo que [...] marca o conceito de igualdade jurídica em toda a Europa. Garante a igual proteção contra qualquer espécie de discriminação violadora dos direitos proclamados.», (Moscon, 2014: 63).

«Calha [também] trazer a lume o disposto no Artigo 29 da DUDH que prescreve os deveres das pessoas para com a comunidade de que fazem parte. Entre os deveres não se pode olvidar o dever de contribuir. Um dever fundamental de toda pessoa com capacidade contributiva.», (Moscon, 2014: 64).

Neste sentido, os regimes de amnistia fiscal devem ser formulados por forma a atender aos ideais definidos nas diversas cartas de direito internacional, tal como, atendendo ao dever superior de pagamento de impostos por todos os elementos da sociedade na medida que lhe couber, ou seja, na medida que lhe seja justo, não devendo excluir ninguém de tal obrigação nem favorecer ninguém sem justa medida. No fundo, o que se procura é que todos os iguais sejam tratados como iguais e os casos diferentes, sejam tratados enquanto tais. Assim, os regimes de amnistia fiscal têm de ser redigidos com algum tato para, eventualmente, seja certificado que não ferem os princípios de direito fiscais internacionais.

4. As Amnistias Fiscais e o Dever de Suportar Impostos

«Se o tributo, na atualidade, [é] visto como o “preço pela liberdade”, custo este originário do pacto social firmado entre o cidadão e o Estado (e cidadãos entre si), em que o primeiro cede parcela do seu património (originário do capital ou trabalho), em favor do segundo, que lhe fornecerá bens e serviços para uma existência digna e

satisfatória em sociedade, é certo que haverá normas regulando esta relação, em que direitos e obrigações são devidamente estipulados para cada uma das partes.», (Abraham, 2007: 57). É neste sentido que surge o dever fundamental de pagar tributos. «Ora, se há um direito, deve também haver um dever. Se existe liberdade, haverá um custo para usufruí-la.», (Abraham, 2007: 58).

«Deste modo, os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos deveres fundamentais.», (Nabais, 1998: 37 e 38). Neste sentido, o dever de suportar impostos é um dos deveres fundamentais, como tal é, de certo modo, um dever para com a comunidade (deveres dos membros desta), isto é, está diretamente ao serviço da realização de valores assumidos pela coletividade organizada em estado, devendo por isso ser um dever salvaguardado por todos, (Nabais, 1998).

«Assim, o dever jurídico pode ser considerado como a necessidade que recai a todo o indivíduo de observar as ordens ou comandos do ordenamento jurídico, sob pena de incorrer em sanção.», (Abraham, 2007: 74). Desta forma, «[a] obrigação é tradicionalmente conceituada como um tipo de vínculo jurídico transitório e de conteúdo económico mediante o qual pode constringer alguém a determinada prestação, ou na impossibilidade ou inadimplemento desta, alcançar o património de alguém para satisfazer o direito do credor.», (Greco, 2007: 155).

«Sendo o dever de contribuir, uma qualidade inata da pessoa humana em plano de direito natural, cabe ao estado, criado pelos cidadãos em termos de organização política dotada de poder soberano, de estabelecer leis, de as fazer cumprir, de as aplicar, e de controlar o seu cumprimento; e, designadamente, de converter em direito positivo aquela instituição jusnaturalista do dever de contribuir [...].», (Faveiro, 2002: 102 e 103).

No fundo, o dever de pagar impostos é «[...] considerado a contraprestação garantidora de toda uma gama de direitos fundamentais, coletivos e individuais na sociedade de hoje, ganha[ndo] também o status de *dever fundamental* inafastável, como um sinalagma ou *conditio sine qua non*.», [destaques do autor], (Abraham, 2007: 27). De facto, «[...]é através do imposto que o Estado obtém a esmagadora maioria dos meios para dar satisfação às necessidades colectivas e realizar os seus fins [...]», (Catarino 2009: 26).

Contudo, «[...] o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado. [...] Assim, [...] o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental [...] que tem por destinatários [...] todos [...] os fiscalmente capazes, [...] [não se verificando] qualquer (pretensão) direito fundamental de não pagar impostos [...]. Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva [...].», (Nabais, 1998: 185 e 186).

Apesar do mencionado, há a realçar que «[...] o dever fiscal aparece separado da moral do indivíduo. [...] [A] oposição ao imposto surge da esfera mais vital do ser humano, em seus instintos e tendências naturais, que neutralizam e vencem esse dever racional, muito menos poderoso. [...] Mesmo aqueles que cumprem espontaneamente suas obrigações fiscais não são motivados pela vontade, evidentemente. Suas atitudes são reflexo [...] do temor das pesadas sanções que o Estado impõe [...].», (Filippo, 2012: 34 e 35).

Assim, «[h]á uma permanente tensão entre a obrigação de pagar tributos e a tentativa de burlá-la por parte dos contribuintes.[...] Os contribuintes sempre procuram resistir à apropriação compulsória do seu património particular por parte do erário.», (Gutierrez, 2006: 16). Até porque, «[a] fuga ao pagamento do imposto é um fenómeno de todos os tempos, de todos os lugares, independentemente do sistema fiscal que possa estar em vigor.», (Bairrada & Martins, 2008: 54).

Efetivamente, «[o] dever de pagar impostos [...] representa um dos vínculos mais significativos que se podem estabelecer entre o indivíduo e a sociedade. Neste sentido, precisa de ser um dever salvaguardado, pois os efeitos da fraude e evasão fiscal « [...] fazem-se sentir a vários níveis, [tais como] [...] entraves a uma justa concorrência, uma perda significativa de receitas fiscais e uma grave distorção da equidade [e do princípio da igualdade, equidade e justiça].», (Bairrada & Martins, 2008: 55).

Mais, «[...] num clima de evasão e fraude fiscal o que se verifica é que se sobrecarregam os contribuintes cumpridores para compensar o que não é possível obter dos não cumpridores. Como as taxas mais elevadas, [sendo que] elas próprias [são] fomentadoras de evasão e fraude, entra-se numa autêntica espiral. [...] Outro factor também muito importante centra-se no nível psicológico dos contribuintes, pois sendo

do conhecimento de todos, situações de evasão sem penalidades agrava[m] o sentimento de injustiça em certos contribuintes, o que multiplica os casos de evasão e fraude.», (Bairrada & Martins, 2008: 57). Até porque, «[...] taxpayers will select a pattern of tax behaviour in order to gain the highest possible satisfaction or utility, given their perceptions about tax costs, enforcement, and penalties», (Young, 1994: 104).

Neste sentido, poderá afirmar-se que «[...] toda a atividade humana oscila entre dois pólos, do conhecimento e da ação, admite-se a título de axioma, a existência de duas espécies de cidadãos, os que pagam os tributos e os que não pagam os tributos. Considerando o inadimplente um fraudador da sociedade e do controle fiscal, deve ser destacado dos contribuintes adimplentes, de boa fé, cumpridores contumazes do dever de contribuir. Essa dualidade circunstancial resulta de uma dualidade de posturas dos contribuintes [...]. As anistias e outras dispensas fiscais [...] [podem vir demonstrar que]: o comportamento do contribuinte honesto [pode ser] [...] simplesmente desdenhado. A conduta do contribuinte inadimplente [pode ser] [...] favorecida, premiada [...].», (Moscon, 2014: 853). Assim sendo, o legislador deve ter algum tato na hora de elaborar regimes de amnistia fiscal.

Depois de entendida a importância do dever primordial de pagar impostos, contrapondo tal realidade com os meios e fins perseguidos por regimes de amnistias fiscais, percebemos que tais mecanismos têm, logo à partida, possíveis problemas jacentes. Efetivamente, inúmeros são os críticos asserimos desta prática, por norma, fundamentando-se em problemas que derivam da possível falta de igualdade, equidade e justiça, nomeadamente na aplicação do dever de pagar tributos. Tal dever necessitaria de se verificar transversal, atendendo à capacidade contributiva dos sujeitos passivos e à sua situação fiscal. Contudo, os regimes de amnistia fiscal vêm aliviar sujeitos passivos incumpridores, colocando-os praticamente em linha de igualdade com os contribuintes cumpridores do seu dever de pagar impostos.

Assim, contribuintes incumpridores são beneficiados pelo seu incumprimento, ou seja, beneficiam do valor monetário, que não entregaram às finanças no tempo adequado, durante mais tempo do que os sujeitos passivos cumpridores, não sendo penalizados por tal irregularidade de forma pesada. No fundo, têm a possibilidade de regularizar a sua situação tributária a baixo custo, retendo para si valor por mais tempo, tal circunstância pode, eventualmente, ter fortes impactos em sede de tributação de pessoas coletivas, podendo criar desalinhamentos em termos de competitividade económica, propiciando a

concorrência prejudicial por via dos dividendos que são retidos por mais tempo na empresa ou grupo de empresas, valores esses que deveriam ser transferidos para o Estado.

«[D]e uma forma muito simples, o não cumprimento trata-se de uma falha, intencional ou não intencional, dos contribuintes no cumprimento das suas obrigações tributárias.», (Lopes, 2008: 70). E tal não deve merecer benefícios, muito pelo contrário, é merecedor de penalizações. Tal distorção pode ter resultados graves em termos de redução da percepção de justiça e equidade, associada ao sistema fiscal em que se insere o regime de amnistia fiscal em causa.

Segundo Hautox (2002, *apud* Moscon, 2014: 256)¹², existem «três condições, como direitos do contribuinte, [que] devem estar presentes para perfectibilizar o dever de pagar impostos. São direitos que existem há mais de dois séculos. Não são direitos novos, mas é sempre bom recordá-los para não cair no esquecimento:

a) Os impostos devem ser moderados e igualmente repartidos entre todos os cidadãos em razão de suas capacidades (art. 13 da Declaração Universal de Direitos do Homem de 1789);

b) Os impostos devem ser visíveis e previsíveis;

c) Em caso de desacordo, entre contribuinte e fisco, o contribuinte deve ter a sua disposição um processo equitativo, que respeite seus direitos e garanta a igualdade de armas, na defesa para com a Administração Pública.»

Assim, «[a] lei deve ser a mesma para todos, para que os que ela protege e para os que ela pune.», (Moscon, 2014: 138). Neste sentido, é normal que alguns contribuintes vejam os programas de amnistia fiscal como mecanismos que propiciam a desigualdade. Os contribuintes que cumprem voluntariamente, em tempo útil, os seus deveres de pagamento de impostos, podem sentir que é injusto e pouco equitativo não penalizar aqueles que revelam uma situação tributária não conforme, (Wells, 2002: 67) e (Andreoni, 1991: 144). Assim, as amnistias fiscais podem implicar problemas de equidade e podem ainda, eventualmente, introduzir algum tipo de discriminação, (Marchese & Privileggi, 1999: 12) e (Marchese & Cassone, 2000: 22).

¹² HATOUX, Bernard – **Droits du Contribuable**. Paris: Economica, 2002, p XIX.

Tal como se havia dito, as amnistias fiscais podem ser discriminatórias, uma vez que implicam um tratamento mais favorável para aqueles que haviam evadido e não pagaram os seus impostos em conformidade - podendo estes regularizar a sua posição tributária de forma algo leve, comparada com as penalizações que teriam em circunstâncias «normais». Tais benefícios não têm utilidade para aqueles que cumpriram os seus deveres no tempo certo ou para aqueles que foram descobertos e punidos antes da aplicação do regime de amnistia fiscal, (Mikesell, 1986: 507) e (Marchese, 2014: 5).

No fundo, tal «[s]ignifica que uma lei nova vem dispensar o que a lei antiga estabelecera, beneficiando justamente aqueles que descumpriram a lei anterior. Aos que cumpriram a lei, nada é alcançado, nem a título de estímulo para continuar perseverando. Esses aspectos de retroatividade suscitam consequências relevantes para o direito da igualdade dos contribuintes, pois a lei da anistia via beneficiar somente a alguns, justamente aqueles que ainda não foram punidos. Quem pagou o tributo [...] não se beneficia da amnistia.», (Moscon, 2014: 278).

Mais, «[...] aqueles que pagam em dia os seus tributos [podem sentir-se] lesados em relação aos fraudadores, que, deixando de cumprir os seus encargos fiscais, acabam, por via oblíqua, onerando toda a comunidade. Assim, em uma economia estável, os sonegadores acabam, [realmente] tendo uma vantagem competitiva acentuada em relação aos pagadores pontuais de tributos.», (Gutierrez, 2006: 64).

Realça-se ainda que, na linha da «[...] igualdade e Direito Tributário, a evasão fiscal é sempre contrária à justiça e à igualdade fiscal. Em outros termos, onde as barreiras fiscais de contenção à evasão são reduzidas, há, de certa forma, permissividade ao uso dos valores devidos a título de imposto para outros fins o que resulta em desigualdade e injustiça. [...] Se o tributo não é exigido pelo Estado com a mesma força de todos, os mais astutos e os menos éticos serão [sempre] os mais beneficiados.», (Moscon, 2014: 60).

Neste sentido, as amnistias fiscais podem, eventualmente, revelar-se um mecanismo que promove a falta de equidade, justiça e igualdade, pois «[...] *the evading tax payer who uses the amnesty has gained an advantage over the taxpaying competitor by receiving, implicitly, an artificially low interest government loan.*», (Mikesell, 1986: 507). E é por isso que se «[...] recomenda que a anistia, assim como qualquer dispensa fiscal

pretérita, seja administrada com muita prudência pelo legislador e Administração Pública.», (Moscon, 2014: 279).

As situações enunciadas tornam perceptível a possível desigualdade sugerida pela aplicação deste tipo de mecanismos de política fiscal e, como tal, estes devem ser criados e aplicados com tato e cuidado para que não firam o contribuinte cumpridor. No fundo, para que não firam os contribuintes que sustentam todo o sistema fiscal, por serem estes que cumprem com as suas obrigações no tempo adequado, sendo as fontes basilares de tal sistema, devem ser respeitados e protegidos.

São ainda apontadas às amnistias fiscais, outras desvantagens que têm a ver com o facto de estas poderem alertar os contribuintes para as fraquezas das medidas governamentais relativas às infrações fiscais, ou seja, tais regimes, podem eventualmente, alertar os contribuintes para a realidade de que o governo não é capaz de «encontrar» e punir os incumpridores fiscais, revelando assim um sistema fiscal fraco. Neste sentido, a evasão fiscal pode passar a ser percecionada como apenas um pequeno «pecadilho» permitido, pois os contribuintes que não se encontram de acordo com a lei obtiveram benesses através dos regimes de amnistias fiscais, (Rechberger [et al.], 2010) e (Marchese & Cassone, 2000).

«Amnesties confirm what we know – that not all tax liabilities is collected – but do not provide much useful information about measuring or closing the gap.», (Mikesell & Birskyte, 2007: 1060).

Mais, um dos «[...] motivos para a fuga ao pagamento de impostos [tem-se nas] [...] oportunidades e recompensas associadas à fraude [...]», (Sá & Martins, 2011: 74). Assim, as amnistias podem ir no sentido oposto ao que se propõem, não trazendo sujeitos passivos incumpridores para a esfera da legalidade, mas aumentando os níveis de fraude e evasão fiscal futuros. Tal situação deve ser atendida e travada, pois a fraude fiscal viola os vários princípios fundamentais do sistema tributário e, tem consequências nefastas na economia e na sociedade, sendo uma prática que deve ser combatida e penalizada e não incrementada, (Sá & Martins, 2011: 61).

Além disso, quando os contribuintes conseguem antecipar a aprovação de novas amnistias, ou seja, quando se implementam regime de amnistias fiscais de forma muito constante ou seguida, tornando os regimes previvíveis, o contribuinte passa a acreditar

que o regime é quase permanente e por isso o cumprimento das obrigações fiscais tende a diminuir.

Aliás, intuitivamente, pode afirmar-se que o cumprimento das obrigações fiscais diminui se as amnistias fiscais forem antecipadas pelos contribuintes e, portanto, as receitas fiscais arrecadadas serão menores. Em outras palavras, a implementação de regimes de amnistias fiscais repetidas pode mitigar o potencial dos regimes. De uma perspectiva de política fiscal, conclui-se que os governos devem ser cautelosos quando dependem de este instrumento quase exclusivamente por razões orçamentais, (Bayer, Oberholfer & Winner, 2014: 2).

Mais, «*[c]ritics suggest that post amnesty compliance is far more likely to decline, since honest taxpayers may view the amnesty as an unfair tax break for tax cheats, individuals may expect another amnesty to given in the future, and the amnesty may make taxpayers aware of the widespread presence – and ease- of noncompliance.*», (Alm & Beck, 1993: 53). «*[A]mnesty would further undermine taxpayer morale by sending a clear signal to the [...] public concerning non-compliance and tax fraud [...]. [A]mnesty could harm overall compliance if honest taxpayers felt cheated or if taxpayers expected that subsequent amnesties would be conducted.*», (Mikesell, 1986: 507).

Efetivamente, a criação de constantes amnistias poderá retirar a, eventual, legitimidade aos regimes de amnistia fiscal. Até porque, «*[...] taxpayer finds it worthwhile to delay tax payments by reporting less income initially and some more if an amnesty is announced.*», (Bayer, Oberholfer & Winner, 2014: 1). Mais, pode reduzir o nível de cumprimento das obrigações fiscais, criando um caos no sistema tributário, que já de si se encontra superdependente da colaboração dos seus sujeitos passivos para tributar.

No fundo, um programa de amnistia fiscal deve ser entendido como um regime único que terá a duração de um período de tempo relativamente curto, de tempo fixo e não deve ser esperado novamente, ou seja, este programa não deve ser repetido, (Lerman, 1986: 325). Os regimes de amnistia fiscal devem ser exceções e não regras. Atendendo às suas especificidades e probabilidade de nublar a igualdade e equidade entre sujeitos passivos cumpridores e incumpridores, os regimes devem ser curtos e pouco (ou nada) recorrentes para que tais repercussões não apresentem impactos fortes na sustentação de um sistema fiscal.

Assim, podemos constatar que «*[t]ax amnesties are a controversial revenue-raising tool.*», (Mikesell -Vazquez & Wallace, 2009: 235). Até porque, o interesse público, enquanto fundamento ordinário para a concessão de anistias fiscais pode, de facto, ser colocado em causa.

Moscon (2014: 1), vem enaltecer que «[a]lém das inadequações tributárias ou alterações relacionadas à capacidade contributiva, as anistias e dispensas fiscais retroativas, com base em outros objetivos, encontram dificuldades para apresentar justificativas reais e aceitáveis para a sua concessão, em razão do caráter indissociável de discriminação produzida [...]. A discriminação é característica imanente de toda anistia fiscal, dado o seu caráter retroativo [...] Os diversos sistemas de discriminações produzidas pelas anistias e dispensas fiscais retroativas estão descortinados, com relevância, as discriminações verificadas contra o cidadão honesto, correto, cumpridor do dever fundamental de contribuir.» Assim, podem ser apresentados limites às anistias fiscais de índole constitucional e principiológica.

Fundamentalmente, os contribuintes honestos podem considerar as anistias fiscais uma prática injusta, pois os incumpridores não são penalizados de alguma forma. Assim, as anistias fiscais podem ser entendidas como uma forma de violar o «contrato» entre contribuintes e autoridades fiscais que implica um conjunto de deveres e direitos para ambas as partes, (Rechberger [et al.], 2010) e (Marchese & Cassone, 2000). Neste sentido, «*[...] amnesties may actually undermine future tax revenue by breaching the implicit psychological contract between taxpayers and the state, thus reducing taxpayers' internal motivation for compliance.*», (Marchese, 2014: 1).

Importa realçar que «[n]o Estado Democrático de Direito, o dever de contribuir se legitima e só é dever fundamental porque é um dever igual, imparcial, submete a todos, sem distinção e de acordo com suas capacidades contributivas. Dessa forma, a dispensa fiscal insuficientemente justificada será inconstitucional por significar uma distribuição de privilégio em detrimento da coletividade que cumpre a obrigação de pagar o tributo para a receita estatal.», (Moscon, 2014: 854).

«Note-se [ainda] uma consequência ao nível político poucas vezes abordada: ao beneficiar do pagamento massivo e temporalmente delimitado de imposto em dívida, e em troca dispensando os juros e reduzindo coimas, o governo que aprova este tipo de medida [pode] acaba[r] por prejudicar governos posteriores que, em caso de execução

de dívidas, não poderão mais cobrar os juros e as coimas perdoados pelo executivo anterior (matéria tanto mais importante quanto, no actual enquadramento legal tributário, é muito difícil uma dívida prescrever). Para não referir aqueles casos em que no futuro terá que devolver imposto agora pago por um tribunal entender que a dívida era, afinal, ilegal, cabendo ao Estado pagar ainda juros a favor dos particulares.», (Garcia, 2014).

Conclusivamente, «[...] o imposto é um instituto jurídico-financeiro que se deverá regular pelo princípio da legalidade e da igualdade e que está dotado de uma função instrumental, a qual se poderá desdobrar na promoção de angariação de receita para satisfação das necessidades financeiras do estado [...]», (Soares, 2001, *apud* Bernardo, 2012)¹³. Assim e apesar da possibilidade de moldar os regimes fiscais em prol de angariação de receita adicional, há que salvaguardar os princípios basilares que suportam um estado de direito, alinhando os meios aos fins pretendidos.

Veja-se a análise crítica relativa aos princípios fundamentais contrapostos com a prática das amnistias fiscais, no ponto que se segue neste estudo.

4.1. As Amnistias Fiscais e os Princípios Fundamentais de Direito Fiscal

Os princípios de direito são, segundo Ascensão (2005, *apud* Pereira, 2010: 41)¹⁴, «grandes orientações da ordem positiva, que a percorrem e vivificam. Não sendo a ordem jurídica um mero amontoado casual de elementos, ela é iluminada por grandes coordenadas que lhe dão o travejamento básico.» Aliás, segundo Conti (1997: 22), «[...] o ordenamento jurídico nada mais é do que um sistema de normas orientadas por princípios que lhe dão forma e conteúdo.»

«Os princípios constituem, assim, traves mestras que perpassam pela ordem jurídica, dando-lhe uma ideia de unidade e uma lógica própria. Permitem uma sistematização, uma ordenação e uma ponderação dos aspectos valorativos subjacentes aos regimes jurídicos consagrados na ordem jurídica em causa. Deste modo, os princípios de direito fornecem uma justificação para normas concretas, constituindo a sua base e explicando

¹³ SOARES, Cláudia – **O imposto ecológico: contributo para o estudo dos instrumentos económicos de defesa do ambiente**. Coimbra: Coimbra Editora, Lda., 2001. ISBN 972-32-1028-2. pp. 295-320.

¹⁴ JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 13.^a Ed., Almedina, Coimbra, 2005, p. 419.

as razões da sua existência. Uma norma responde à questão “o quê”, ao passo que um princípio responde à questão “porquê”.», (Pereira, 2010: 41).

Neste sentido, Canotilho (2002: 1146 – 1147), vem caracterizar os princípios jurídicos através de um conjunto de critérios. Tais critérios permitem distinguir os princípios das efetivas regras jurídicas. Assim, perante o autor os princípios apresentam um maior grau de abstração, um menor nível de determinabilidade na sua aplicação concreta, um carácter de fundamentalidade no sistema e uma proximidade em relação à ideia de direito e às exigências que a justiça acarreta.

Assim, e atendendo a que «[a] justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes.», (Abraham, 2007: 46), os princípios basilares de direito fiscal são fundamentais para manter a ordem e organização de um sistema fiscal, na esfera de um estado de direito. Assim, os princípios basilares de direito fiscal têm de ser atendidos pelo legislador na hora de elaborar alguma norma/ regime fiscal.

É nestas circunstâncias que os regimes de amnistia fiscal podem ser questionados, ou seja, é no contexto principiológico que os regimes de amnistia fiscal têm, por norma, especificidades que levam a questionar a sua constitucionalidade (e, talvez, moralidade). No fundo, as características dos regimes de amnistia fiscal podem vir a obnubilar alguns dos princípios basilares do sistema fiscal, vindo desqualificar o dever fundamental de pagar impostos enquanto tal. Vejamos os princípios que podem ser implicados num regime de amnistia fiscal.

O princípio base da análise: Princípio da igualdade que tem consagração no artigo 13.º da CRP:

- «1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.
2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.»

Importa também deixar claro que os fundamentos da igualdade se encontram «[...] cobertos pela garantia fundamental de ninguém poder ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição (art. 106.º, n.º 3, [CRP]).», (Nabais, 1998: 550).

«O princípio da igualdade no direito interno e no cenário internacional assume a função estruturante da ordem jurídica. É princípio organizador e politicamente unificador. [...] É de valor supralegislativo. É o princípio que veda a discriminação, que garante que a lei é para todos e que a igualdade se junta a cada um dos itens proclamados.», (Moscon, 2014: 138).

É de realçar que «[o] *princípio da igualdade* [...] constitui a base essencial do *princípio da justiça* [...]», (Faveiro, 2002: 246). Até porque «[a] justiça e a igualdade estão intimamente ligadas a uma dada conceção de liberdade [existente nos estados de direito].», (Catarino, 2012a: 20).

«O princípio da justiça é o princípio dos princípios. Todos os demais princípios visam em suma alcançar um bom nível de justiça. O Princípio da igualdade constitui a primeira projeção da ideia de justiça, através desse princípio é que se estabelecem os critérios de diferenciação e de igualdade no sistema legal. A igualdade tributária significa justiça tributária no aspeto jurídico e moral. O princípio da igualdade, ao lado de outros, designadamente da dignidade da pessoa humana, da liberdade, da imparcialidade, da confiança legítima, bem como dos postulados de proporcionalidade, da proibição de excesso, entre outros, visam com primazia atender ao princípio da justiça. Contudo, o princípio da justiça produz efeitos próprios. Tem sua própria luz a clarear e a constituir regras jurídicas particularizadas. Possui autonomia.», (Moscon, 2014: 142).

Até porque, «Direito quer dizer justiça. Só a norma justa é Direito e a norma injusta será, quando muito, força. O primeiro nível de exigência de Justiça é o dos direitos humanos, presentes na Constituição da República, mas existentes (vigentes) independentemente da sua consagração. A sua violação leva à inconstitucionalidade da norma.», (Campos, 2012: 87). Até porque, «[o]s impostos devem organizar-se em “sistema” animado pelos valores de justiça e de certeza e segurança.», (Campos, 2012: 88).

Fundamentalmente, «não há justiça sem igualdade, nem a igualdade persiste sem justiça. O princípio da justiça impõe o respeito à igualdade em matéria tributária.», (Moscon, 2014: 165)

Neste sentido, «o princípio da igualdade é um princípio enformador da quase generalidade dos ordenamentos constitucionais modernos e aplica-se conseqüentemente,

à parte do ordenamento jurídico que lida com as matérias fiscais.», (Guimarães, 2012: 66).

No fundo, «o princípio da igualdade fiscal é [...] encarado como uma expressão específica do princípio geral da igualdade, um princípio estruturante do nosso sistema constitucional global [...]. [O] actual princípio constitucional da igualdade obriga também [...] a não fazer discriminações ou igualizações arbitrárias ou carecidas de justificação ou fundamento material ou racional, a não fazer discriminações assentes em critérios subjectivos ou em critérios objectivos, mas aplicados em termos subjectivos e a respeitar os direitos subjetivos de igualdade (ou seja, a tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual) – igualdade na lei [...].», (Nabais, 1998: 439).

A título liminar, destacam-se os dois aspetos mais importantes do princípio da igualdade fiscal, a saber:

- O primeiro aspeto tem que ver com o dever de suportar o imposto por qualquer contribuinte, ou seja, é um dever universal (não discriminatório);
- O segundo aspeto tem-se na incidência dos próprios impostos, ou seja, todos os sujeitos passivos devem pagar os seus impostos com base nos mesmos critérios que os seus semelhantes, por exemplo, os critérios de cálculo da matéria coletável devem ser iguais para quem tem circunstâncias iguais e diferente para quem é desigual. (Nabais, 1998).

Corroborando com o sublimado, o princípio da igualdade tem como corolário, segundo Faveiro (2002: 241), tratar «[...] como iguais, as pessoas têm de ser tratadas igualmente, sob pena de violação do princípio da dignidade que, como qualidade inata, por todos tem de ser respeitada e a todos é igualmente devida. De onde resulta que, ao criar o Direito, ou seja ao institucionalizar como ordem dotada de comando jurídico, de segurança, de coercividade, toda a estrutura ética da vida social, não pode o Estado, pelo poder legislativo de que foi arvorado, violar o pressuposto ou a relação de igualdade que, no substrato social, exista como valor de relação entre os componentes da sociedade [...].»

No fundo, «[o]s entes que, no plano tributário, se encontrem em condições iguais, devem ser objeto de idêntico procedimento fiscal. Trata-se, aliás, da expressão, neste domínio específico das normas jurídico-tributárias, do imperativo genérico de igualdade

de todos os cidadãos perante a lei, timbre de qualquer estado de direito.», (Santos, 2003: 383).

Assim, «[o] princípio da igualdade é uma limitação ao legislador na medida em que o proíbe de editar regras que estabeleçam privilégios [arbitrários], [...] devendo tratar todos os cidadãos de maneira equitativa. [Essencialmente], [este] princípio [...] não proíbe as diferenciações de tratamento, mas apenas as [...] discriminações.», (Gutierrez, 2006: 28) e (Silva, 2008: 55).

Assim, «a igualdade e a não discriminação constituem direitos fundamentais da pessoa humana e lhe conferem uma dimensão social e política. A igualdade enuncia um princípio geral de não discriminação [...], não se limita às prescrições normativas. Esses princípios têm por função essencial preencher as lacunas das regras de direito, resolver as ambiguidades e as contradições surgidas eventualmente na aplicação de disposições legais, reforçados pelo compromisso democrático republicano de fazer valer a Constituição, salvaguardando um nível elevado de proteção contra as discriminações e a favor da garantia do tratamento igualitário.», (Moscon, 2014: 19).

«O princípio da não discriminação tributária tem subjacente a preocupação fundamental de evitar que os Estados discriminem, para efeitos fiscais, determinadas categorias de contribuintes, no âmbito de situações tributárias internacionais. Em termos gerais, existe discriminação no campo fiscal quando determinados contribuintes são sujeitos a uma tributação distinta, geralmente mais gravosa, do que a aplicável a outros contribuintes, sem que exista uma justificação relevante para tal diferença. Trata-se, portanto, de evitar, no âmbito de situações tributárias internacionais, um tratamento fiscal diferenciado em prejuízo de certas categorias de contribuintes, motivado apenas pelos interesses do Estado que tributa.», (Pereira, 2010: 202 e 203).

Importa ainda destacar, «[o] princípio da equidade tem sido considerado como um dos requisitos prioritários a satisfazer por um sistema fiscal. Daí que, num grande número de países mereça mesmo consagração constitucional. [...] Segundo Sanches (1998 *apud* Bairrada & Martins, 2008: 40)¹⁵, «o princípio constitucional da igualdade dos cidadãos perante a lei e a proibição da discriminação e do privilégio tem uma particular densidade na área do direito fiscal, implicando uma distribuição dos encargos tributários que se possa considerar compatível com este princípio.», (Bairrada & Martins, 2008:

¹⁵ SANCHES, Saldanha (1998), **Manual de Direito Fiscal**. Lisboa, Lex.

40). «A repartição dos impostos obedece, assim, ao princípio da igualdade tributária que se concretiza na generalidade e uniformidade dos impostos.», (Bairrada & Martins, 2008: 40).

«Existe respeito pela equidade, nesta vertente da legitimação, apenas se a tributação de um sujeito passivo ou de um facto tributário por um determinado Estado for legítima, ou seja, for justificável. [Por sua vez,] [a] questão da igualdade prende-se com a relação dos sujeitos passivos entre si, uma perspectiva de equidade.», (Pereira, 2010: 63). Há ainda que atender à integridade, para que esta exista é necessário que, «[...] no campo fiscal, [se demonstra que há um efetivo] sistema único e coerente, baseado na ideia de justiça, no que toca à relação jurídico-tributária.», (Pereira, 2010: 64).

Mais, não podemos esquecer que «[a] equidade é um dos factores psicológicos mais relevantes para o cumprimento fiscal.», (Sá & Martins, 2011: 63).

O cumprimento fiscal é muito importante, nomeadamente o cumprimento fiscal voluntário, pois é requisito basilar de todo o sistema fiscal. Sem cumprimento fiscal não há meios sustentáveis de arrecadação de receita pública e sem receita, não há forma de manter e/ou desenvolver o erário público.

Neste âmbito, importa ainda não esquecer que «[...] os contribuintes que não cumprem as suas obrigações fiscais estão a infringir os princípios fundamentais do sistema fiscal. [Até porque] [...] o controlo da fraude fiscal implica custos de vária ordem que são suportados pelos contribuintes que pagam os seus impostos», (Sá & Martins, 2011: 63).

Neste sentido, as amnistias fiscais podem ser contestadas por via do princípio da igualdade, não discriminação e justiça, pois o legislador ao tratar o contribuinte incumpridor da mesma forma que trata o cumpridor, dando dispensas ao contribuinte incumpridor por via de um regime que «esquece» as suas infrações fiscais, pode estar a negligenciar esse mesmo princípio.

«Na realidade, o problema da legitimidade da lei, seja qual for a natureza, impõe-se em face de qualquer lei, não sendo, por conseguinte, privativo da lei de amnistia. [...]. Claro está que a lei de amnistia, como qualquer lei, pode ser irracional e violadora do princípio da igualdade [...].», (Aguilar, 2004. 262).

Há, contudo, a alertar que «[...] é extremamente complexa a aplicação [do Princípio da Igualdade], básico em qualquer Estado de Direito, por se tratar de princípio de difícilima concreção prática. A dificuldade decorre do fato de que [...] o conceito de

igualdade não é de fácil determinação, pois é extremamente difícil objetivar valores.», (Gutierrez, 2006: 27).

«A legitimidade das medidas de clemência [no caso, das amnistias fiscais] deve afirmar-se sempre e apenas quando situações em que a defesa da comunidade socio-política seja melhor realizada através da clemência que da punição». Desta forma, só será legítimo utilizar a amnistia, se tal estiver político-criminalmente fundamentado. [...] O limite imposto ao legislador é constituído pelo princípio da igualdade.», (Campos, 2008: 61).

Mais, o legislador ao negligenciar um dos princípios basilares do dever fundamental de suportar impostos encontra-se, possivelmente, a corroer o sistema fiscal, resta verificar se tal corrompimento é ou não colmatada pelos benefícios que as amnistias fiscais poderão trazer, tal constatação teria de ser aferida através do princípio da proporcionalidade. Segundo Aristóteles (filósofo), (2002), «[...] o justo é o proporcional, e o injusto é o que viola a proporção.»

Assim, «[...] [o] critério que definirá a compatibilidade constitucional da amnistia fiscal serão sempre as exigências de proporcionalidade em sentido amplo, e que a *ratio* assenta em razões de política legislativa que cabe ao Estado levar a cabo. O objetivo de um regime de amnistia fiscal deve ser o preenchimento do conteúdo das normas programáticas da constituição material adaptadas à conjuntura económico-social que se faz sentir em determinado momento.», (Santos, 2014: 27).

Neste contexto importa atentar ao princípio da proporcionalidade. Tal princípio permite aferir se determinada norma é adequada, necessária e proporcional, ou seja, permite «[...] apurar se o imposto é instrumento adequado e necessário para atingir o fim ou objectivo (extrafiscal), [...] e se é proporcional na afectação de outros valores constitucionais, mormente dos direitos, liberdades ou garantias fundamentais.», (Nabais, 1998: 479).

Até porque, «é no âmbito da equidade e da justiça que opera o pressuposto da proporcionalidade [...]», (Faveiro, 2002: 913). Assim, «[s]e a lei tributária não consagrar, o princípio da igualdade e os seus pressupostos de equidade, justiça e proporcionalidade na distribuição do dever de contribuir, obviamente que não cumpre a Constituição e os correspondentes fundamentos do Estado de direito, violando mesmo o preceito jurídico fundamental do seu artigo 30.º», (Faveiro, 2002: 914).

Assim, «os postulados da proporcionalidade, da razoabilidade, da proporção e da proibição do excesso servem de instrumentos balizados à aferição da intensidade da violação da igualdade em dada circunstância. [Mais,] o postulado da proporcionalidade é critério essencial para verificar a oportunidade e a concretização da igualdade, serve também para afastar princípios colidentes. Tal postulado exige o exame tridimensional: adequação, necessidade e justa medida.», (Moscon, 2014: 165).

«De especial relevância o postulado da proporcionalidade na aplicação das normas do sistema tributário, e com mais razão relativamente às [amnistias] fiscais. [...] O postulado da proporcionalidade em sentido amplo é indicado com múltiplas facetas, nominado até como princípio da proibição de excesso [...]. Nessa linha e ideias, o Estado não pode exigir do contribuinte mais do que esse pode dar. Tal premissa nos leva de forma inexorável à conclusão de que o Estado também não pode dispensar, para alguns, sem justa razão, o que é devido por todos.», (Moscon, 2014: 147).

Essencialmente, o critério de proporcionalidade possui três dimensões: a adequação, a necessidade e a justa medida, em uma relação direta entre os fins e os meios perseguidos em cada caso concreto. Veja-se, neste âmbito, alguma da jurisprudência produzida pelo TJUE que vem esclarecer alguns pontos sobre o Princípio da Proporcionalidade: Acórdão Avoir Fiscal (C-270/83); Futura (C-250/95); Leur-Bloem (C-28/95); Lankhorst-Hohorst (C-324/00); Comissão vs. República Francesa (C-334/02); Lasteyrie du Saillant (C-9/02); Acórdão Marks & Spencer (C-446/03); Acórdão N (C-470/04); Acórdão Cadbury Schweppes (C-194/04); Acórdão Turpeinen (C-520/04) e Acórdão Oy AA (C-231/05).

Atendendo à jurisprudência citada, pode concluir-se que as medidas nacionais suscetíveis de restringir as liberdades e princípios fundamentais só são admissíveis se:

- Forem aplicadas de modo não discriminatório;
- Estiverem justificadas por razões imperativas de interesse geral;
- Forem adequadas à garantia da realização do objetivo que prosseguem;
- Não ultrapassarem o que é necessário para atingir esse objetivo, (Acórdão Gebhard, C-55/94).

Mais, a medida terá de se apresentar sempre proporcional quanto aos seus meios e fins, ou seja, apresentar-se adequada, necessária e ponderada relativamente aos benefícios globais e custos decorrentes da medida em questão, (Acórdão Cadbury, C-196/04).

«No aspecto da adequação, a proporcionalidade vai determinar se o ato é adequado ao fim a que se destina. Equivale dizer, o ato em exame deve ser um meio a servir à concretização dos interesses públicos. O ato adequado contém as qualidades da juridicidade, da legalidade, da finalidade, do devido processo formal e da eficácia. Essa adequação à finalidade pública também está vinculada a outros postulados como a razoabilidade e a proibição do excesso, inclusive nos aspectos que possam ser contra os direitos individuais.», (Moscon, 2014: 149 e 150).

No fundo, «as discriminações proibidas são as discriminações injustificadas. O que não impede o tratamento diferenciado quando a diferença clama compensação.», (Moscon, 2014: 165).

Fundamentalmente, «[o] “apagamento” dos crimes praticados [providenciado por um regime de amnistia fiscal,] durante um certo lapso temporal coloca, desde logo, os agentes desses crimes numa posição de privilégio perante os restantes, que carece de ser fundamentada à luz do artigo 13.º da Constituição.», (Aguilar, 2004: 200).

Neste sentido, «[a] igualdade é fundamento necessário e suficiente para impedir ou para justificar a concessão de benefícios e, por consequência, para impor diferenciações ou coibir discriminações. [...] As anistias e outras dispensas fiscais retroativas podem ser constitucionais ou inconstitucionais. Serão, todavia, inconstitucionais por violação à igualdade sempre que as justificativas forem inexistentes ou insuficientes para demonstrar a necessidade de concedê-las em confronto com a discriminação que [possivelmente] irão provocar. Os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade são instrumentos que permitem juízos de ponderação para verificar, em cada circunstância, a necessidade, a adequação e os fins perseguidos de modo que possam ser percebidos quais os princípios jurídicos que deverão prevalecer. A igualdade na aplicação das leis surge como norma fundamental, em razão de seu conteúdo prontamente evidente; municia o fundamento de validade das normas e de princípios dela deduzidos através de uma operação lógica. Desse exame poderá resultar a admissão do fato de ser a lei discriminatória justificada, como ela também poderá levar à conclusão de discriminação injustificada.», (Moscon, 2014: 850 e 851).

Neste sentido, as amnistias fiscais são consideradas constitucionais através da sua justificação assentar nas seguintes condições:

«a) Quando a necessidade e o merecimento, como condições causais prévias a serem consideradas para a instituição séria da dispensa fiscal, tenham força suficiente para a discriminação consequente.

b) Quando o interesse público justificador da dispensa fiscal retroativa for capaz de se sobrepor no cotejo com outros interesses públicos atingidos pela discriminação produzida pela dispensa fiscal.», (Moscon, 2014: 852 e 853).

No fundo, «[...] tudo se resume ao apuramento da razão determinante de cada norma de amnistia. Se a mesma se fundar numa situação fáctica excepcional que justifique, na perspectiva do crivo da igualdade, um tratamento de privilégio, a concessão da amnistia será, respeitados todos os demais requisitos [...], não inconstitucional [...]. Desde que a amnistia se justifique racionalmente, como modo de acudir a uma excepção facticamente relevante, na perspectiva finalista encontra-se constitucionalmente legitimada [...]. O ponto cardeal, orientador do instituto de que nos termos ocupado, não é outro senão o princípio da igualdade, devendo este ser, por conseguinte, o critério a seguir pelo legislador ordinário.», (Aguilar, 2004: 200). Até porque, mais que tudo devemos ter em conta que «[...] as receitas tributárias são do Estado e não dos governos.», (Garcia, 2014).

Essencialmente, os regimes de amnistia fiscal devem coadunar-se com os princípios basilares de direito fiscal e suas limitações. Aliás, é crucial que assim seja, para que se mantenha um sistema fiscal eficiente, equitativo, íntegro e justo. «Respeitados esses limites e proibições decorrentes dos princípios e regras constitucionais, a concessão de amnistias é perfeitamente válida, donde termos nós concluído que, se não houvera a nossa Constituição consagrado o presente instituto, o mesmo seria, não obstante, legítimo e constitucionalmente não interdito.», (Aguilar, 2004: 262 e 263).

Se por acaso o regime de amnistia fiscal demonstrar que corrompe determinado princípio fiscal basilar, isto porque, existe sempre, inevitavelmente, fortes possibilidades das amnistias fiscais se apresentarem enquanto regimes discriminatórios, devido às suas características e tipicidade, tais discriminações podem encontrar «[...] justificação na persecução do interesse público, quando esse incidir em grau suficiente a fundamentar o *discrimem*, não sendo aceitável qualquer interesse público, somente

aquele que, no caso concreto, for capaz de superar o cotejo com os resultados discriminatórios produzidos contra os direitos e interesses legalmente protegidos dos particulares.», (Moscon, 2014: 340).

Compreendendo-se que a arrecadação de receita é sempre a grande preocupação e intuito do estado, porque de facto, «[...] é através do imposto que o Estado obtém a parte mais significativa dos meios para dar satisfação às necessidades colectivas e realizar os seus fins [...]», (Catarino, 2009: 26). Os regimes de amnistia fiscal têm de ir mais além, ou seja, apresentar também outros propósitos que sustentem o regime e não apenas a racionalidade económica.

Apesar do susodito, há que ter em conta que «[a] racionalidade económica, [...] pode justificar a utilização de tarifa de impostos como um instrumento ao serviço da economia. Nesta perspectiva, parte-se do princípio de que alguns objectivos de política macro-económica (...) assumem uma relevância nacional capaz de legitimar a derrogação da regra da uniformidade através da transitória concessão de um regime fiscal privilegiado (...) Pode, pois, dizer-se que «nem todas as desigualdades fiscais são repreensíveis. Algumas (...) são estabelecidas de forma consciente e deliberada, com um fim de intervenção».», (Santos, 2003: 307). Contudo, crê-se que a razão puramente económica não bastaria para suportar um desrespeito de alguns princípios basilares de direito fiscal em sede de um regime de amnistia fiscal, pois o conceito de razão económica válida, deve ser interpretado como indo «[...] além da simples tentativa de obter um benefício puramente fiscal [...]», (Acórdão A. Leur-Bloem, C-28/95).

Assim, regimes de tal tipologia devem respeitar o princípio da proporcionalidade, ou seja, ser um regime adequado, necessário e justo, atentando que pode, eventualmente, não bastar a justificação de «razões económicas válidas». É sempre necessária a apresentação de justificações adjacentes. Veja-se neste âmbito a principal jurisprudência produzida pelo TJUE sobre tal tema: Acórdão Leur Bloem (C-28/95); Acórdão Zwijnenburg (C-352/08); Acórdão Foggia (C-126/10) e Acórdão Pelati (C-603/10).

Tais justificações podem consignar-se, por exemplo, na coerência do sistema fiscal, combate à fraude e à evasão fiscais, eficácia dos controlos fiscais, repartição equilibrada do poder tributário e simplificação e transparência do sistema fiscal, (Nogueira, 2010: 239). Tais justificações têm sido admitidas pelo TJUE, sendo certo que apenas a

justificação de «razões económicas válidas» não é suficiente para sustentar a desvalorização dos princípios fundamentais de direito fiscal.

No fundo, e em sede de regimes de amnistia fiscal, é preciso ter em atenção «[...] os postulados da proporcionalidade, da razoabilidade, da proporção e da proibição de excesso [que] vão servir de instrumentos orientacionais, limitadores de discriminações e indicadores de violação ao direito de igualdade.», (Moscon, 2014: 146).

«Em face à eventual colisão entre princípios jurídicos, a proporcionalidade vai servir de instrumento de medida para a aplicação da igualdade, como uma balança que serve a medir os pesos e contrapesos existentes entre os princípios fundamentais que conflituam e que devem incidir no caso concreto. Trata-se de instrumento apto para controlar os poderes legislativo, executivo e também o judiciário no efetivo exercício de suas funções, no sentido de ostentar e de impedir a arbitrariedade dos atos, como, por exemplo, o excesso de poder, a patente violação da lei ou até mesmo o exercício do arbítrio, o abuso de direito.», (Moscon, 2014: 151).

No fundo, «[a] medida necessária é também derivada do postulado da proporcionalidade. [...] De um lado a necessidade do particular, de outro lado, a necessidade do Estado. Os bens jurídicos postos em causa devem ser sopesados. O justo equilíbrio deve estar sempre presente. Para tanto, necessário avaliar os valores em tensão procurando harmonizá-los. Atender as necessidades do particular ou do Estado sem ferir o direito de igualdade de administrados é tarefa complexa que merece toda atenção. A violação não justificada resulta em discriminação.», (Moscon, 2014: 150). «Neste sentido, não basta qualquer justificativa, é exigida uma justificativa qualificada, esclarecedora e suficiente, norteadas em parâmetros de Direito justo e de promoção de justiça.», (Moscon, 2014. 156 e 157).

«Para concluir sobre qual a justa medida, o postulado da proporcionalidade aponta para aquela que tiver menos potencial ofensivo aos interesses do particular. Em face do que for adequado, necessário e possível, deve-se optar pela hipótese mais justa. Essa questão leva de forma exonerável a uma vinculação da Administração Pública em seus atos para atender aos postulados, designadamente, da proporcionalidade, e da razoabilidade, tendo-os como balizadores. Coíbe os excessos, exige ação, e ao mesmo tempo, conforme o caso, impõe abstenções. [...] Assim, a proporcionalidade, concretizadora da ideia de expressão maior dos desejos da sociedade de ver os agentes órgãos da administração presentes em uma relação de eficiência e eficácia interferindo o mínimo

possível negativamente no exercício dos direitos e garantias legítimos, gera a confiança necessária que todo cidadão deseja e merece de seu Estado.», (Moscon, 2014: 151).

Fundamentalmente, «[...] no campo fiscal, impõe-se sobremaneira a aplicação do clássico e eterno conceito de justiça traçado há muitos séculos por Aristóteles, em que há fortemente, em seu conteúdo, a ideia de equidade, trazendo em si uma função social na busca da dignidade do homem, conferindo a cada um o que lhe é devido, ideia, aliás, traduzida nas palavras deste filósofo: “... o justo é o proporcional, e o injusto é o que viola a proporção”.», (Abraham, 2007: 29).

Assim, «[a]s ideias de liberdade e tributo e de direitos e interesses protegidos no poder de tributar ligam-se essencialmente à ideia de igualdade na mesma equação de valores e se encontram em permanente interação para a luta contra discriminações fiscais, quando desigualdades infundadas, prejudicam a liberdade do contribuinte. Qualquer discriminação injustificável que implique excluir alguém da regra tributária geral ou que configure um privilégio [...] constituirá ofensas a direitos individuais, uma vez que desrespeitará a igualdade assegurada pelos modernos diplomas constitucionais e declarações universais.», (Moscon, 2014: 138).

Mais, é preciso considerar que, «[d]e facto, a percepção da injustiça na repartição dos impostos tem incidências negativas que podem atingir a própria coesão social [...]», (Santos, 2003: 393). Tais incidências devem ser atendidas e controladas pelo legislador na hora de elaboração de um regime fiscal com as especificidades comuns às amnistias fiscais.

Assim, «[n]a aplicação da lei fiscal, o Estado deverá estar atento para estabelecer um equilíbrio justo entre os interesses individuais e o interesse geral, o interesse público. O princípio do justo equilíbrio se concretiza com a observação da razoabilidade e da proporcionalidade com vistas a evitar a discriminação e, ao mesmo tempo, a permitir a concretização dos fins perseguidos pelo Estado.», (Moscon, 2014: 161).

Até porque, no caso dos regimes de amnistia fiscal «[...] há ainda que considerar o “conflito de fundo” [...] que se regista entre os valores da eficiência e da justiça.», (Pereira, 2010: 63). Os regimes primam pela angariação de receita extraordinárias, mas devem também atender e salvaguardar os princípios base de direito fiscal. Tal equilíbrio é atestado através do respeito pelo Princípio da Proporcionalidade, tal como se houvera dito.

Contudo, tais regimes devem ter em conta todos os princípios basilares de direito fiscal, pois «[a] verdade é que o sistema fiscal ganha, e muito, se for visto pela generalidade do público como justo. Isso contribui para não tornar a evasão socialmente aceitável e aumentará o grau de cumprimento espontâneo da lei, enquanto a percepção de graves injustiças na tributação poderá contribuir para que o evasor seja antes tido como alguém que procura afinal fazer justiça pelas suas próprias mãos.», (Bairrada & Martins, 2008: 53).

5. Análise dos Regimes de Amnistias Fiscais em Portugal: RERT's e RERD's [Estudos de Caso]

Esta investigação tem como escopo uma análise empírica acerca dos regimes de amnistias fiscais aplicados em Portugal nos últimos dez anos. Importa realçar que, segundo o estudo de Torgler & Schaltegger, (2005: 431), tal instituto não é uma novidade do último século em Portugal pois, tal mecanismo de política fiscal já havia sido aplicado em 1981, 1982, 1986 e 1988. Apesar da parca informação acerca dos contornos destes regimes aplicados na década de 80, tais autores anunciaram que os regimes recaiam isoladamente sobre os impostos de rendimentos e recolheram apenas 40% da receita total que estava inicialmente prevista angariar.

Neste sentido, esta análise irá recair sobre os Regimes Excepcionais de Regularização Tributária, (RERT I, RERT II, RERT III), aplicados no ordenamento jurídico tributário português nos anos 2005, 2010 e 2012. Assim, o estudo irá versar sobre o Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (RERD), aprovado para o ano 2013 e ainda, acerca do Regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária (RERD de Portagens), que esteve vigente no ano 2015.

De facto, nos últimos dez anos, a amnistia fiscal foi aplicada com alguma recorrência enquanto mecanismo de política fiscal, ainda que apresentando diversas características, contornos e caracteres. De facto, podemos afirmar que as características de um regime de amnistia fiscal são cruciais para a sua eficácia, podendo até apresentar-se enquanto «[...] ponte de transição para um sistema fiscal

competitivo a nível europeu [e até mesmo internacional], beneficiando todas as entidades envolvidas e que tenha como escopo principal a transposição de sujeitos passivos incumpridores para a legalidade.», (Santos, 2014: 42). Tal concessão poderá apresentar um carácter algo contestável, no entanto, vem exaltar a importância que os contornos de um regime de amnistia fiscal podem ter no sistema fiscal que integra.

Neste sentido, as características de um regime fiscal eficiente são uma matéria com interesse de análise para que se possa compilar e criar uma lista de contornos que se traduzirão numa amnistia fiscal eficiente, tomando por base o caso português. Assim, caso exista a necessidade e a possibilidade de futura aplicação de tais regimes, esta análise será de extremo interesse.

5.1. Regime Excepcional de Regularização Tributária I (RERT I - 2005)

A Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho, (primeira alteração do Orçamento do Estado para 2005) introduziu o Regime Excepcional de Regularização Tributária (RERT), tendo as respetivas disposições do regime, sido regulamentadas pela Portaria do Ministro de Estado e das Finanças n.º 651/2005, de 12 de agosto de 2005. Este regime foi legitimamente considerado como um regime de amnistia fiscal, apresentando-se aliás, como a primeira experiência desta tipologia no ordenamento jurídico-tributário português.

«O Orçamento do Estado Rectificativo trouxe, entre outras medidas de combate à fraude e à evasão fiscal, o regime especial de “repatriamento de capitais”, com o intuito (...) de garantir a [repatriação e] declaração ao fisco do dinheiro ilegalmente colocado ou mantido no exterior, a troco de [...] [uma redução na penalização pela infração praticada]. Visa-se, naturalmente, permitir a tributação futura dos rendimentos de capitais a gerar, com uma ligeira tributação, à entrada, dos capitais não declarados [...].», (Pinto, 2005).

Neste sentido, o artigo 5.º da Lei n.º 39-A/2005 veio introduzir um regime de regularização tributária de elementos patrimoniais colocados no exterior e que aí se encontrassem a 31 de dezembro de 2004, não declarados em território português. Tal regime permitia a produção dos seguintes efeitos:

«[...] a) Extinção das obrigações tributárias exigíveis em relação àqueles elementos e rendimentos, respeitantes aos períodos de tributação que tenham terminado até 31 de Dezembro de 2004;

b) Exclusão da responsabilidade por infracções tributárias que resultem de condutas ilícitas que tenham lugar por ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou escrituração, de declarações apresentadas ou prestadas à administração fiscal ou que a esta devam ser revelados, desde que conexas com aqueles elementos ou rendimentos;

c) Constituição de prova bastante para os efeitos previstos no n.º 3 do artigo 89.º-A da lei geral tributária: [«3 - Verificadas as situações previstas no n.º 1 deste artigo [1 - *Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna [...] ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50%, [...].*], cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património ou o consumo evidenciados.»]

(Art. 4.º, do art. 5.º da Lei n.º 39-A/2005).

Assim, o RERT procurava dirigir os contribuintes incumpridores para a esfera da legalidade, concedendo-lhes uma espécie de imunidade legal. Neste sentido, os contribuintes incumpridores teriam como contrapartida à regularização uma penalidade reduzida, relativamente à que lhes seria aplicada em condições regulares tendo em conta a infração tributária praticada. No fundo, este regime permitia a regularização jurídico-tributária a baixo custo, relativamente a rendimentos inerente a elementos patrimoniais não declarados no ordenamento jurídico português, reduzindo as correspondentes obrigações tributárias e excluindo da responsabilidade o contribuinte que cometeu as infracções fiscais relativas a tais elementos patrimoniais.

O regime aplicava-se a elementos patrimoniais que não se encontrassem em território português e que consistissem «[...] em depósitos, certificados de depósito, valores mobiliários e outros instrumentos financeiros, incluindo

apólices de seguro do ramo 'Vida' ligados a fundos de investimento e operações de capitalização do ramo 'Vida'.», (art. 1.º, do art. 5.º da Lei n.º 39-A/2005). Podiam beneficiar deste regime os sujeitos passivos pessoas singulares, desde que cumpridores de todos os trâmites legais e processuais necessários à aplicação do regime, designados no art. 5.º da Lei n.º 39-A/2005.

O RERT apresentava inicialmente, enquanto data limite de vigência, o dia 16 de dezembro de 2005, porém, por despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF), o regime foi prorrogado até ao dia 30 de dezembro de 2005 (inclusive). «Segundo a Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, a prorrogação surgiu em resposta às dificuldades de acesso ao sítio da Direcção-Geral dos Impostos no [...] dia 16 de Dezembro (último dia do prazo de adesão ao RERT previsto na Lei) e em razão de só muito perto do termo deste prazo ter sido possível ao SEAF esclarecer as dúvidas suscitadas pelo Banco de Portugal e pela Associação Portuguesa de Bancos sobre o enquadramento de diversas situações complexas no âmbito do RERT», (PLMJ, 2005).

Este regime permitia que os contribuintes passíveis de serem abrangidos, com o fim de regularizarem a sua situação fiscal, pudessem escolher entre o pagamento correspondente à aplicação de uma taxa de 5% sobre o valor dos elementos patrimoniais a repatriar, (art. 2.º, do art. 5.º da Lei n.º 39-A/2005), ou de uma taxa especial de 2,5% (metade da taxa mencionada anteriormente) caso os elementos abrangidos fossem convertidos em investimentos nos títulos de dívida do Estado Português, (art. 6.º, do art. 5.º da Lei n.º 39-A/2005). Realça-se que as importâncias pagas em sede do RERT não seriam dedutíveis nem compensáveis em sede de qualquer outro imposto ou tributo, (art. 2.º, n.º 3, do art. 5.º da Lei n.º 39-A/2005).

Em situação de reinvestimento dos elementos patrimoniais regularizados em títulos do Estado Português, o declarante deveria manter os elementos na sua titularidade pelo menos pelo período de três anos. Segundo disposições no RERT, caso o declarante não proceda de tal forma, será aplicada a taxa de 5% acrescida de juros compensatórios, (art. 6.º, n.º 4 e 5, do art. 5.º da Lei n.º 39-A/2005).

Essencialmente, o RERT, no que diz respeito à tributação aplicada para efetuar o repatriamento em solo português de elementos patrimoniais que não se

encontrassem regularizados a 31 de Dezembro de 2004, aplica uma taxa de 5% sobre o valor dos elementos patrimoniais ou de 2,5% no caso de reinvestimento dos elementos patrimoniais em títulos do estado português,

O regime aplicava-se a sujeitos passivos que apresentassem a declaração de regularização tributária referente ao regime, seguindo esta o modelo aprovado por portaria do Ministro das Finanças. O regime só se aplicaria caso não se verificasse qualquer falta, omissão ou inexatidão na declaração, e se fossem apresentados os devidos documentos comprovativos da titularidade e do depósito ou registo dos elementos patrimoniais em questão. A declaração e restante documentação teria de ser entregue ao Banco de Portugal ou a outra instituição bancária estabelecida em Portugal, conjuntamente, deveria ser efetuado o devido pagamento da taxa aplicável, imediatamente ou nos 10 dias úteis seguintes à entrega da declaração, (art. 5.º, do art. 5.º da Lei n.º 39-A/2005). Mais, a aplicação deste regime não era extensiva a elementos patrimoniais situados em países ou territórios considerados não cooperantes pelo Grupo de Ação Financeira (GAFI), (art. 7.º, do art. 5.º da Lei n.º 39-A/2005).

Realça-se ainda que, o sujeito passivo que pretendesse aderir ao regime, mas não cumprisse todos os preceitos, vindo por isso a ser exposto, teria de suportar uma majoração de 50% do imposto que seria devido pelos rendimentos correspondentes aos elementos patrimoniais não declarados, omitidos ou inexatos, (art. 7.º, do art. 5.º da Lei n.º 39-A/2005).

O limite colocado à fruição do regime tinha-se no facto de, à data da apresentação da declaração por parte do contribuinte incumpridor, ainda não «[...] tenha tido início procedimento de inspeção ou qualquer outro procedimento para apuramento da situação tributária do contribuinte, bem como quando já tenha sido desencadeado procedimento penal ou contra-ordenacional de que, em qualquer dos casos, o interessado já tenha tido conhecimento nos termos da lei e que abranjam elementos patrimoniais susceptíveis de beneficiar do regime previsto na presente lei.», (Art. 4.º, n.º 2, do art. 5.º da Lei n.º 39-A/2005).

Importa ainda evidenciar que, de acordo com as regras estabelecidas, a declaração de regularização tributária não podia, «[...] por qualquer modo, ser utilizada como indício ou elemento relevante para efeitos de qualquer

procedimento tributário, penal, ou contra-ordenacional, devendo os bancos manter o sigilo sobre a informação prestada», (art. 5., n.º 5, do art. 5.º da Lei n.º 39-A/2005).

Fundamentalmente, através da adesão ao regime apresentado, o sujeito passivo incumpridor seria transferido para a esfera da legalidade tributária. Assim, através de tal regime, o sujeito passivo encontrar-se-ia protegido contra os possíveis efeitos colaterais negativos, que poderiam advir da prestação de tais informações relativas a elementos patrimoniais outrora omitidos. Tal proteção seria garantida pelo Banco de Portugal que dirigia todo o processo relacionado ao regime, o que fazia crer que a Autoridade Tributária não teria acesso às declarações entregues pelos contribuintes que aderissem ao regime. Assim, a identidade dos aderentes não seria, à partida, revelada, salvaguardando-se toda a confidencialidade inerente à boa aplicação do regime.

A reter tem-se que, a partir do momento em que os rendimentos estivessem regularizados, extinguir-se-iam todas as obrigações tributárias exigíveis por esses valores no passado, bem como se iniciava a atenuação das repercussões das infrações e de crimes fiscais incorridos, relacionados aos valores patrimoniais abrangidos pelo RERT. Cumpre clarificar ainda que, à partida, a regularização proveniente do RERT, teria impacto nas matérias coletáveis dos sujeitos passivos aderentes, relativamente a rendimentos declarados em anos posteriores à aplicação do regime, o que salvaguarda a recolha de receita a longo prazo.

5.1.1. Conjuntura Económica e Social na qual foi aplicado o Regime Excecional de Regularização Tributária (RERT I - 2005)

Apresentadas as linhas gerais do RERT, importa analisar a conjuntura sob a qual este regime foi aprovado e aplicado. O RERT foi instituído no ano de 2005, estando vigente durante o primeiro ano de exercício do XVII Governo Constitucional de Portugal. Este regime surgiu numa altura em que se apresentava resultados económicos muitos modestos, contexto no qual surgia alguma necessidade de receitas fiscais adicionais e de, simultaneamente, lutar contra uma elevada fraude e evasão fiscal, tal como, contra o deslocamento de

rendimentos para o estrangeiro. Assim, o RERT surge enquanto mecanismo de luta contra a fraude e evasão fiscal, bloqueio ao deslocamento de capitais, tal como, com o intuito de arrecadar receitas extraordinárias num curto espaço de tempo.

«A economia portuguesa [apresentou] em 2005, um comportamento muito modesto. De acordo com os dados do Instituto Nacional de Estatística (INE), o PIB nacional cresceu 0,4% em 2005, depois de ter crescido 1,2% em 2004. O crescimento do PIB em 2005 foi inferior a 1% pela terceira vez nos últimos quatro anos¹⁶», (PCGE, 2005: 4).

Relembra-se que «[a] evolução económica em 2005 foi condicionada por causas internas (efeitos restritivos da consolidação orçamental e processo de correcção do sobreaquecimento da despesa interna, que se traduziu nomeadamente na quebra do investimento residencial) e por causas externas de que se destacam os efeitos decorrentes do alargamento da União Europeia, da globalização e do aumento de preço do petróleo nos mercados internacionais», (CGE, 2005:4).

Assim, em 2005 verificou-se uma desaceleração da atividade económica portuguesa. O PIB aumentou abaixo do esperado e do que se verificou em 2004. Observou-se um parco crescimento das exportações e um considerável abrandamento da procura interna, resultante essencialmente, da quebra de investimento. A poupança interna, tanto do sector privado como do sector público, diminuiu em 2005. «As necessidades líquidas de financiamento da economia agravaram-se para -8,1 por cento do PIB (-5,7 por cento em 2004).», (CGE, 2005: 7).

É ainda de realçar que, «[n]os países da União Europeia assistiu-se a evoluções diferenciadas da actividade em 2005, continuando a economia portuguesa a apresentar um dos crescimentos mais baixos (0,3 por cento)», (CGE, 2005: 12). Mais, nesse mesmo ano, Portugal apresentava um total da dívida de 63,4 por cento do PIB.

Assim, em 2005, o défice orçamental português estimado foi de 8.866,7 milhões de euros e revelou, face a 2004, uma deterioração de 2,8 pontos percentuais do PIB.

¹⁶ As taxas de crescimento mencionadas [...] têm como fonte o INE (Contas nacionais trimestrais, 2º trimestre de 2006, Setembro de 2006).

Fundamentalmente, Portugal «[...] viu reconhecido pelo Ecofin a activação de um procedimento de défice excessivo, [pois] foi o Estado-Membro da Zona Euro que maior agravamento registou no défice e dívida pública, respectivamente, 2,8 pontos percentuais e 5.2 pontos percentuais do PIB.», (CGE, 2005: 13). Neste sentido, Portugal encontrava-se, no ano 2005, em situação de défice excessivo, revelando por isso necessidade de intervenção económica e de contenção orçamental.

5.1.2. Controvérsias do Regime Excecional de Regularização Tributária (RERT I - 2005)

O RERT concedia uma opção entre o pagamento de uma taxa de 5%, sobre o valor dos elementos patrimoniais regularizados, ou de 2,5%, caso o valor dos elementos patrimoniais mencionados fosse convertido em títulos da dívida pública portuguesa. Assim, o regime criava um mecanismo mais aliciante para o sujeito passivo que pretendesse aderir, usufruindo este da aplicação de uma taxa reduzida aos elementos patrimoniais regularizados, caso efetuasse o seu investimento em títulos da dívida pública portuguesa. Tais concessões revelavam-se ainda, algo benéficas para o estado português, visto que a sua dívida pública seria convertida em títulos pertencentes aos sujeitos passivos aderentes do RERT I, aumentando a liquidez do Estado. Esta opção veio revestir o regime de ilegalidade perante as designações do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), vide processo C-20/09¹⁷ de 7 de abril de 2011.

De acordo com o acórdão do TJUE referente ao processo C-20/09, a Comissão Europeia (CE) efetuou uma petição dirigida ao TJUE, para que o RERT fosse declarado contra os princípios fiscais basilares do direito europeu, nomeadamente o princípio da livre circulação de capitais, (atual artigo 63.º do TFUE).

Tal pedido teve como base o facto da CE considerar «[...] que este Estado-Membro, [Portugal,] não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º CE e do artigo 40.º do Acordo EEE, na medida em que

¹⁷ Processo C-20/09:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=81055&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=838043>

aplicava, no quadro do RERT, uma taxa mais favorável à regularização dos elementos patrimoniais que sejam títulos do Estado português ou elementos patrimoniais reinvestidos em títulos do Estado português até à data da apresentação da declaração de regularização tributária (...).», (10º do Acórdão do Processo C-20/09). Assim, a CE considerava que tal regime resultava num tratamento fiscal preferencial aos títulos de dívida pública emitidos unicamente pelo Estado português.

Assim, a Comissão considerava que o RERT «[...] constitui[a] uma restrição à livre circulação de capitais, proibida pelo artigo 56.º CE, na medida em que os sujeitos passivos suscetíveis de beneficiar do RERT foram dissuadidos de manter os seus elementos patrimoniais regularizados sob outras formas que não títulos do Estado português. Ora, uma disposição fiscal nacional suscetível de dissuadir os sujeitos passivos de efetuarem investimentos noutros Estados-Membros constitui uma restrição à livre circulação de capitais, na aceção do artigo 56.º CE», (45º do Acórdão do Processo C-20/09).

A República Portuguesa, perante os factos descritos, veio justificar-se e colocou também algumas questões formais. No fundo, o Estado português veio alegar que o RERT não colidia com qualquer princípio de direito fiscal europeu, tendo como justificações o facto de o regime ser temporário, vigorando por um curto período de tempo. Veio alegar também que o objetivo que o regime perseguia era de interesse geral: combater a fraude e evasão fiscais, um dos maiores problemas do sistema fiscal português.

Apesar das justificações apresentadas, a argumentação não procedeu junto do TJUE, por virtude das características do regime, mas principalmente devido à aplicação de diferentes taxas a realidades iguais. É ainda de realçar que a diferença de taxas se traduzia também em diferentes mecanismos de aplicação e concretização do regime, proporcionando grandes desigualdades. «Além disso, [o TJUE] considerou que estava em causa uma motivação puramente económica, em função da diminuição de receitas do Estado Português, sendo o art. 6º do RERT uma forma de compensar essa mesma diminuição.», (Santos, 2014: 31).

Neste sentido, o TJUE veio a decidir que o RERT não cumpria as obrigações que lhe incumbem por força do princípio da livre circulação de capitais, sendo um regime incompatível com tal princípio. O TJUE chegou a tal conclusão, pois o princípio da livre circulação de capitais não poderia ser neutralizado com base exclusiva no interesse económico. No fundo, o RERT revelou-se incompatível com um princípio basilar do direito fiscal europeu: o princípio da liberdade de circulação de capitais, conseqüentemente, o RERT foi considerado incompatível com o direito fiscal europeu e como tal, Portugal foi condenado em sede do TJUE sob tal causa.

5.1.3. Análise dos dados provenientes da aplicação do Regime Excepcional de Regularização Tributária (RERT I - 2005)

A receita total arrecadada no ano de 2005 registava 88.096,9 M€, vide neste âmbito a tabela 3. Por sua vez, a cobrança líquida das receitas efetivas orçamentais desse ano cifrou-se nos 33.361.834,9 milhares de euros, destes, 32.198.460,6 milhares de euros foram reconhecidos enquanto receitas correntes.

«As receitas correntes atingiram o valor mais elevado em 2005, não tendo praticamente expressão a variação verificada nas cobranças em 2003 e 2004. Este desempenho teve, designadamente, a ver com o comportamento das receitas fiscais, não obstante ter ocorrido em 2005 uma quebra significativa na entrega de Rendimentos da propriedade.» (CGE, 2005: 25).

Tabela 3 – Evolução da receita líquida cobrada – 2005

| Designação | Valores (€ milhões) | | | | | Taxas de crescimento (%) | | | | |
|----------------------------------|---------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|--------------------------|--------------|-------------|-------------|-------------|
| | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2002/01 | 2003/02 | 2004/03 | 2005/04 | Média |
| Receitas correntes | 27 711,4 | 30 295,3 | 30 650,2 | 30 695,1 | 32 198,4 | 9,3 | 1,2 | 0,1 | 4,9 | 3,8 |
| Impostos directos | 11 337,6 | 11 897,9 | 11 255,1 | 11 307,9 | 11 519,2 | 4,9 | -5,4 | 0,5 | 1,9 | 0,4 |
| Impostos indirectos | 14 842,9 | 16 611,0 | 17 338,1 | 17 074,5 | 18 916,5 | 11,9 | 4,4 | -1,5 | 10,8 | 6,3 |
| Contrib. p/ SS, CGA e ADSE | 81,1 | 97,7 | 92,9 | 94,4 | 99,4 | 20,4 | -4,9 | 1,6 | 5,3 | 5,2 |
| Taxas, e outras penalidades | 286,8 | 281,0 | 361,6 | 476,7 | 410,3 | -2,0 | 28,7 | 31,8 | -13,9 | 9,4 |
| Rendimentos da propriedade | 403,9 | 554,4 | 485,2 | 555,5 | 193,6 | 37,2 | -12,5 | 14,5 | -65,1 | -16,8 |
| Transferências correntes | 287,1 | 464,9 | 634,9 | 680,9 | 627,1 | 62,0 | 36,6 | 7,2 | -7,9 | 21,6 |
| Venda bens e serviços correntes | 276,3 | 334,3 | 414,1 | 381,0 | 378,6 | 21,0 | 23,9 | -8,0 | -0,6 | 8,2 |
| Outras receitas correntes | 195,7 | 54,1 | 68,3 | 124,2 | 53,7 | -72,4 | 26,2 | 81,8 | -56,8 | -27,6 |
| Receitas de capital | 16 273,1 | 23 056,9 | 34 982,9 | 39 559,6 | 55 372,6 | 41,7 | 51,7 | 13,1 | 40,0 | 35,8 |
| Venda de bens de investimento | 22,5 | 571,8 | 77,5 | 10,6 | 125,3 | 2440,4 | -86,4 | -86,3 | 1082,1 | 53,6 |
| Transferências de capital | 169,1 | 295,1 | 188,5 | 169,1 | 80,3 | 74,5 | -36,1 | -10,3 | -52,5 | -17,0 |
| Activos financeiros | 477,3 | 452,1 | 23,8 | 1 285,1 | 430,1 | -5,3 | -94,7 | 5.299,6 | -66,5 | -2,6 |
| Passivos financeiros | 15 604,1 | 21 310,0 | 34 357,3 | 38 026,4 | 54 735,1 | 36,6 | 61,2 | 10,7 | 43,9 | 36,9 |
| Outras receitas de capital | 0,0 | 427,9 | 335,8 | 68,4 | 1,8 | - | -21,5 | -79,6 | -97,4 | - |
| Outras receitas | 646,2 | 504,7 | 405,5 | 456,2 | 525,9 | -21,9 | -19,7 | 12,5 | 15,3 | -5,0 |
| Recursos próprios comunitários | 181,0 | 140,7 | 134,2 | 159,1 | 144,8 | -22,3 | -4,6 | 18,6 | -9,0 | -5,4 |
| Reposições não abatidas | 267,5 | 228,0 | 127,4 | 171,1 | 210,6 | -14,8 | -44,1 | 34,3 | 23,1 | -5,8 |
| Saldo da gerência anterior | 197,7 | 136,0 | 143,9 | 126,0 | 170,5 | -31,2 | 5,8 | -12,4 | 35,3 | -3,6 |
| Total da receita efectiva | 29 026,5 | 32 546,9 | 31 681,3 | 32 684,5 | 33 361,8 | 12,1 | -2,7 | 3,2 | 2,1 | 3,5 |
| Total da receita | 44 630,7 | 53 856,9 | 66 038,6 | 70 710,9 | 88 096,9 | 20,7 | 22,6 | 7,1 | 24,6 | 18,5 |
| Operações extra-orçamentais | 248,7 | 488,8 | 1.345,4 | 772,6 | 2.446,4 | 96,6 | 175,2 | -42,6 | 216,6 | 77,1 |
| Total geral | 44 879,4 | 54 345,7 | 67 384,0 | 71 483,5 | 90 543,3 | 21,1 | 24,0 | 6,1 | 26,7 | 19,2 |

Fonte: Quadro II.1 - da PCGE (2005: 4084-(45)).

Neste sentido, «[...] o crescimento da receita fiscal no ano de 2005 está, entre outros factores de menor relevância, [...] positivamente influenciado pelo acréscimo de receita resultante do [...] RERT (regime excepcional de regularização tributária de elementos patrimoniais colocados no exterior). Expurgado destes factores, estima-se que a eficiência fiscal aumentaria cerca de 1 ponto percentual. Este bom resultado, na prática, resulta de vários factores, dos quais se salientam:

- O aumento do número de declarações dos contribuintes;
- O aumento do número de pagamentos;
- A melhoria da cobrança executiva;
- O aumento de regularizações voluntárias;
- O aumento das correcções de imposto efectuadas pela Inspeção Tributária.» (CGE, 2005: 61 e 62).

As receitas correntes, 32.198.460,6 ME, encontram-se consignadas às seguintes designações:

«- Impostos directos..... 11.519.154,7 ME

- Impostos indiretos..... 18.916.549,7 ME
- Contribuições para a SS, a CGA e ADSE ... 99.372,9 ME
- Taxas, multas e outras penalidades 410.252,5 ME
- Rendimentos da propriedade 193.627,9 ME
- Transferências correntes 627.126,5 ME
- Venda de bens e serviços correntes 378.638,2 ME
- Outras receitas correntes 53.738,2 ME», (CGE, 2005: 24).

Os Impostos diretos representam mais de um terço das receitas efetivas totais do ano de 2005 (34,5 por cento), ou seja, recolheram por sua aplicação 11.519,2 milhões de euros vide Tabela 4. Realça-se, dentro das receitas provenientes dos impostos diretos, a rubrica «Impostos directos diversos», apresentando uma evolução muito positiva, resultante «[...] da criação do regime de “Regularização tributária de elementos patrimoniais colocados no exterior”, com uma arrecadação, no ano de 2005, de 24,4 milhões de euros», (CGE, 2005: 77).

Tabela 4 – Impostos Diretos - 2005

| Designação | (Milhares de euros) | | | | | | | |
|---|---------------------|--------------|---------------------|--------------|---------------------|--------------|-----------------------|------------|
| | 2003 | | 2004 | | 2005 | | Variação em 2005-2004 | |
| | Valor | % | Valor | % | Valor | % | Valor | % |
| Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) | 7.379.419,9 | 65,6 | 7.398.109,8 | 65,4 | 7.753.261,7 | 67,3 | 355.151,9 | 4,8 |
| Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) | 3.768.122,5 | 33,5 | 3.891.791,5 | 34,4 | 3.721.324,6 | 32,3 | -170.466,9 | -4,4 |
| Imposto sobre as sucessões e doações | 103.035,8 | 0,9 | 24.710,0 | 0,2 | 24.683,6 | 0,2 | -26,4 | -0,1 |
| Imposto do uso, porte e detenção de armas | 177,0 | 0,0 | 20,4 | 0,0 | 13,6 | 0,0 | -6,8 | -33,3 |
| Impostos abolidos | 92,5 | 0,0 | -314,9 | 0,0 | -356,7 | 0,0 | -41,8 | 13,3 |
| Impostos directos diversos | 4.269,0 | 0,0 | -6.382,0 | 0,0 | 20.227,9 | 0,2 | 26.609,9 | 417,0 |
| TOTAL | 11.255.116,7 | 100,0 | 11.307.934,8 | 100,0 | 11.519.154,7 | 100,0 | 211.219,9 | 1,9 |

Fonte: Quadro 44 - da CGE (2005: 77).

É ainda de destacar que «“(...) no OE para 2005 foi incluída na [...] rubrica [“Outros impostos directos”], uma previsão de receita no montante de 200 M€ referente ao Regime Excepcional de Regularização Tributária (RERT), previsto no artigo 5.º da Lei n.º 39-A/2005, de 29 de Julho, (...) a execução da receita correspondente a este regime [...] ficou significativamente abaixo do valor orçamentado, (...) não considerando o RERT, a taxa de execução relativamente a esta rubrica seria de 95,9%”», (PCGE, 2005: II. 52).

Importa, a este ponto, escrutinar os restantes dados relevantes acerca da aplicação do RERT. Assim, tendo por base o Parecer da Conta Geral do Estado (PCGE), redigido pelo Tribunal de Contas, a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) foi a entidade responsável pelo registo da informação consignada à aplicação do RERT, vide Tabela 5 apresentada em seguida.

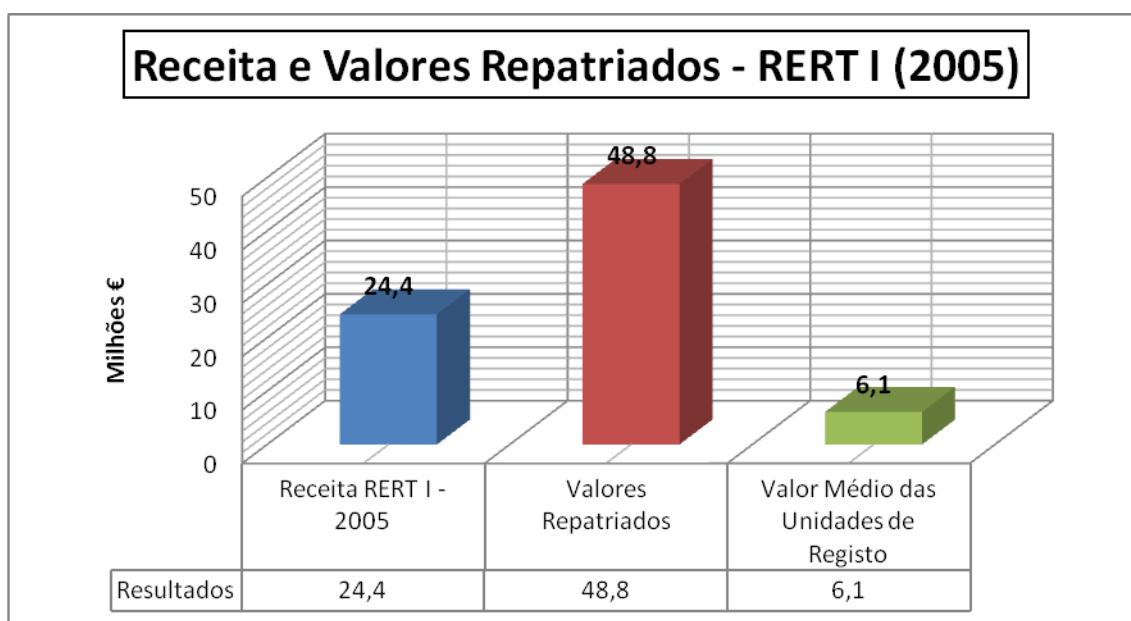
Tabela 5 – Versão final das unidades registadas no SCR (Sistema Central de Receitas) do ano 2005 (em €)

| Entidades | N.º de Balcões | N.º de unidades de registo | Valor das unidades de registo (em valores absolutos) | Valor médio das unidades de registo (em valores absolutos) |
|--------------------------|----------------|----------------------------|--|--|
| DGT | 2 | 9.349 | 118.552.912.263,48 | 12.680.812,09 |
| DGCI – IVA | 2 | 367 | 34.957.409.727,96 | 95.251.797,62 |
| DGCI – IR | 2 | 265 | 34.292.461.690,73 | 129.405.515,81 |
| DGCI – IS | 1 | 36 | 2.909.711.694,62 | 80.825.324,85 |
| DGCI – ST/RPSF | 383 | 229.192 | 2.083.949.066,48 | 9.092,59 |
| DGCI – MI | 1 | 53 | 4.806.480,20 | 90.688,31 |
| DGCI – EF | 1 | 1.015 | 7.379.902.967,93 | 7.270.840,36 |
| DGCI – ICI/ICa | 2 | 46 | 55.064.914,24 | 1.197.063,35 |
| DGCI – ORE - RERT | 1 | 8 | 48.895.202,72 | 6.111.900,34 |
| DGCI – DGAIEC | 1 | 1.019 | 14.127.972.728,79 | 13.864.546,35 |
| Total | 396 | 241.350 | 214.413.086.737,15 | 888.390,66 |

Fonte: Quadro II.1 – do PCGE (2005: II.6).

Tendo em conta os dados apresentados na Tabela 5, a aplicação do RERT foi registada oito vezes pela DGCI durante o seu período de vigência, sendo que o valor absoluto das unidades de registo foi de 48.895.202,72 €, apresentando como valor médio das unidades de registo (em valores absolutos) 6.111.900,34 €, vide Gráfico 3. Os últimos dados expostos têm 69,4 % de fiabilidade segundo o PCGE (2005: II9). A receita líquida total proveniente da aplicação do RERT, tal como se havia dito, cifrou-se nos 24,4 milhões de euros.

Gráfico 3 – Receita e Valores Repatriados com o RERT I (2005)

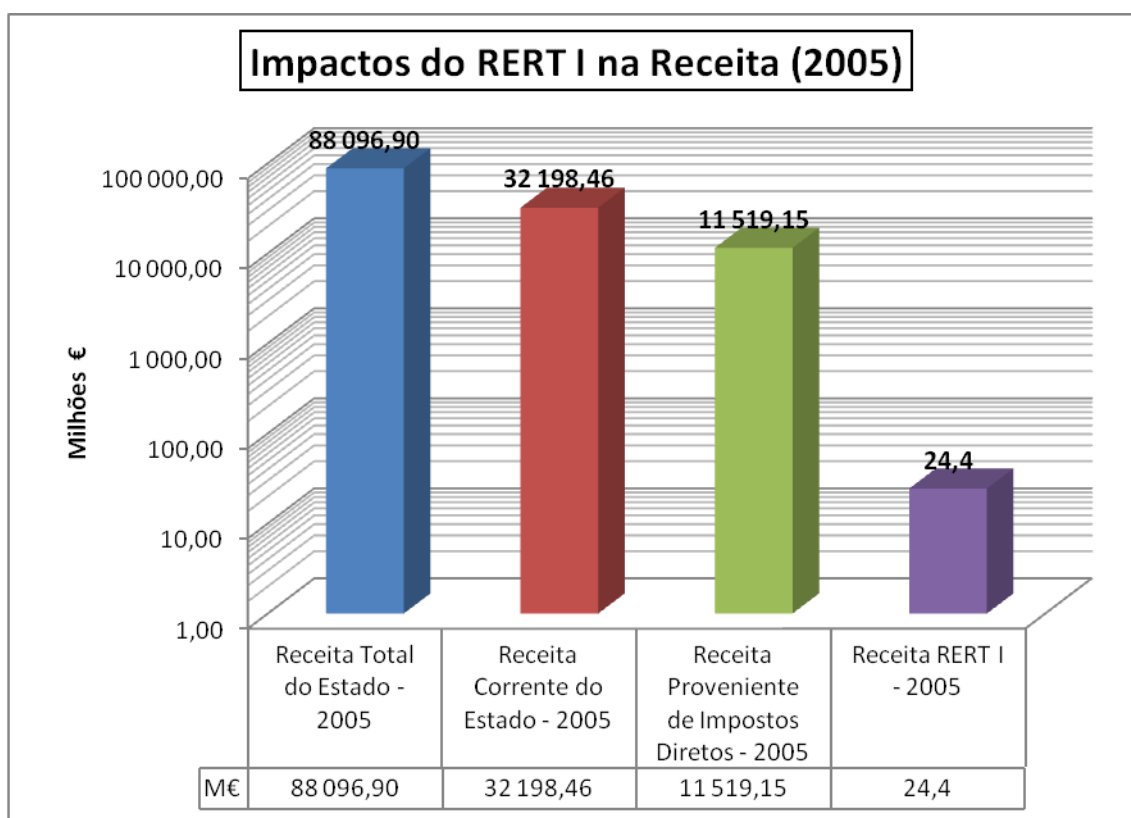


Fonte: Autoria Própria – Com base nos dados da CGE e PCGE referentes ao ano 2005.

Perante este ultimo escrutínio, pode concluir-se que foram repatriados cerca de 48, 8 milhões de euros através do RERT, o que providenciou 24,4 milhões de euros de receita total arrecadada.

Neste âmbito veja-se o Gráfico 4 onde se encontra plasmado o impacto da receita proveniente da aplicação do RERT I no total de receitas, nas receitas correntes e, mais especificamente, nos impostos diretos, em 2005.

Gráfico 4 – Impactos do RERT I na Receita (2005)



Fonte: Autoria Própria, (eixo em escala logarítmica) – Com base nos dados da CGE e PCGE referentes ao ano 2005.

Atendendo às informações apresentadas no Gráfico 4, o RERT I permitiu arrecadar 24,4 M€ que tiveram um impacto positivo no volume total de receita arrecadada, nomeadamente, em sede de impostos Diretos no ano de 2005: 11 519,15. A receita provinda de impostos diretos teve, por sua vez, impactos positivos na receita corrente do estado e conseqüentemente na receita total do estado arrecadada em 2005.

Porém, uma questão impõe-se: Qual o fundamento e aplicação que foi dada às receitas arrecadadas pelo RERT? Tal questão surge com o objetivo de aferir a necessidade e legitimidade do gasto dado às receitas provenientes da aplicação do RERT I.

Neste sentido, no que respeita à receita corrente arrecadada pelo RERT I, esta deveria ser aplicada em despesas correntes. Tal dedução segue em linha de ordem com a regra de ouro das finanças públicas, ou seja, as receitas correntes deverão, à partida, satisfazer as despesas correntes.

Assim, «[n]o que respeita à despesa corrente primária, verificou-se, em 2005, um aumento de 0,4 pontos percentuais do PIB, em grande parte explicado pelo crescimento da despesa com transferências correntes, basicamente em resultado do crescimento da despesa em pensões, bem como, do subsídio de desemprego.», (CGE, 2005: 24). Neste sentido, perante uma arrecadação de receita corrente de 32.198,4 milhões de euros, foram gastos em despesas correntes: 38.625,7 milhões de euros. Assim, foram despendidos 6.427,3 milhões de euros em despesas correntes para os quais não existia cabimento em sede de receitas efetivas cobradas. Mais se faz realçar que, «[n]uma análise da despesa total executada no ano 2005, verifica-se que esta atingiu os 88.096,0 milhões de euros, dos quais 44 por cento referem-se a despesas correntes e 56 por cento a despesas de capital», (CGE, 2005: 38).

Fundamentalmente, depreende-se que a arrecadação de receita proveniente da aplicação do RERT tenha sido aplicada em despesas correntes de carácter social, como o pagamento de pensões, transferências e subsídios de desemprego, tendo em conta o aumento exponencial da taxa de desemprego que se começava a refletir.

5.1.4. Escrutínio das Características, Pontos Fortes e Fracos do Regime Excecional de Regularização Tributária (RERT I - 2005)

O RERT I apresentava as seguintes especificidades, ou seja, os seguintes pontos fortes e fracos:

| Regime Excecional de Regularização Tributária (RERT I - 2005) | |
|---|---|
| Pontos Fortes | Pontos Fracos |
| - Foi apresentado como um regime de combate à fraude e evasão fiscal; | - Primeiro regime de amnistia fiscal em Portugal, podendo definir-se como um regime experimental, ou seja, como um regime pouco aprimorado; |

| | |
|--|---|
| <p>- Permitia que sujeitos passivos incumpridores regularizassem a sua situação fiscal e tributária;</p> | <p>-Utiliza como incentivo, para que os sujeitos passivos incumpridores adiram ao regime, a aplicação de uma espécie de imunidade fiscal legal. Tal imunidade pode criar um sentimento de desigualdade e/ou injustiça, por parte de contribuintes cumpridores do seu dever fundamental de pagar impostos e demais obrigações a eles correlacionadas;</p> |
| <p>- Visa o repatriamento de capitais deslocados ou mantidos no exterior. Esta característica pode revelar-se muito benéfica a longo prazo, no que toca à captação de investimento e arrecadação de receita, pois tais rendimentos passarão a ser apresentados nas declarações de rendimentos dos sujeitos passivos aderentes do regime, nos anos posteriores à aplicação deste, aumentando a sua matéria coletável e consequentemente recolha de receita daí oriunda;</p> | <p>- É pouco abrangente em termos de incidência (apenas aplicado a sujeitos passivos pessoas singulares e só recai sobre determinados elementos patrimoniais), o que poderá trazer limitações à arrecadação de receita;</p> |
| <p>- Apresenta uma vigência de 5 meses, podendo considerar-se um período aceitável, pois apesar da inexperiência na utilização de tal regime, o período de tempo mencionado tornava possível a solução de qualquer questão ou dúvida relativamente à aplicação do regime pelo Banco de Portugal e pela AT;</p> | <p>- Revelou-se um regime pouco explícito, trouxe algumas dúvidas aos sujeitos passivos na sua aplicação prática. Tal tese foi aferida através da prorrogação do regime, sendo esse o fundamento fornecido para tal adiamento. Revela-se ainda que a AT não pareceu especialmente interessada em esclarecer as dúvidas, limitando-se a estender o prazo e não em responder às mesmas;</p> |
| <p>- Foi criado e aplicado em 2005, ano em que o estado português vivia uma situação económica difícil, apresentando valores elevados de défice. Assim, o RERT surge numa conjuntura que apresentava necessidade de arrecadação de receita adicional;</p> | <p>- A aplicação de uma taxa reduzida (2,5%), relativamente à taxa normal aplicável no regime (5%), sobre o valor dos elementos patrimoniais que fossem convertidos em títulos da dívida portuguesa, trouxe a condenação do estado português em sede do TJUE por desrespeito ao princípio da livre circulação de capitais;</p> |

| | |
|---|--|
| <p>- Não era permitida a dedutibilidade ou compensação da taxa paga sob a égide do RERT em sede de outro imposto ou tributo. Tal característica permitia que não se perdesse mais receita em sede de outro imposto ou tributo;</p> | <p>- Apesar de ter como objeto a arrecadação de receita a curto prazo, o regime apresentou uma recolha de receita pouco surpreendente pela positiva;</p> |
| <p>- Permitia o anonimato e o sigilo das informações prestadas, o que se poderia traduzir num maior incentivo à adesão do regime. Tal anonimato e sigilo eram salvaguardados através da entrega da declaração e da gestão dos procedimentos, no âmbito do regime, através de um intermediário, (no caso, o Banco de Portugal ou outra instituição bancária em Portugal);</p> | <p>- O regime, ao prever toda a gestão dos procedimentos pelo Banco de Portugal e intermediários, prevendo também o sigilo e anonimato ao aderente do regime, pode também criar desvantagens, pois «[...] o Estado não apurou a proveniência dos montantes declarados, não criando a sensação de <i>ultimatum</i> aos expedientes de fraude e evasão fiscais», (Santos, 2014: 40);</p> |
| <p>- Não abrangia regularizações relacionadas a elementos patrimoniais já declarados em território português, limitando o objeto do regime;</p> | <p>- Medida pouco divulgada/ publicitada aos possíveis aderentes, (Santos, 2014);</p> |
| <p>- Aplicava-se por iniciativa do contribuinte, não podendo ser aplicado arbitrariamente a rendimentos sobre os quais a AT já desencadeou procedimentos;</p> | <p>- Foi aplicado oito vezes, revelando uma parca adesão ao regime.</p> |
| <p>- Permitia regularizar elementos patrimoniais, desde que estes não se encontrassem em países ou territórios considerados não cooperantes pelo GAFI. Assim, tais elementos não poderiam beneficiar deste regime notavelmente mais favorável, visto que os territórios GAFI são um alvo fácil para deslocar ou manter capitais ilegais, devido à sua opacidade que tanto fragiliza a gestão e ação da AT;</p> | |
| <p>- O contribuinte que, ao aderir ao regime, não cumpra todos os preceitos e venha a ser exposto terá de suportar uma majoração de 50% do imposto, que seria devido pelos rendimentos não declarados, omitidos ou inexatos. Tal acessão revela-se positiva, na medida em que faz alguma pressão para que, o sujeito passivo aderente ao regime, faça cumprir todos os procedimentos com o máximo rigor, sendo certo que, se tal não acontecer, o estado fica favorecido em prol do contribuinte;</p> | |

| | |
|---|--|
| - Arrecadaram-se 24,4 M€ que, presumivelmente, vieram a contribuir para colmatar despesas correntes de cariz social, tais como, os pagamentos de pensões e subsídios de desemprego. | |
|---|--|

5.2. Regime Excecional de Regularização Tributária II (RERT II - 2010)

Volvidos cinco anos da aplicação do primeiro regime de amnistia fiscal, foi aprovado o Regime Excecional de Regularização Tributária II (RERT II) em 2010. Assim, o Orçamento de Estado para 2010 contemplava a aplicação de um regime excecional de regularização tributária de elementos patrimoniais que não se encontrem em território português, a 31 de dezembro de 2009. Tal regime foi designado por RERT II, tendo em conta que esta não é uma medida inovadora, pois já em 2005 havia sido instituído o RERT I.

O RERT II foi criado através do artigo 131.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril e esteve em vigor até 31 de dezembro de 2010, sendo certo que o prazo final do regime instituído esteve inicialmente consagrado para dia 16 de dezembro de 2010, tendo sido prorrogado para o dia 31 de dezembro de 2010 através do Despacho 1014/2010-XVIII.

O regime de 2010 revelou uma enorme influência do primeiro, porém, apresentava algumas características que os distinguem em certos planos. Designadamente, o RERT II demonstrou-se um regime compatível com o direito fiscal europeu, nomeadamente à luz do princípio da liberdade de circulação de capitais, o que não aconteceu com o RERT I. Neste sentido, o RERT II revelou-se uma versão mais aprimorada do primeiro regime instituído em 2005, porém com os mesmos propósitos e com o mesmo meio. As respetivas disposições do RERT II foram regulamentadas pela Portaria do Ministro de Estado e das Finanças n.º 260/2010, de 10 de maio.

Assim, avançou-se em 2010 com o RERT II, sendo este um regime instituído com os objetivos primordiais de arrecadação de receita fiscal extraordinária, combater a fraude e evasão fiscal e ainda «legalizar» capitais deslocados ou mantidos no exterior de Portugal, que tanto auxilia no fomento do sistema financeiro nacional. A amnistia fiscal na sua versão do ano 2010 «[...] previa a

possibilidade de as pessoas coletivas poderem usufruir do regime, o que foi um fator decisivo na garantia de uma receita maior.», (Santos, 2014: 40).

O RERT II vinha, desta forma, permitir a regularização tributária de elementos patrimoniais «[...] que consistam em depósitos, certificados de depósito, valores mobiliários e outros instrumentos financeiros, incluindo apólices de seguro do ramo 'vida' ligados a fundos de investimento e operações de capitalização do ramo 'vida'.», (Art. 1.º, n.º 1, do art. 131.º da Lei n.º 3-B/2010).

Realça-se ainda que são excluídos da aplicação do referido regime os elementos situados em países ou territórios considerados não cooperantes pelo Grupo de Ação Financeira Internacional [GAFI]. «E, porque estes contribuintes [estariam] excluídos expressamente, não sendo possível [...] ser-lhes aplicado este conjunto normativo e dele beneficiarem, então tal significa exactamente que, caso o Estado Português os detecte e, por essa via, constate a sua situação ilícita, serão naturalmente alvo das retaliações de lei que a cada caso concreto acaso caibam e que serão actuadas pelas entidades públicas competentes no âmbito da ilicitude tributária.», (Côrte-Real, 2010: 5).

Assim, para regularizar a sua situação tributária através do RERT II, os sujeitos passivos, deveriam:

- «a) Apresentar a declaração de regularização tributária prevista no artigo 5.º;
- b) Proceder ao pagamento da importância correspondente à aplicação de uma taxa de 5 % sobre o valor dos elementos patrimoniais constantes da declaração referida na alínea anterior;
- c) Repatriar os elementos patrimoniais em apreço, transferindo-os para conta aberta em seu nome junto de uma instituição de crédito domiciliada em território português ou para uma sucursal instalada neste território por uma instituição de crédito não residente quando se trate de elementos patrimoniais que se encontrassem em Estados fora da União Europeia ou fora do espaço económico europeu.»

(Art. 2.º, n.º 2, do art. 131.º da Lei n.º 3-B/2010).

Fundamentalmente, os sujeitos passivos que pretendessem beneficiar do RERT II, pessoa singular ou pessoa coletiva, teria de apresentar a declaração de regularização referente ao referido regime, repatriar os bens, transferindo-os para uma «conta aberta em seu nome junto de uma instituição de crédito domiciliada em território português ou uma sucursal instalada neste território», caso estes se encontrassem fora da UE ou do EEE. Concomitantemente ou nos 10 dias úteis posteriores à entrega da declaração, o sujeito passivo deveria efetuar o pagamento de 5% sobre os elementos patrimoniais declarados desta feita. A taxa de 5% aplicada poderá ser definida como uma taxa liberatória, pois tal como aconteceu na primeira versão de tal regime, instituído em 2005, esta recai sobre os próprios valores patrimoniais em si e não sobre os rendimentos produzidos por esses elementos

Realça-se ainda que, perante a aplicação de tal regime, as importâncias pagas não são dedutíveis nem compensáveis em sede de outro imposto ou tributo. Para a exata determinação do valor dos elementos patrimoniais em causa há que recorrer aos critérios plasmados no art. 3.º, do art. 131.º da Lei n.º 3-B/2010.

Os efeitos da aplicação do RERT II consistem em:

- «a) Extinção das obrigações tributárias exigíveis em relação àqueles elementos e rendimentos, respeitantes aos períodos de tributação que tenham terminado até 31 de Dezembro de 2004;
- b) Exclusão da responsabilidade por infracções tributárias que resultem de condutas ilícitas que tenham lugar por ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou escrituração, de declarações apresentadas ou prestadas à administração fiscal ou que a esta devam ser revelados, desde que conexas com aqueles elementos ou rendimentos;
- c) Constituição de prova bastante para os efeitos previstos no n.º 3 do artigo 89.º-A da lei geral tributária.»

(Art. 4.º, n.º 1, do art. 131.º da Lei n.º 3-B/2010).

Os efeitos mencionados não são aplicados caso, à data de apresentação da referida declaração, já tenha sido encetado um procedimento de inspeção ou de apuramento da situação tributária do contribuinte, bem como, já tenha sido

iniciado um procedimento penal ou contraordenacional, sobre os quais o sujeito passivo já tenha conhecimento, (Art. 4.º, n.º 2, do art. 131.º da Lei n.º 3-B/2010).

«Acresce que, a declaração apresentada não pode ser, por qualquer modo, utilizada como indício ou elemento relevante para efeitos de qualquer procedimento tributário, penal ou contraordenacional, ficando toda a informação prestada às entidades bancárias abrangida pelo sigilo bancário.», (Almeida, 2010: 3).

Relativamente a possíveis faltas, omissões e/ou inexatidões apresentadas nas declarações pelo contribuinte interessado, o RERT II, previa «[...] a majoração em 50 % do imposto que seria devido pelos rendimentos correspondentes aos elementos patrimoniais não declarados, omitidos ou inexactos.», (Art. 6.º, do art. 131.º da Lei n.º 3-B/2010).

Apesar da utilização desta técnica legislativa não ser novidade, o RERT II apresentou algumas dúvidas na sua aplicabilidade prática por parte dos sujeitos passivos. Assim, perante as diversas questões suscitadas junto do Banco de Portugal e da DGCI, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (Doutor Sérgio Vasques), emitiu a 6 de dezembro de 2010 um despacho (Despacho 1014/2010-XVIII¹⁸) para esclarecer as dúvidas colocadas.

Neste sentido, o Despacho 1014/2010-XVIII veio desenhar algumas regras básicas de ordem prática do RERT II. Assim, ficou definido que os elementos patrimoniais repatriados não têm um período mínimo de permanência dentro do território definido pelo RERT II, vindo ainda apresentar esclarecimentos adicionais acerca dos requisitos para o repatriamento dos elementos patrimoniais. Desta feita, o despacho veio apresentar três justificações e circunstâncias detalhadamente sob as quais é possível não efetuar o repatriamento dos elementos no período definido pelo regime, tais como, impossibilidades legais, administrativas ou judiciais devidamente atestadas ou até mesmo, devido a características dos ativos que não lhes permita o repatriamento tempestivo. O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais veio ainda clarificar alguns pontos adicionais, como a forma de repatriar elementos

¹⁸ Despacho 1014/2010-XVIII: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BFBB5040-79C7-4FCD-911B-825386AD6E0C/0/DespachoRERTII06122010.pdf>

patrimoniais em contitularidade ou com titularidade indireta, fazendo prevalecer também que os encargos que o contribuinte tenha ocorrido para adquirir os ativos não poderão ser utilizados para valorização dos bens.

Para além do Despacho 1014/2010-XVIII, a DGCI criou ainda um serviço de informação para esclarecimentos adicionais via correio eletrónico, fornecendo os endereços de correio eletrónico na sua plataforma *online*, para os quais os sujeitos passivos poderiam solicitar esclarecimentos.

É de relevar que, «[...] beneficiam do regime em causa os contribuintes que se [dispusessem] a, voluntariamente, regularizar a sua situação tributária face à detenção, por si, de valores patrimoniais [...]», (Côrte-Real, 2010: 4), colocados ou aplicados fora de Portugal, da UE ou do EEE. «Tais contribuintes, desde que cumpram com as regras insertas no Regime Excepcional de Regularização Tributária, exactamente ficarão com a sua situação regularizada e não serão, por isso mesmo, alvo de actuações persecutórias pela banda das autoridades tributárias portuguesas.», (Côrte-Real, 2010: 5).

Fundamentalmente, o estado português, através do RERT II, tal como sucedeu com o RERT I, tem como princípio uma posição dicotómica, ou seja, procura obter um nível de receita adicional através dos rendimentos repatriados, motivando os sujeitos passivos incumpridores a aderirem a tal regime, prescindindo das consequências repressivas nas esferas jurídicas tributárias, nomeadamente em termos criminais e contraordenacionais. Assim, o estado português potencia o seu nível de receita e transfere os sujeitos passivos incumpridores para a esfera da legalidade.

De forma sintética, o RERT II, poderia definir-se como o regime «[...] criado pelo artigo 131.º da Lei n.º 3-B/2010, para incentivar a declaração voluntária de capitais e outros activos financeiros colocados no exterior em 31 de Dezembro de 2009, mediante a aplicação da taxa de 5% aos elementos patrimoniais declarados.», (CGE, 2010: 30).

5.2.1. Conjuntura Económica e Social na qual foi aplicado o Regime Excecional de Regularização Tributária II (RERT II - 2010)

Expostas as características subliminares do RERT II, é tempo de examinar o contexto sob a qual este regime foi aprovado e aplicado. O RERT II surge no exercício de funções do XVIII Governo Constitucional português, em 2010.

«Nos anos de 2008 e 2009, e em particular entre o último trimestre de 2008 e o terceiro trimestre de 2009, a economia mundial foi confrontada com uma crise económica apenas comparável à crise de 1929. [...] Portugal, sendo uma pequena economia aberta, não ficou imune às repercussões directas e indirectas suscitadas por uma crise com estas características [...]», (Programa de Estabilidade e Crescimento, 2010-2013: 1). «Em 2010, continuou-se a assistir a uma grande instabilidade dos mercados financeiros internacionais, provocada sobretudo pelo aparecimento da crise no mercado de dívida soberana, especialmente em alguns países periféricos da área do euro [como Portugal] [...], (CGE, 2010: 1).

«Neste contexto, em 2009, Portugal atingiu uma situação de défice excessivo, [...] [porém], [e]m 2010, a política orçamental preconizou já a retoma do processo de consolidação orçamental com a retirada das medidas de estímulo à economia que tinham sido introduzidas desde 2008 e a implementação de novas medidas de contenção orçamental. Assim, a evolução das contas públicas inverteu ligeiramente a tendência verificada no ano anterior, constatando-se uma melhoria do défice orçamental, que se reduziu em 1,0 p.p. do PIB, atingindo 9,1% do PIB. [Contudo,] [e]m 2010, Portugal apresenta [ainda] o quinto maior valor da dívida pública da UE, tal como em 2009, atingindo 93% do PIB, 10 p.p. superior ao registado no final de 2009 [...]», (CGE, 2010: 1).

Pode então assumir-se que o RERT II surgiu num contexto de crise económica internacional. Assim, tal como o anterior regime desta tipologia, o RERT II, surge enquanto mecanismo de arrecadação de receita extraordinária, enquanto forma de luta contra a fraude e evasão fiscais e captação de capitais para solo português. De facto, estes regimes revelam alguma propensão, para surgirem em conjunturas de crise, devido à grande necessidade de receitas adicionais,

receitas essas que estes regimes de amnistia fiscal conseguem, em princípio, arrecadar.

5.2.2. Análise dos dados provenientes da aplicação do Regime Excecional de Regularização Tributária II (RERT II - 2010)

A este ponto, importa analisar a receita arrecadada através da aplicação do RERT II, comecemos por analisar a receita total angariada e a receita efetiva.

A receita total arrecadada no ano de 2010 apresenta uma evolução positiva de 37.6% relativamente ao período homólogo. Assim, em 2010 foi arrecadado um total de receita de 168.911,5 M€, o que se traduz num aumento de 46.148 M€ relativamente à execução de receita total observada no ano 2009: 122.762,9 M€. Tais resultados afirmaram-se bastante positivos, vide neste âmbito a Tabela 6.

Há a «[...] salientar o peso assumido pelas receitas fiscais ("Impostos directos" e "Imposto indirectos"), que em 2010 representam 87,0% do total da receita efectiva. Em termos de aumentos de cobrança mais significativos destacam-se os verificados nos "Impostos indirectos" e nos "Activos financeiros". As receitas de capital apresentam taxas de variação significativas, dada a sua natureza mais pontual e/ou o facto de terem valores de base reduzidos.», (CGE, 2010: 104).

Mais, «[a]s receitas fiscais, em 2010, registaram uma variação homóloga positiva de 5,3%, principalmente alicerçada no desempenho dos “Impostos indirectos”, que verificaram um acréscimo de cobrança líquida de 1.557,0 M€, (mais 9,1%, que em 2009). A execução orçamental destes dois capítulos da receita do Estado foi superior em 4,1% aos valores inscritos no OE2010, já corrigido de alterações orçamentais.», (CGE, 2010: 105).

Tabela 6 – Receitas do Estado – Cobrança Líquida (2008 – 2010)

(Milhões de euros)

| Designação | Execução orçamental | | | Previsão corrigida 2010 | Variação em 2010/2009 | | Grau de execução em 2010 % |
|--|---------------------|------------------|------------------|----------------------------|-----------------------|--------------|-------------------------------|
| | 2008 | 2009 | 2010 | | Valor | % | |
| Receitas correntes: | 38.480,9 | 33.798,6 | 35.194,4 | 34.505,8 | 1.395,8 | 4,1 | 102,0 |
| Impostos directos | 15.305,3 | 13.489,4 | 13.569,2 | 13.313,4 | 79,8 | 0,6 | 101,9 |
| Impostos indirectos | 20.291,0 | 17.163,5 | 18.720,5 | 17.713,0 | 1.557,0 | 9,1 | 105,7 |
| Contribuições para a SS, a CGA e ADSE | 204,8 | 230,9 | 234,0 | 251,3 | 3,1 | 1,3 | 93,1 |
| Taxas, multas e outras penalidades | 528,9 | 580,8 | 590,3 | 737,0 | 9,5 | 1,6 | 80,1 |
| Rendimentos da propriedade | 575,8 | 602,0 | 473,5 | 435,1 | -128,5 | -21,3 | 108,8 |
| Transferências correntes | 1.039,4 | 1.150,6 | 1.009,5 | 1.362,1 | -141,1 | -12,3 | 74,1 |
| Venda de bens e serviços correntes | 453,1 | 466,6 | 416,3 | 476,3 | -50,3 | -10,8 | 87,4 |
| Outras receitas correntes | 82,6 | 114,8 | 181,1 | 217,6 | 66,3 | 57,8 | 83,2 |
| Receitas de capital: | 1.640,1 | 334,5 | 1.180,6 | 2.033,9 | 846,1 | 252,9 | 58,0 |
| Venda de bens de investimento | 96,9 | 179,5 | 169,4 | 421,5 | -10,1 | -5,6 | 40,2 |
| Transferências de capital | 105,9 | 70,5 | 93,7 | 268,6 | 23,2 | 32,9 | 34,9 |
| Activos financeiros | 37,4 | 110,4 | 822,5 | 760,7 | 712,1 | 645,0 | 108,1 |
| Outras receitas de capital | 1.399,9 | -25,9 | 95,0 | 583,1 | 120,9 | na | 16,3 |
| Recursos próprios comunitários | 176,8 | 153,9 | 177,4 | 175,8 | 23,5 | 15,3 | 100,9 |
| Reposições não abatidas nos pagamentos | 254,5 | 213,7 | 90,4 | 68,8 | -123,3 | -57,7 | 131,4 |
| Saldos da gerência anterior | 304,1 | 325,6 | 466,8 | 414,4 | 141,2 | 43,4 | 112,6 |
| TOTAL | 40.856,4 | 34.826,3 | 37.109,6 | 37.198,7 | 2.283,3 | 258,0 | 99,8 |
| Passivos financeiros | 91.986,8 | 87.936,6 | 131.801,9 | 151.064,6 | 43.865,3 | 49,9 | 87,2 |
| TOTAL GERAL | 132.843,2 | 122.762,9 | 168.911,5 | 188.263,3 | 46.148,6 | 37,6 | 89,7 |

Fonte: DGO (SCR).

Notas: na - não aplicável.

Ver discriminação da informação por artigos no Mapa I do Volume I.

Fonte: Quadro 50 – da CGE (2010: 104).

Perante os dados apresentados na Conta Geral do Estado de 2010, as receitas correntes arrecadadas em 2010 registaram um valor de 35.194,4 M€, apresentando um crescimento homólogo de 4,1% e um grau de execução de 102%. Para tal resultado contribuiu o nível de receita apresentado na rubrica impostos directos. Tal rubrica apresentou uma execução de 101,9%, revelando uma arrecadação de receita de 13.569,2 M€, vide Tabela 7.

Tabela 7 – Impostos Diretos – comparação da execução com a previsão para o ano 2010

(Milhões de euros)

| Designação | 2010 | | | Variação da Execução vs Previsão corrigida | | Grau de execução |
|---|------------------|--------------------|-----------------|--|-----------------------|---------------------------------|
| | Previsão inicial | Previsão corrigida | Execução | Valor | % | Execução vs Orçamento corrigido |
| | (2) | (3) | (4) | (5)=(4)-(3) | (6)=[(4)-(3)]/(3)*100 | (7)=(4)/(3) |
| Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) | 9 046,0 | 9 046,0 | 8 936,7 | -109,3 | -1,2 | 98,8 |
| Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) | 4 200,0 | 4 200,0 | 4 591,6 | 391,6 | 9,3 | 109,3 |
| Imposto sobre as sucessões e doações | - | - | 2,0 | 2,0 | na | - |
| Imposto do uso, porte e detenção de armas | 6,2 | 6,2 | 3,6 | -2,6 | -41,9 | 58,1 |
| Impostos abolidos | - | - | -0,1 | -0,1 | na | - |
| Impostos directos diversos | 61,2 | 61,2 | 35,4 | -25,8 | -42,2 | 57,8 |
| TOTAL | 13 313,4 | 13 313,4 | 13 569,2 | 255,8 | 1,9 | 101,9 |

Fonte: SCR.

Notas: na - não aplicável.

Ver detalhe da informação no Mapa I dos mapas contabilísticos gerais (Volume I).

Fonte: Quadro 51 – da CGE (2010: 105).

A receita provinda da aplicação do RERT II encontra-se incluída na designação impostos directos diversos, rubrica que obteve uma receita aquém das expectativas, apresentando uma execução de 57,8%. Porém, é de realçar, que dos 13.569,2 M€ consignados aos impostos directos, 35,4 M€ foram somados através dos impostos directos diversos, rúbrica na qual se encontra implícita a receita arrecadada através do RERT II.

Perante tal mote, «[q]uanto aos [...] impostos directos, justifica-se apenas realçar o desempenho verificado pelos “Impostos directos diversos”, no qual se contabilizam as ocorrências relacionadas com o regime excepcional de regularização tributária de rendimentos colocados no exterior (RERT II), nos termos do artigo 131.º da LOE2010. Com efeito, dos [valores] que foram cobrados no conjunto destes impostos, [...] [cerca de] 33,0 M€ foram justificados pela aplicação do RERT II.», (CGE, 2010: 112), vide neste âmbito a Tabela 8.

Apesar do susodito, não foi possível averiguar o número de vezes em que o RERT II foi aplicado, pois tais informações não foram providenciadas através da CGE ou PCGE, nem através de qualquer outro documento de tal tipologia e carácter público.

Tabela 8 – Conta geral, por cofres e ex-cofres, de todo o movimento de receita e despesa e respetivos saldos existentes no início e no final do ano 2010

| Cofres e ex-cofres | Saldo em 1 de Janeiro de 2010 | Receita cobrada | Entrada | | Total | Fundos saídos dos diferentes cofres públicos | Saída | | Total |
|--|-------------------------------|---------------------------|--------------------------------------|----------------------------------|---------------------------|--|----------------------------------|---------------------------------|---------------------------|
| | | | Reposições abalizadas nos pagamentos | Operações Específicas do Tesouro | | | Operações Específicas do Tesouro | Saldo em 31 de Dezembro de 2010 | |
| Directão-Geral do Orçamento (DGO): | | | | | | | | | |
| Saldos de receitas consignadas: | | | | | | | | | |
| Orçamentação, passivos financeiros e receitas extrorçamentárias: | 131.540.699.650,99 | -268.817.279,23 | 489,21 | 0,00 | 131.540.670.140,28 | | | | 0,00 |
| | 131.809.486.930,22 | 489,21 | | | 131.809.487.419,43 | | | | |
| Directão-Geral dos Impostos (DGI): | | | | | | | | | |
| Rendimentos abrangidos pela Directiva n.º 2003/48/CE | 26.749.256.569,18 | 6.718.616,57 | | | 26.755.975.185,75 | | | | 0,00 |
| Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) - Liquidações prévias | 6.081.343,99 | | | | 6.081.343,99 | | | | |
| Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) - Autoliquidações | 44.695.539,75 | | | | 44.695.539,75 | | | | |
| Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) | 10.570.003.570,92 | | | | 10.570.003.570,92 | | | | |
| Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) | 8.728.270.898,23 | | | | 8.728.270.898,23 | | | | |
| Multi-imposto | 4.468.108.937,09 | | | | 4.468.108.937,09 | | | | |
| Multi-imposto | 897.188,34 | | | | 897.188,34 | | | | |
| Regulamentação tributária (RENT) | 32.977.342,56 | | | | 32.977.342,56 | | | | |
| Com-Ordenações: | 57.472.955,44 | | | | 57.472.955,44 | | | | |
| Imposto Único de Circulação (IUC) | 151.154.395,73 | | | | 151.154.395,73 | | | | |
| Imposto de Circulação (IC) | 1.533.013.807,07 | | | | 1.533.013.807,07 | | | | |
| Restituições e pagamentos nos serviços locais de finanças | 130,48 | 2.628,09 | | | -7.045.163,34 | | | | |
| Execuções Fiscais: | -7.045.163,34 | 786.734.012,10 | | | 786.736.640,19 | | | | |
| Receitas diversas (a) | 376.891.610,82 | 6.715.988,48 | | | 383.607.599,30 | | | | |
| Directão-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais Sobre o Consumo (DGAIEC) | 6.282.898.458,45 | 14.483,97 | | | 6.282.912.942,42 | | | | 0,00 |
| Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público (IGTP): | 1.589.633.580,35 | 4.338.671.996,51 | 2.843.153.446,86 | 595.480.937.235,67 | 604.252.396.309,39 | 171.761.383.671,74 | 594.432.587.456,74 | 2.637.983.449,28 | 768.831.954.577,76 |
| Movimentos não escriturais | 198.321.407,74 | 9.147.736,63 | | | 207.469.144,37 | | | | |
| Movimentos escriturais | 4.140.350.548,77 | 2.834.005.710,23 | | | 6.974.356.259,00 | | | | |
| Total | 1.589.633.580,35 | 168.911.496.635,13 | 2.848.887.038,61 | 595.480.937.235,67 | 768.831.954.577,76 | 171.761.383.671,74 | 594.432.587.456,74 | 2.637.983.449,28 | 768.831.954.577,76 |

NOTAS:

(a) Engloba as receitas não fiscais entradas nos serviços locais de finanças, traduzindo receitas tituladas por não DUC (Documento Único de Cobrança).

1 - O saldo, em dinheiro, em 1 de Janeiro de 2010, encontra-se assim distribuído:

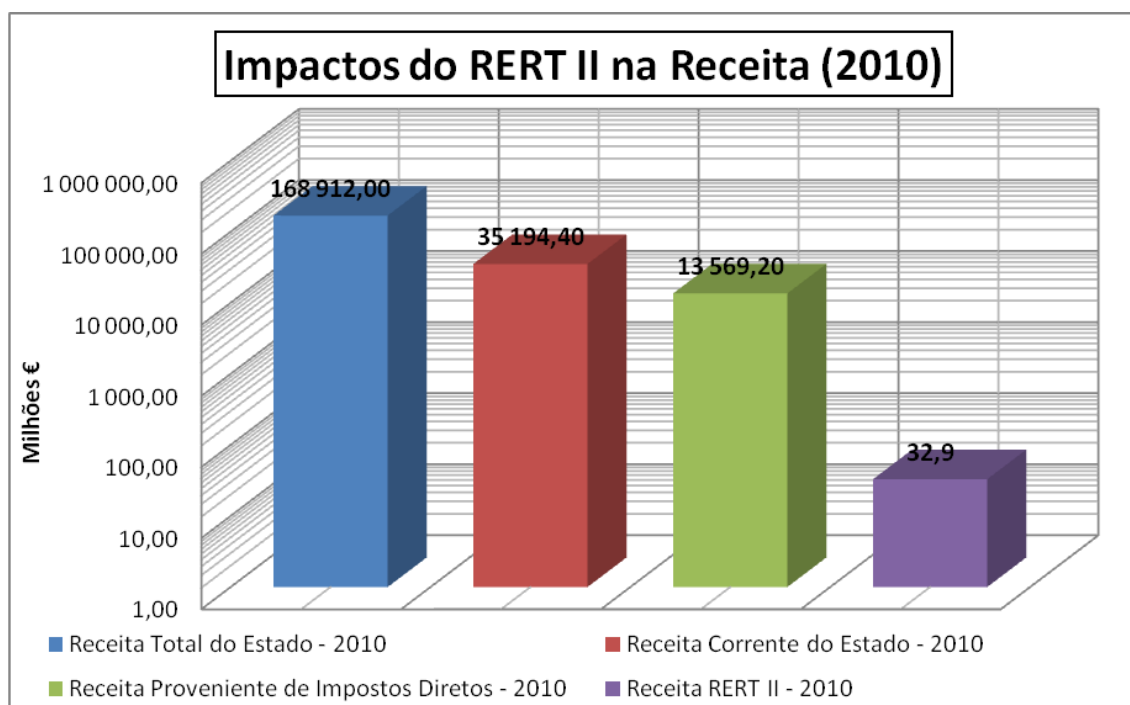
- Banco de Portugal 2.407.866,38
- Caixas e outros bancos 691.573.569,06
- Cheques a cobrar 3.651.166,76
- Aplicações financeiras euro em instituições de crédito no país 884.018.930,17
- Depósitos efectuados por SFA em instituições de crédito 7.984.047,98
- 1.589.633.580,35**

2 - O saldo, em dinheiro, em 31 de Dezembro de 2010, estava assim distribuído:

- Banco de Portugal 1.000.000,05
- Caixas e outros bancos 739.373.863,51
- Cheques a cobrar 757.159,09
- Aplicações financeiras euro em instituições de crédito no país 1.883.517.125,99
- Depósitos efectuados por SFA em instituições de crédito 13.335.300,64
- 2.637.983.449,28**

Fundamentalmente, com o RERT II foram arrecadados cerca de 33,0 M€ que, em princípio, não seriam recolhidos sem a aplicação de tal regime. Assim, o RERT II concorreu muito positivamente para a evolução das receitas fiscais obtidas no ano 2010, nomeadamente para as receitas consignadas à definição de «Impostos Directos Diversos». Neste sentido, o RERT II melhorou a execução orçamental do ano 2010 e tornou-se uma importante alavanca para o alcance de um total de receita arrecadada de 168.912 M€, vide Gráfico 5.

Gráfico 5 – Impactos do RERT II na Receita (2010)



Fonte: Autoria Própria, (eixo em escala logarítmica) – Com base nos dados da CGE e PCGE referentes ao ano 2010.

Depois da análise efetuada às receitas provenientes das ocorrências do RERT II, tal como aconteceu em sede do anterior regime desta tipologia, impôs-se a questão relativa ao fundamento e aplicação das receitas (extraordinárias) arrecadadas por tal regime. No fundo, procura-se compreender onde foi aplicada a receita arrecada pelo RERT II, com o objetivo de aferir a sua legitimidade e necessidade.

Relembra-se que, segundo a regra base das Finanças Públicas, as receitas correntes devem colmatar as despesas correntes. Seguindo a mesma lógica, as receitas correntes arrecadadas através do RERT II deveriam ser aplicadas em

despesas correntes desse mesmo ano. É de evidenciar que no ano 2010 foram consignados 35.194,4 M€ a receitas correntes, para as quais concorreram cerca de 33,0 M€ provindos da aplicação do RERT II, apresentando as despesas correntes (perante a Conta Geral do Estado do ano 2010) um resultado de 46.573,82 M€, vide neste âmbito a Tabela 9. Importa aqui aferir com alguma precisão onde se consignaram tais despesas correntes para assim deduzir a aplicação efetuada às receitas arrecadadas pelo RERT II.

Tabela 9 – Análise por classificação económica da despesa do Estado – Ano 2010

| | Orçamento inicial | Alterações Natureza de que se revestem | | | | Orçamento final | Cativos finais | Execução orçamental | Execução Vs Orçamento inicial | | Execução Vs Orçamento final | | Estrutura execução % |
|---|-------------------|---|-------------|--------------------|--------------------------|------------------|----------------|---------------------|-------------------------------|-------------|-----------------------------|--------------|----------------------|
| | | Créditos especiais | Provisional | Lei 12-A /2010 (*) | Outras (Gestão flexível) | | | | Valor | % | Valor | % | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| Despesas correntes | 47.313,4 | 481,0 | - | -63,4 | 340,9 | 48.071,9 | 279,5 | 46.573,82 | -739,6 | -1,6 | -1.498,1 | -3,1 | 92,1 |
| Despesas com Pessoal | 10.863,5 | 137,8 | 204,2 | - | 418,6 | 11.624,2 | 43,4 | 11.383,3 | 519,8 | 4,8 | -240,9 | -2,1 | 22,5 |
| Aquisição de bens e serviços | 1.515,5 | 153,3 | 11,0 | - | 14,2 | 1.694,0 | 100,7 | 1.357,0 | -158,4 | -10,5 | -337,0 | -19,9 | 2,7 |
| Juros e outros encargos | 5.500,8 | 0,3 | - | - | 0,7 | 5.501,8 | 0,0 | 4.971,7 | -529,1 | -9,6 | -530,1 | -9,6 | 9,8 |
| Transferências correntes | 27.482,1 | 133,8 | 145,6 | -63,4 | 272,8 | 27.970,9 | 50,5 | 27.755,7 | 273,6 | 1,0 | -215,2 | -0,8 | 54,9 |
| Administrações Públicas | 24.596,1 | 48,0 | 129,4 | -63,4 | 130,9 | 24.840,9 | 35,8 | 24.715,0 | 118,9 | 0,5 | -125,9 | -0,5 | 48,9 |
| Administração Central | 14.801,1 | 21,3 | 128,8 | - | 143,9 | 15.095,0 | 35,7 | 14.981,5 | 180,4 | 1,2 | -113,6 | -0,8 | 29,6 |
| Administração Regional | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Administração Local | 2.048,6 | 10,1 | 0,6 | -63,4 | -13,1 | 1.982,8 | 0,1 | 1.974,1 | -74,5 | -3,6 | -8,7 | -0,4 | 3,9 |
| Segurança Social | 7.746,4 | 16,7 | - | - | - | 7.763,1 | - | 7.759,5 | 13,0 | 0,2 | -3,6 | 0,0 | 15,3 |
| Outras | 2.886,0 | 85,8 | 16,2 | - | 141,9 | 3.130,0 | 14,7 | 3.040,7 | 154,7 | 5,4 | -89,3 | -2,9 | 6,0 |
| Subsídios | 757,6 | 5,6 | - | - | -7,2 | 756 | 32,1 | 698,8 | -58,8 | -7,8 | -57,2 | -7,6 | 1,4 |
| Outras despesas correntes | 1.193,9 | 50,2 | -360,9 | - | -358,3 | 525 | 52,8 | 407,2 | -786,6 | -65,9 | -117,7 | -22,4 | 0,8 |
| Despesas de capital | 3.643,5 | 139,9 | - | -40,7 | 1.132,4 | 4.875,1 | 382,5 | 3.991,6 | 348,1 | 9,6 | -883,4 | -18,1 | 7,9 |
| Aquisição de bens de capital | 988,9 | 132,2 | 0,0 | - | 982,8 | 2.103,9 | 186,7 | 1.505,7 | 516,8 | 52,3 | -598,2 | -28,4 | 3,0 |
| Transferências de capital | 2.586,2 | 7,4 | 58,3 | -40,7 | 139,5 | 2.750,6 | 195,8 | 2.469,3 | -116,8 | -4,5 | -281,3 | -10,2 | 4,9 |
| Administrações Públicas | 2.462,9 | 6,8 | 58,3 | -40,7 | -40,8 | 2.446,4 | 181,3 | 2.191,2 | -271,7 | -11,0 | -255,3 | -10,4 | 4,3 |
| Administração Central | 989,2 | 0,0 | - | - | -19,4 | 969,8 | 176,3 | 733,8 | -255,4 | -25,8 | -236,0 | -24,3 | 1,5 |
| Administração Regional | 563,3 | - | 58,3 | -5,0 | 0,0 | 616,7 | - | 616,7 | 53,3 | 9,5 | - | - | 1,2 |
| Administração Local | 900,8 | 6,7 | - | -35,7 | -21,4 | 850,4 | 3,1 | 836,8 | -64,0 | -7,1 | -13,6 | -1,6 | 1,7 |
| Segurança Social | 9,6 | - | - | - | - | 9,6 | 1,9 | 4,0 | -5,6 | -58,8 | -5,6 | -58,8 | 0,0 |
| Outras | 123,3 | 0,6 | - | - | 180,3 | 304,2 | 14,5 | 278,2 | 154,9 | 125,6 | -26,0 | -8,6 | 0,6 |
| Outras despesas de capital | 68,5 | 0,3 | -58,3 | - | 10,1 | 20,5 | - | 16,6 | -51,9 | -75,8 | -4,0 | -19,3 | 0,0 |
| Despesa Efectiva | 50.956,9 | 620,8 | - | -104,1 | 1.473,3 | 52.946,9 | 662,1 | 50.565,4 | -391,5 | -0,8 | -2.381,5 | -4,5 | 100,0 |
| Activos financeiros | 12.360,5 | 5,0 | - | - | -1.473,3 | 10.892,2 | 160,9 | 2.188,1 | -10.172,4 | -82,3 | -8.704,1 | -79,9 | |
| Passivos financeiros | 90.193,3 | 32.000,0 | - | - | - | 122.193,3 | - | 113.927,1 | 23.733,8 | 26,3 | -8.266,2 | -6,8 | |
| Transferências (de capital) para o FRDP | - | 2.230,8 | - | - | - | 2.230,8 | - | 2.230,8 | 2.230,8 | - | 0,0 | 0,0 | |
| Despesa Total | 153.510,7 | 34.856,7 | - | -104,1 | 0,0 | 188.263,3 | 822,9 | 168.911,5 | 15.400,8 | 10,0 | -19.351,8 | -10,3 | |

Fonte: DGO (SIGO-SCC)

Fonte: Quadro 40 – da CGE (2010: 79).

Relativamente às despesas correntes, apresentadas na Conta Geral do Estado de 2010, estas consignaram-se em despesas com pessoal (11.383,3 M€); Aquisição de Bens e Serviços (1.357,0 M€); Juros e outros encargos (4.971,7 M€); Transferências correntes (27.755,7 M€); Subsídios (698,8 M€); Outras despesas correntes (407,2 M€). Assim sendo, pode presumir-se que o RERT II foi uma importante ajuda no suporte das despesas correntes enunciadas.

5.2.3. Escrutínio das Características, Pontos Fortes e Fracos do Regime Excecional de Regularização Tributária II (RERT II - 2010)

O RERT II apresentava as seguintes especificidades, ou seja, os seguintes pontos fortes e fracos:

| Regime Excecional de Regularização Tributária II (RERT II - 2010) | |
|---|---|
| Pontos Fortes | Pontos Fracos |
| - Permite que os sujeitos passivos incumpridores regularizem a sua situação fiscal e tributária, transferindo-os para a esfera da legalidade; | -Utiliza como incentivo, para que os sujeitos passivos incumpridores adiram ao regime, a concessão de uma espécie de imunidade fiscal legal. Tal procedimento pode trazer a leitura de que os contribuintes que desrespeitam a lei fiscal são favorecidos em prol dos sujeitos passivos cumpridores, podendo eventualmente parecer um regime pouco legítimo; |
| - Surgiu em 2010, volvidos 5 anos da aplicação do primeiro regime de amnistia fiscal, revelando, contudo, uma enorme influência do primeiro regime. Apresentou um « <i>timing</i> » adequado, devido ao tempo alargado que decorreu entre o primeiro regime e o RERT II. Assim, o RERT II poderia ser encarado pelos sujeitos passivos incumpridores como a última oportunidade de regularizarem a sua situação tributária. Mais, a luta contra a fraude e evasão fiscal encontrava-se a emergir fortemente, pelo que o RERT II poderia ser visto pelos contribuintes incumpridores como uma ótima oportunidade para evitar retaliações futuras mais penalizadoras, tendo em conta a crescente eficácia dos meios de controlo ao dispor da AT. Tal característica parecia capacitar o regime, tornando-o apelativo; | - Permitia declarar/repatriar elementos patrimoniais, através da sua transferência para uma conta aberta em nome do sujeito passivo junto de uma instituição de crédito domiciliada em território português ou para uma sucursal, ou ainda, para uma instituição de crédito situada na UE ou EEE. Assim, caso esses elementos patrimoniais se encontrassem na UE ou EEE, bastaria a sua declaração e não o efetivo repatriamento. Perante tais disposições, bastava ao sujeito passivo, que pretendesse usufruir do regime, deslocalizar os elementos patrimoniais para um país na UE ou do EEE, defraudando a expectativa de injeção de capitais na economia portuguesa; |

| | |
|---|--|
| <p>- Esteve em vigência (de 29 de abril a 31 de dezembro de 2010) durante cerca de 8 meses, mais tempo do que o seu antecessor, o que eventualmente poderá ter permitido uma maior adesão;</p> | <p>- O regime, ao prever toda a gestão dos procedimentos pelo Banco de Portugal e intermediários, prevendo também o sigilo e anonimato ao aderente do regime, pode também criar desvantagens, pois «[...] o Estado não apurou a proveniência dos montantes declarados, não criando a sensação de <i>ultimatum</i> aos expedientes de fraude e evasão fiscais», (Santos, 2014: 40);</p> |
| <p>- Foi instituído com o objetivo primordial de arrecadação de receita fiscal extraordinária e combater a fraude e evasão fiscal, tal como, «legalizar» capitais deslocados ou mantidos no exterior de Portugal, o que, à partida, auxilia no fomento do sistema financeiro nacional;</p> | <p>- «É patente a ligeira melhoria na técnica legislativa. Porém, persiste a falta de publicidade do regime (apesar do uso de entidades bancárias como substitutos tributários)», (Santos, 2014: 40);</p> |
| <p>- Aplicava-se por iniciativa do contribuinte, ou seja, não poderia ser aplicado a elementos patrimoniais sobre os quais já estaria aberto procedimento por parte da AT;</p> | <p>- Não existem informações disponíveis relativamente ao número de vezes em que foi aplicado.</p> |
| <p>- Permitia a adesão ao regime mesmo quando o sujeito passivo apresentasse bens patrimoniais detidos em contitularidade, titularidade direta ou indireta. Tal conceção seria benéfica do ponto de vista da abrangência de aplicabilidade do regime, ou seja, do ponto de vista de arrecadação de receita;</p> | |
| <p>- Permitia regularizar elementos patrimoniais, desde que estes não se encontrassem em países ou territórios considerados não cooperantes pelo GAFI. Assim, tais elementos não poderiam beneficiar deste regime notavelmente mais favorável, visto que os territórios GAFI são um alvo fácil para deslocar ou manter capitais ilegais, devido à sua opacidade que fragiliza a gestão da AT;</p> | |

| | |
|--|--|
| <p>- Os sujeitos passivos que pretendessem beneficiar do RERT II teriam de efetuar o pagamento de uma taxa de 5% sobre o valor dos elementos patrimoniais em causa, abandonando a opção de pagamento de uma taxa de 2,5%, caso os elementos fossem convertidos em títulos da dívida pública, tal opção havia sido consagrada pelo RERT I. Assim, o RERT II revelou uma maior atenção e respeito pelos princípios de direito fiscal europeu. Neste sentido, o RERT II demonstrou estar de acordo com a legislação europeia, não seguindo a linha do RERT I que trouxe o condenamento de Portugal, em sede do TJUE, devido ao despeito (que tal regime influía) sobre o princípio da livre circulação de capitais, um dos princípios basilares do direito fiscal europeu. Fundamentalmente, o RERT II revelou estar de acordo com a legislação europeia, sendo este um fator muito positivo;</p> | |
| <p>- Pretendia a declaração/repatriamento de capitais deslocados ou mantidos no exterior. Esta característica poderia revelar-se muito benéfica, pois permitia captar capitais para território português, o que, à partida, teria boas repercussões economicamente, captando investimento e arrecadação de receita. A longo prazo, os rendimentos passariam a ser apresentados nas declarações de rendimentos dos sujeitos passivos nos anos posteriores à aplicação do regime, aumentando a base tributável do sujeito passivo em questão e garantindo por essa via uma maior recolha de receita;</p> | |
| <p>- Aplicava-se a sujeitos passivos, pessoas singulares e coletivas. Estender a aplicação do regime a pessoas coletivas traria, à partida, um maior nível de arrecadação de receita, o que seria muito positivo;</p> | |

| | |
|--|--|
| <p>- Não permitia a dedutibilidade da taxa paga sob a égide do RERT em sede de outro imposto ou tributo. Tal característica permitia que não se perdesse mais receita em sede de outro imposto ou tributo;</p> | |
| <p>- Permitia o anonimato e o sigilo das informações prestadas. Assim, as informações não poderiam ser utilizadas como indício para efeitos de qualquer procedimento tributário, penal ou contraordenacional, o que se poderia traduzir num maior incentivo à adesão do regime. Tal anonimato e sigilo eram salvaguardados através da entrega da declaração e da gestão dos procedimentos no âmbito do regime, através de um intermediário, (no caso, o Banco de Portugal ou outra instituição bancária em Portugal);</p> | |
| <p>- Quando se verificassem faltas, omissões e/ou inexatidões na declaração apresentada pelo contribuinte aderente, o regime previa uma majoração de 50% do imposto que seria devido pelos rendimentos não declarados, omitidos ou inexatos. Tal método não é inovador, mantendo o mesmo patamar do regime anterior. Assim, este ponto revela-se positivo na medida em que faz alguma pressão para que, o sujeito passivo aderente ao regime, faça cumprir todos os procedimentos com o máximo rigor, sendo certo que, se tal não acontecer, o estado fica favorecido em prol do contribuinte;</p> | |

| | |
|--|--|
| <p>- Apesar da técnica legislativa não ser novidade, o RERT II ainda suscitou algumas dúvidas no seu carácter prático. Para colmatar tais dúvidas, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais emitiu um despacho onde esclareceu as questões suscitadas e prorrogou o prazo do regime. Para além do despacho, a DGCI criou um serviço de informação para esclarecimentos adicionais via correio eletrónico. Assim, pode constatar-se que foi demonstrada uma maior abertura para a resolução das questões suscitadas no âmbito do RERT II, fornecendo uma maior segurança e estabilidade aos sujeitos passivos que pretendessem aderir ao regime;</p> | |
| <p>- Não abrangia regularizações relacionadas a elementos patrimoniais já declarados em território português, definindo claramente, o objeto do regime;</p> | |
| <p>- Foi criado e aplicado num ano 2010, ano em que o estado português vivia uma situação económica difícil, apresentando valores elevados de défice. Assim, o RERT II surgiu num contexto de crise económica, onde a necessidade de receita extra era notória;</p> | |
| <p>- Através do RERT II foram arrecadados 33,0 M€, tal resultado revelou-se bastante positivo para o erário público, demonstrando uma evolução bastante positiva relativamente ao anterior regime de amnistia fiscal, com um resultado superior em mais de 9 M€ relativamente ao RERT I;</p> | |
| <p>- Pode presumir-se, devido aos dados já apresentados, que a receita provinda da aplicação do RERT II contribuiu para despesas correntes do estado português, tais como, despesas com pessoal, aquisição de bens e serviços, juros e outros encargos, transferências correntes e subsídios.</p> | |

5.3. Regime Excecional de Regularização Tributária III (RERT III - 2012)

A Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro veio apresentar o Orçamento de Estado para 2012, consagrando um novo regime de amnistia fiscal: o Regime Excecional de Regularização III (RERT III). Este regime veio tornar elegível a regularização tributária de elementos patrimoniais a baixo custo, que não se encontrassem no território português a 31 de dezembro de 2010. Regimes da mesma tipologia surgiram no ano 2005 (RERT I) e 2010 (RERT II).

O RERT III foi aprovado pelo art. 166.º da Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro, tendo as suas disposições sido regulamentadas pela Portaria do Ministro de Estado e das Finanças n.º 17-A/2012, de 19 de janeiro. Esta portaria veio clarificar alguns pontos do regime, aprovou o modelo de Declaração de Regularização e definiu as respetivas instruções de preenchimento.

«Recorda-se que, no âmbito do RERT II, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF), havia proferido o Despacho 1014/2010 - XVIII, com vista ao esclarecimento de diversas dúvidas que haviam sido levantadas a propósito daquele regime. Este despacho continua a ser aplicável ao RERT III, aprovado na Lei de Orçamento de Estado para 2012, com excepção do disposto acerca do repatriamento de capitais [...]. Ademais, refira-se que muitos dos esclarecimentos constantes no referido despacho foram já incorporados, tanto no regime do RERT III, quanto na Portaria n.º 17 –A/2012, de 19 de Janeiro.», (RFF, 2012: 5).

«O objectivo do RERT III é, tal como foi o dos seus dois antecessores, incentivar a regularização da situação tributária de sujeitos passivos com elementos patrimoniais que não se encontrem em território português e não tenham sido já declarados à Administração Fiscal.», (Agrellos e Mendes, 2012: 117). Assim, o RERT III apresentou-se enquanto um regime de amnistia fiscal mais polido relativamente aos seus precedentes, apresentando o mesmo objectivo de fundo e metodologia.

Este regime trouxe a possibilidade de regularização tributária de «[...] elementos patrimoniais que não se encontrem em território português, a 31 de Dezembro de 2010, que consistam em depósitos, certificados de depósito,

partes de capital, valores mobiliários e outros instrumentos financeiros, incluindo apólices de seguro do ramo 'Vida' ligados a fundos de investimento e operações de capitalização do ramo 'Vida'.», (art. 1.º, do art. 166.º da Lei n.º 64-B/2011).

O RERT III podia ser aplicado a pessoas singulares e colectivas, desde que estas apresentassem a declaração de regularização tributária e procedessem ao pagamento da importância correspondente à aplicação de uma taxa de 7,5 % sobre o valor dos elementos patrimoniais constantes da declaração referida. Mais se esclarece que a importância paga não é dedutível nem compensável para efeitos de qualquer outro imposto ou tributo, (art. 2.º, do art. 166.º da Lei n.º 64-B/2011). A valorização dos elementos patrimoniais deve responder às regras estabelecidas no art. 3.º, do art. 166.º da Lei n.º 64-B/2011. Cabe ainda enunciar que, neste regime, não é apresentada qualquer referência relativamente à necessidade de repatriação dos elementos patrimoniais, assim, o contribuinte não necessitava de repatriar, mas apenas de declarar os elementos patrimoniais.

O grande atrativo para os sujeitos passivos na aplicação do RERT III tem-se nos seus efeitos. Com o RERT III produzem-se os seguintes efeitos:

- «a) Extinção das obrigações tributárias exigíveis em relação àqueles elementos e rendimentos, respeitantes aos períodos de tributação que tenham terminado até 31 de Dezembro de 2010;
- b) Exclusão da responsabilidade por infracções tributárias que resultem de condutas ilícitas que tenham lugar por ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou escrituração, de declarações apresentadas ou prestadas à administração fiscal ou que a esta devam ser revelados, desde que conexas com aqueles elementos ou rendimentos;
- c) Constituição de prova bastante para os efeitos previstos no n.º 3 do artigo 89.º-A da lei geral tributária [ou seja, para «constituição de prova bastante para efeitos do regime de manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados (impedindo, neste âmbito, o recurso da Administração Fiscal a métodos indirectos para

apurar rendimentos do sujeito passivo).»]», (Agrellos e Mendes, 2012: 118).

(art. 4.º, n.º 1, do art. 166.º da Lei n.º 64-B/2011).

«Os efeitos previstos nos números anteriores não se verificam quando à data da apresentação da declaração já tenha tido início procedimento para apuramento da situação tributária do contribuinte, bem como quando já tenha sido desencadeado procedimento penal ou contra-ordenacional de que, em qualquer dos casos, o interessado já tenha tido conhecimento nos termos da lei e que abranjam elementos patrimoniais susceptíveis de beneficiar deste regime.», (art. 4.º, n.º 3, do art. 166.º da Lei n.º 64-B/2011).

Importa também esclarecer que «a declaração de regularização tributária não pode ser, por qualquer modo, utilizada como indício ou elemento relevante para efeitos de qualquer procedimento tributário, criminal ou contra-ordenacional, devendo os bancos intervenientes manter sigilo sobre a informação prestada.», (art. 5.º, n.º 2, do art. 166.º da Lei n.º 64-B/2011).

«De chamar a atenção para o facto do RERT III prever, expressamente, que, para efeitos de apuramento de quaisquer rendimentos (e.g. mais-valias) relativos a períodos de tributação que se iniciem em, ou após, 1 de Janeiro de 2011, considera-se que o valor de aquisição dos elementos patrimoniais objecto de regularização corresponde aos valores declarados, apurados nos termos acima descritos, e que a data de aquisição destes elementos patrimoniais é 31 de Dezembro de 2010.», (Agrellos e Mendes, 2012: 118).

A Portaria do Ministro de Estado e das Finanças n.º 17-A/2012, de 19 de Janeiro, veio «[...] confirmar que a titularidade dos elementos patrimoniais que podem ser objecto de regularização no âmbito do RERT III pode ser directa ou indirecta, incluindo-se no âmbito deste regime os elementos patrimoniais de que o sujeito passivo tenha o direito de dispor ou usufruir, nomeadamente os detidos através de um instrumento de gestão fiduciária (*trust*), de um fundo, instrumento ou contrato de investimento (por exemplo, contrato de *beneficial ownership*), independentemente da sua forma jurídica, ou de uma entidade que actue como mandatária, agente fiduciário ou administrador (*nominee*).», (Ferreira, Gonçalves e Abrantes, 2012: 2).

Mais, segundo a Portaria n.º 17-A/2012, de 19 de janeiro, «[e]xistindo elementos patrimoniais detidos em regime de contitularidade e pretendendo o sujeito passivo proceder, isoladamente, à regularização, há que distinguir: Tratando-se de depósitos, os mesmos são declarados pelo contitular pela respetiva quota-parte, devendo o documento comprovativo da titularidade conter de forma expressa a menção de que os mesmos são detidos nessa qualidade; Tratando -se de partes de capital, ou outros instrumentos financeiros indivisos, a pessoa singular ou coletiva contitular que pretenda a adesão ao regime deverá, previamente, proceder à divisão da coisa comum.» A mesma portaria veio esclarecer também que «[n]o caso dos elementos patrimoniais a regularizar se encontrarem na situação de herança indivisa, a declaração deve ser apresentada pelo cabeça de casal, devendo ser obrigatoriamente junta a certidão de habilitação de herdeiros.»

O RERT III apresentava como data de término, inicialmente prevista, o dia 30 de junho de 2012, (art. 5.º, n.º 2, do art. 166.º da Lei n.º 64-B/2011). Porém, devido a dúvidas e indecisões por parte dos contribuintes, no dia 29 de junho de 2012, foi emitido um despacho de prorrogação pelo Secretário-Geral dos Assuntos Fiscais, permitindo aos sujeitos passivos interessados a entrega das declarações de regularização até ao dia 13 de julho de 2012, inclusive. Esta prorrogação também não se revelou inovadora, tendo em conta que já no RERT I e RERT II foi aplicada uma prorrogação semelhante relativamente ao prazo de entrega das declarações de regularização.

Para aplicação do RERT III, o sujeito passivo deveria entregar a declaração de regularização tributária dentro do prazo previsto, atendendo às instruções de preenchimento devidas, junto do Banco de Portugal ou de outros bancos estabelecidos em Portugal, sendo o Banco de Portugal a entidade competente pela centralização e conservação de todas as declarações relativas a este regime. O pagamento da taxa de 7,5% sobre o valor dos elementos patrimoniais deve ser efetuado aquando da entrega da declaração ou nos 10 dias posteriores. Por sua vez, o banco interveniente deve entregar ao declarante um documento comprovativo da entrega da declaração e respetivo pagamento, (art. 5.º, do art. 166.º da Lei n.º 64-B/2011).

«De salientar é, ainda, que a falta de entrega da declaração de regularização tributária dos elementos patrimoniais referidos, bem como as omissões ou inexactidões reflectidas na declaração implicam, relativamente aos elementos patrimoniais não declarados, omitidos ou inexactos, a majoração em 60% – ao invés dos 50%, previstos no RERT II - do imposto que seria devido pelos rendimentos correspondentes aos referidos elementos.», (Ferreira, Gonçalves e Abrantes, 2012: 2).

Tal como os regimes de amnistia fiscal anteriores, o Banco de Portugal (Carta-Circular n-º 2/2012/DET, de 25-01-2012) e a AT disponibilizaram meios para esclarecimentos adicionais acerca do RERT III, no fundo, para facilitar a interpretação e aplicação dos procedimentos necessários ao usufruto do regime.

O RERT III apresentou moldes idênticos relativamente aos objetivos, forma e conteúdo comparativamente aos regimes sucessores. «Efectivamente, o RERT III, assim como os seus antecessores, pretend[ia] ser um incentivo à regularização tributária em duas vertentes: (a) quer pela amnistia que confere aos sujeitos passivos que regularizem a situação tributária (em especial, pela extinção de obrigações tributárias e exclusão de responsabilidade por infracções tributárias); (b) quer pela previsão de uma penalização para os sujeitos passivos que, estando nas condições previstas, não procedam à regularização tributária ou o façam de forma deficiente.», (Agrellos e Mendes, 2012: 119).

Neste sentido, o estado português, através do RERT III, oferecia condições aliciantes e legitimidade para que os sujeitos passivos regularizassem os seus elementos patrimoniais não declarados ao estado português, oferecendo-lhes a extinção das obrigações tributárias exigíveis e exclusão da responsabilidade pelas infrações tributárias relativamente aos elementos patrimoniais declarados. Através de tal regime, o estado português conseguia, para além de benefícios a curto prazo, efeitos a longo prazo. Com efeito, perante a regularização sob a égide do RERT III, qualquer rendimento declarado será, à partida, reportado nas declarações de IRS ou IRC (respetivamente) futuras, ou seja, referentes aos anos posteriores à aplicação do regime. Tal culminará, à partida, num maior volume de matéria coletável e, por sua vez, numa maior arrecadação de receita. Assim, «[...] a regularização dos activos que resulta deste regime, não só

permite ao Estado arrecadar [em 2012] uma soma muito significativa em receita fiscal extraordinária, como também insere no sistema fiscal, um conjunto de elementos patrimoniais geradores de imposto a cobrar futuramente, nomeadamente sob a forma de IRS e IRC sobre juros, mais-valias e outros rendimentos de capitais.», (Guerreiro, 2012).

Fundamentalmente, o RERT III pode ser definido como um «[...] regime de regularização tributária de elementos patrimoniais colocados no exterior (...), que permite a declaração de elementos patrimoniais não localizados em Portugal em 31 de Dezembro de 2010, mediante o pagamento de uma taxa de 7,5% sobre o valor desses elementos, de forma a regularizar a situação tributária em Portugal de tais elementos.», (CGE, 2012: 30).

5.3.1. Conjuntura Económica e Social na qual foi aplicado o Regime Excecional de Regularização Tributária III (RERT III - 2012)

Expostas as características do RERT III, importa a este ponto analisar a conjuntura económica e social sob a qual tal regime foi instituído. O RERT III foi consagrado e aplicado no ano de 2012, através da Lei do Orçamento de Estado (LOE) referente a esse ano. Tal regime foi instituído durante os trabalhos do XIX Governo Constitucional de Portugal, formado com base nas eleições legislativas de 5 de junho de 2011. Tal governo tomou posse perante uma conjuntura bastante conturbada, visto que a tal data, Portugal já havia sido intervencionado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), Comissão Europeia (CE) e Banco Central Europeu (BCE). Mais, o XIX Governo Constitucional de Portugal tomou posse perante eleições legislativas que tiveram como principal alavanca a demissão do primeiro-ministro do Governo Constitucional anterior e suas inevitáveis consequências. Releva-se ainda que, devido a toda a crise económica e política, as manifestações emergiam no seio da sociedade portuguesa em tal época. Assim, pode constatar-se desde já que o RERT III surgiu numa conjuntura económica e social complexa, num cenário de crise.

Em 2011, (no ano anterior à aplicação do RERT III: 2012), Portugal necessitou de ajuda externa devido à grande necessidade de financiamento apresentada,

tendo em conta que as finanças públicas portuguesas estavam à beira da rutura, apresentado um défice e dívida extrema. Assim, Portugal «celebrou, a 17 de Maio de 2011, um acordo com a CE, BCE e FMI que prevê o empréstimo de EUR 78 mil milhões. O montante do empréstimo será concedido por três instituições – o Mecanismo Europeu de Estabilização Financeira (MEEF), o Fundo Europeu de Estabilização Financeira (FEEF), e o próprio FMI –, correspondendo EUR 26 mil milhões a cada uma.», (IGCP, 2011: 18).

Perante a conjuntura descrita, em 2012, o estado português apresentava uma grande necessidade de receitas adicionais devido ao seu estado de emergência. Assim, atendendo também à necessidade urgente de lutar contra a fraude, evasão fiscal e deslocamento de capitais, o estado português apresentava condições propícias à criação de um regime de amnistia fiscal. É neste contexto que, certamente surgiu o RERT III, mas vejamos primeiramente, com maior pormenor, a conjuntura económica do ano 2012, ano no qual o regime foi instituído.

«Em 2012, a economia mundial registou um[a] [...] desaceleração da atividade económica [...] [na] generalidade das regiões, com destaque para um baixo crescimento das economias avançadas [...]. Quanto ao contexto mais específico em que Portugal está inserido, assistiu-se a um enfraquecimento da atividade económica da União Europeia, tendo o PIB registado uma ligeira diminuição de 0,3% (+1,6% em 2011). No que respeita à economia portuguesa, o ano de 2012 caracterizou-se por uma quebra da atividade económica, com o PIB a diminuir 3,2% em termos reais (-1,6% em 2011). Para este comportamento concorreu uma contração de todas as componentes da procura interna, com um contributo negativo de 7 p.p. para o crescimento do PIB (-6,3 p.p. no ano anterior), fruto da redução acentuada do investimento (-14,5% em 2012, face a -10,7% no ano precedente) e da diminuição do consumo final das famílias em 5,6% (-3,8% em 2011). O consumo público registou uma variação de -4,4%, que compara com -4,3% em 2011.», (CGE, 2012: I).

Assim, em 2012, as Finanças Públicas portuguesas continuaram a espelhar a execução do Programa de Ajustamento Económico e Financeiro (PAEF), acordado com a CE, o FMI e o BCE, em 2011. O défice das Administrações Públicas, na ótica da contabilidade nacional, situou-se nos 6,4% do PIB, mais 2

p.p. do que em 2011. No entanto, o saldo orçamental, em 2012, cifrou-se em -4,7% do PIB, cumprindo assim o limite definido no âmbito do PAEF (-5,0% do PIB), (CGE, 2012: I).

«A evolução do défice orçamental reflete, comparativamente a 2011, a diminuição da receita em 4 p.p. e da despesa em 2 p.p., com a despesa primária a registar uma redução de 2,3 p.p., representando uma diminuição de 8,3% face ao ano anterior. O acréscimo da despesa com juros (0,3 p.p. do PIB) reflete, essencialmente, o aumento do nível de endividamento público. Em 2012, a dívida pública aumentou o seu peso no PIB em 15,3 p.p., atingindo 123,6%. Para esta evolução contribuiu o diferencial de crescimento da taxa de juro implícita na dívida e o crescimento nominal do PIB, o designado efeito dinâmico (8,1 p.p.), os ajustamentos défice-dívida (5,2 p.p.) e, em menor grau, o défice primário (2 p.p.), (CGE, 2012: I).

Fundamentalmente, «[a]s decisões de política orçamental em 2012 [...] refletiram] a necessidade de cumprimento dos objetivos e das medidas previstas no [...] PAEF, o qual visa[va] colocar o défice e a dívida pública numa trajetória sustentável através de medidas estruturais de consolidação orçamental, nomeadamente de redução da despesa.», (PCGE, 2012: 1566). Neste sentido, a necessidade de angariar receita assinalava-se, daí o RERT III ter sido instituído enquanto mecanismo de consolidação orçamental de incidência na receita fiscal.

Tem ainda especial relevo neste contexto, as alterações efetuadas à Lei Geral Tributária, ao Código de Procedimento e de Processo Tributário e ao Regime Geral das Infrações Tributárias, através da Lei do Orçamento de Estado para 2012. Tais alterações podem, eventualmente, ter especial influência para o sujeito passivo que pretendesse aderir ao RERT III.

Assim, no que diz respeito à Lei Geral Tributária (LGT), foi através do art. 149.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2012) que esta sofreu as seguintes transformações:

«□ Alargamento dos prazos de prescrição das dívidas tributárias (de 8 para 15 anos) e de caducidade de liquidação (de 4 para 12 anos) aplicáveis

sempre que estejam em causa factos tributários relacionados com paraísos fiscais;

- Eliminação do prazo máximo para a contagem de juros de mora;

- Agravamento para o dobro dos juros de mora (a favor do Estado) ou indemnizatórios (a favor do contribuinte) durante o período que medeia entre o prazo de execução da sentença e a sua efetiva execução (i.e. pagamento do crédito resultante da decisão final do tribunal);

- Criação da caixa postal eletrónica e a sua obrigatoriedade para sujeitos passivos de IRC e de IVA, através da qual passarão a ser efetuadas as notificações aos sujeitos passivos;

- Operacionalização do regime das informações vinculativas urgentes de modo a reforçar a segurança jurídica dos investidores e assim aumentar a capacidade de atração de investimento direto estrangeiro;

- Reforma do regime das informações vinculativas urgentes de modo a reforçar a segurança jurídica dos investidores e assim aumentar a capacidade de atração de investimento direto estrangeiro em Portugal;

- Alteração do regime das manifestações de fortuna, nomeadamente prevendo que montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em paraísos fiscais passam a estar abrangidos pelo regime;», (CGE, 2012: 28 e 29).

As alterações ao Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) deram-se através do art. 152.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2012), e consistiam em:

- «□ Simplificação do procedimento para aplicação da cláusula geral anti abuso, reforçando-se os instrumentos para o combate à fraude e evasão fiscal de elevada complexidade;

- Alargamento do regime prestacional do pagamento de dívidas fiscais até ao máximo de 150 prestações, sem necessidade de apresentação de garantia, no âmbito de plano de recuperação económica;», (CGE, 2012: 29).

Por último, cabe realçar as alterações introduzidas no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), inseridas através do art. 155.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2012):

«□ Agravamento da moldura penal dos crimes de burla tributária agravada, associação criminosa, crimes aduaneiros qualificados e fraude qualificada;

□ Agravamento em 50% das coimas aplicadas às contraordenações aduaneiras e fiscais (os valores das coimas não eram atualizados desde a aprovação do regime em 2001);

□ Introdução de contraordenações específicas para a falta de documentação relativa aos preços de transferência, não apresentação de prova da origem de rendimentos provenientes de entidades residentes em paraísos fiscais e omissões na informação prestada no âmbito dos pedidos de informação vinculativa;», (CGE, 2012: 29 e 30).

Assim, a LGT, o RGIT e o CPPT vieram prever normativos mais fortes e incisivos a nível penal e contraordenacional para pessoas singulares e coletivas. Tais mudanças poderiam influenciar e até pressionar os sujeitos passivos que pretendessem aderir ao RERT III. Neste sentido, as alterações mencionadas poderiam vir, eventualmente, condicionar a gestão dos elementos patrimoniais que o sujeito passivo incumpridor poderia efetuar, incentivando-o a utilizar o regime para que elegivelmente pudesse legalizar a sua situação tributária, sob pena de consequências mais gravosas no futuro.

Mais, o RERT III surgiu num contexto de luta contra a fraude, evasão fiscal e deslocamento de capitais, pois «[...] limitam a capacidade do Estado para obter receitas, aumentam as necessidades de endividamento, distorcem a concorrência, prejudicam o desenvolvimento económico e a justiça social. Na sequência de compromissos assumidos sobre o combate à fraude e à evasão fiscais, o Governo aprovou o respetivo Plano Estratégico de 2012 a 2014 e previu na sua proposta do OE para 2012 aumentar a receita fiscal em € 175 M com o reforço das medidas dirigidas a esse objetivo. Face à importância dessas medidas para efeito de consolidação orçamental, a lei estatui que o Governo

apresente à Assembleia da República, anualmente, até final de junho, um Relatório detalhado sobre a respetiva evolução em todas as áreas de tributação contendo os resultados alcançados, designadamente o valor das liquidações adicionais realizadas e das coletas recuperadas por imposto.», (PCGE, 2012: 1588). Tais conceções surgiram depois da «[...] Comissão Europeia divulgar medidas de ação concretas dirigidas aos Estados-Membros, designadamente para reforçarem a cooperação administrativa, a interação com os paraísos fiscais, a luta contra o planeamento fiscal agressivo e para agravarem as sanções pela prática de crimes tributários. (PCGE, 2012: 1589).

Fundamentalmente, em 2012 verificou-se uma «[...] situação de assistência financeira ao Estado Português, com compromissos ao nível do limite do défice anual, [tal situação,] a par do aumento dos mecanismos de combate à fraude e à evasão fiscais, estiveram na base da aprovação do RERT III, com as características referidas. De facto, a não exigência de repatriamento dos activos a regularizar poderá explicar-se pela vontade de criação de um maior incentivo à adesão ao regime, fruto da necessidade da arrecadação de maior receita. Por outro lado, também o aumento dos mecanismos de combate à fraude e à evasão fiscais terá permitido o aumento da taxa devida pela regularização e da penalização devida em caso de não adesão (ou adesão deficiente) ao regime.», (Agrellos e Mendes, 2012: 119).

5.3.2. Análise dos dados provenientes da aplicação do Regime Excecional de Regularização Tributária III (RERT III - 2012)

No ano 2012, a receita do estado apresentou um total geral de 154.624,3 M€, revelando um grau de execução de 76,6% perante a previsão corrigida, ou seja, - 23,4% do que o esperado em OE. Por sua vez, a receita efetiva obteve uma execução total de 39.873,5 M€. Mais, «[a] receita efetiva do Estado, no que se refere ao objetivo inicialmente traçado no OE2012, superou em cerca de 1,5%. Contudo, relativamente ao orçamento corrigido constata-se uma diminuição de 8,6%.», (CGE, 2012: 55), vide Tabela 10 e 11.

Tabela 10 – Receitas do Estado - Cobrança líquida - Comparação da execução com a previsão – 2012

(Milhões de euros)

| Designação | 2012 | | | Variação da Execução vs Previsão corrigida | | Grau de execução |
|---|------------------|--------------------|------------------|--|-----------------------|---------------------------------|
| | Previsão inicial | Previsão corrigida | Execução | Valor | % | Execução vs Orçamento corrigido |
| | (2) | (3) | (4) | (5)=(4)-(3) | (6)=[(4)-(3)]/(3)*100 | (7)=(4)/(3) |
| Receitas correntes: | 38.663,0 | 38.740,8 | 35.540,7 | -3.200,1 | -8,3 | 91,7 |
| Impostos diretos | 14.337,7 | 14.449,0 | 13.633,6 | -815,4 | -5,6 | 94,4 |
| Impostos indiretos | 20.995,4 | 20.688,1 | 18.407,0 | -2.281,1 | -11,0 | 89,0 |
| Contribuições para a SS, a CGA e ADSE | 529,7 | 531,2 | 433,1 | -98,1 | -18,5 | 81,5 |
| Taxas, multas e outras penalidades | 674,0 | 704,9 | 736,4 | 31,5 | 4,5 | 104,5 |
| Rendimentos da propriedade | 457,9 | 457,9 | 526,9 | 69,0 | 15,1 | 115,1 |
| Transferências correntes | 956,9 | 1.142,6 | 858,9 | -283,7 | -24,8 | 75,2 |
| Venda de bens e serviços correntes | 407,2 | 449,2 | 449,7 | 0,5 | 0,1 | 100,1 |
| Outras receitas correntes | 304,2 | 317,8 | 495,0 | 177,2 | 55,8 | 155,8 |
| Receitas de capital: | 149.506,6 | 162.103,4 | 118.685,4 | -43.418,0 | -26,8 | 73,2 |
| Venda de bens de investimento | 96,5 | 96,5 | 2,2 | -94,3 | -97,8 | 2,2 |
| Transferências de capital | 109,5 | 2.807,9 | 2.846,6 | 38,7 | 1,4 | 101,4 |
| Ativos financeiros | 1.625,0 | 4.625,0 | 2.672,1 | -1.952,9 | -42,2 | 57,8 |
| Passivos financeiros | 147.671,5 | 153.697,9 | 112.078,7 | -41.619,2 | -27,1 | 72,9 |
| Outras receitas de capital | 4,1 | 876,1 | 1.085,8 | 209,7 | 23,9 | 123,9 |
| Recursos próprios comunitários | 170,2 | 170,2 | 155,5 | -14,7 | -8,7 | 91,3 |
| Reposições não abatidas nos pagamentos | 70,1 | 79,3 | 74,4 | -4,9 | -6,2 | 93,8 |
| Saldos da gerência anterior | 165,5 | 838,6 | 168,3 | -670,2 | -79,9 | 20,1 |
| TOTAL DA RECEITA EFETIVA | 39.278,9 | 43.609,4 | 39.873,5 | -3.735,9 | -8,6 | 91,4 |
| TOTAL GERAL | 188.575,3 | 201.932,3 | 154.624,3 | -47.308,0 | -23,4 | 76,6 |

Fonte: DGO.

Nota: A receita efetiva não inclui ativos e passivos financeiros.

Fonte: Quadro 22 – da CGE (2012: 55).

Tabela 11 – Receitas do Estado - Cobrança líquida – Evolução

(Milhões de euros)

| Designação | | | | Variação homóloga 2012 vs 2011 | |
|---|------------------|------------------|------------------|-----------------------------------|--------------|
| | 2010 | 2011 | 2012 | Valor | % |
| Receitas correntes: | 35.194,4 | 37.828,9 | 35.540,7 | -2.288,2 | -6,0 |
| Impostos diretos | 13.569,2 | 15.046,9 | 13.633,6 | -1.413,3 | -9,4 |
| Impostos indiretos | 18.720,5 | 19.312,3 | 18.407,0 | -905,3 | -4,7 |
| Contribuições para a SS, a CGA e ADSE | 234,0 | 464,8 | 433,1 | -31,7 | -6,8 |
| Taxas, multas e outras penalidades | 590,3 | 698,6 | 736,4 | 37,8 | 5,4 |
| Rendimentos da propriedade | 473,5 | 288,2 | 526,9 | 238,7 | 82,8 |
| Transferências correntes | 1.009,5 | 1.213,3 | 858,9 | -354,4 | -29,2 |
| Venda de bens e serviços correntes | 416,3 | 433,7 | 449,7 | 16,0 | 3,7 |
| Outras receitas correntes | 181,1 | 371,1 | 495,0 | 123,9 | 33,4 |
| Receitas de capital: | 132.982,5 | 120.412,9 | 118.685,4 | -1.727,5 | -1,4 |
| Venda de bens de investimento | 169,4 | 17,4 | 2,2 | -15,2 | -87,6 |
| Transferências de capital | 93,7 | 3.319,1 | 2.846,6 | -472,5 | -14,2 |
| Ativos financeiros | 822,5 | 2.146,4 | 2.672,1 | 525,7 | 24,5 |
| Passivos financeiros | 131.801,9 | 114.862,5 | 112.078,7 | -2.783,8 | -2,4 |
| Outras receitas de capital | 95,0 | 67,5 | 1.085,8 | 1.018,3 | 1508,6 |
| Recursos próprios comunitários | 177,4 | 167,6 | 155,5 | -12,1 | -7,2 |
| Reposições não abatidas nos pagamentos | 90,4 | 64,6 | 74,4 | 9,8 | 15,2 |
| Saldos da gerência anterior | 466,8 | 217,4 | 168,3 | -49,1 | -22,6 |
| TOTAL DA RECEITA EFETIVA | 36.287,1 | 41.682,5 | 39.873,5 | -1.809,0 | -4,3 |
| TOTAL GERAL | 168.911,5 | 158.691,4 | 154.624,3 | -4.067,1 | -2,6 |

Fonte: DGO.

Nota: A receita efetiva não inclui ativos e passivos financeiros.

Fonte: Quadro 23 – da CGE (2012: 56).

Perante informações constantes nas tabelas 10 e 11, a receita total arrecadada no ano 2012 apresentou uma variação homóloga negativa de 2,6%, ou seja, uma diminuição de 4.067,1 M€. Neste sentido, a receita total arrecada em 2011 foi de 158.691,4 M€, em 2012 apresentou-se uma arrecadação de receita na ordem dos 154.624,3 M€, apresentando assim uma redução homóloga significativa. Relativamente à receita total efetiva, esta seguiu a tendência e, em 2012, apresentou uma variação homóloga negativa de 4,3%, tendo-se recolhido 39.873,5 M€, menos 1.809,0 M€ do que em ano anterior. «É de sublinhar atendendo ao valor absoluto, e decorrente do referido anteriormente, que foi a receita fiscal que manifestou um comportamento aquém do esperado [...]», (CGE, 2012: 57).

Em 2012, as receitas correntes apresentaram resultados na ordem dos 35.540,7 M€. Tal resultado apresentou uma variação homóloga negativa de 6,0 %, revelando uma diminuição de 2.288,2 M€, comparativamente à receita arrecadada no ano 2011: 37.828,9 M€, vide tabela 11. Para os resultados obtidos

em receitas correntes, muito contribuiu a receita arrecadada por aplicação de impostos diretos e indiretos.

Concentremo-nos na receita proveniente dos impostos diretos, por ser nesta rubrica que se encontra consignada a receita proveniente da aplicação do RERT III. Assim, em 2012 foram arrecadados 13.633,6 M€ por aplicação de impostos diretos. «A receita arrecadada nos impostos diretos registou uma variação negativa de 9,4% face à execução orçamental de 2011 [...]», (CGE, 2012: 57), vide Tabela 12.

Tabela 12 – Impostos Diretos – 2012

(Milhões de euros)

| Designação | Execução orçamental | | | OE | Variação homóloga em 2012/2011 | | Grau de execução em 2012 |
|---|---------------------|-----------------|-----------------|-----------------|--------------------------------|-------------|--------------------------|
| | 2010 | 2011 | 2012 | 2012 | Valor | % | % |
| Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) | 8 936,7 | 9 831,0 | 9 085,5 | 9 539,9 | -745,5 | -7,6 | 95,2 |
| Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) | 4 591,6 | 5 167,6 | 4 280,5 | 4 859,1 | -887,1 | -17,2 | 88,1 |
| Imposto sobre as sucessões e doações | 2,0 | 0,0 | 0,0 | 3,4 | 0,0 | - | 0,0 |
| Imposto do uso, porte e detenção de armas | 3,6 | 3,6 | 6,7 | 5,1 | 3,1 | 86,1 | 131,4 |
| Impostos abolidos | -0,1 | -0,6 | 0,0 | - | 0,6 | na | na |
| Impostos diretos diversos | 35,4 | 45,3 | 260,9 | 41,5 | 215,6 | 475,9 | 628,7 |
| TOTAL | 13 569,2 | 15 046,9 | 13 633,6 | 14 449,0 | -1 413,3 | -9,4 | 94,4 |

Fonte: DGO

Notas: na - não aplicável.

Fonte: Quadro 24 – da CGE (2012: 57).

«A cobrança verificada nos impostos diretos representou 42,6% do total da receita fiscal e 34,2% do conjunto da receita efetiva. A receita cobrada nos impostos diretos ficou aquém do que se previa cobrar [...]. [Ainda assim,] [o] valor arrecadado em 2012 relativo aos impostos sobre o rendimento atingiu os 13.366,1 M€, representando cerca de 98,0% do total dos impostos diretos, destacando-se a importância do IRS que, por si só, significou 66,6% da receita líquida deste agregado.», (CGE, 2012: 57).

Cabe ainda realçar relativamente a impostos diretos, a arrecadação registada em «Impostos diretos diversos». Tal rubrica apresentou, em 2012, uma arrecadação de receita de 260,9 M€, ou seja, uma variação homóloga positiva de 475,9%, o que correspondeu a uma cobrança de receita superior na ordem dos 215,6 M€, relativamente ao ano 2011. Esta última designação apresentou ainda um grau de execução positivo de 628,7 % relativamente ao previsto pelo OE de 2012. Tais resultados revelaram-se extremamente positivos.

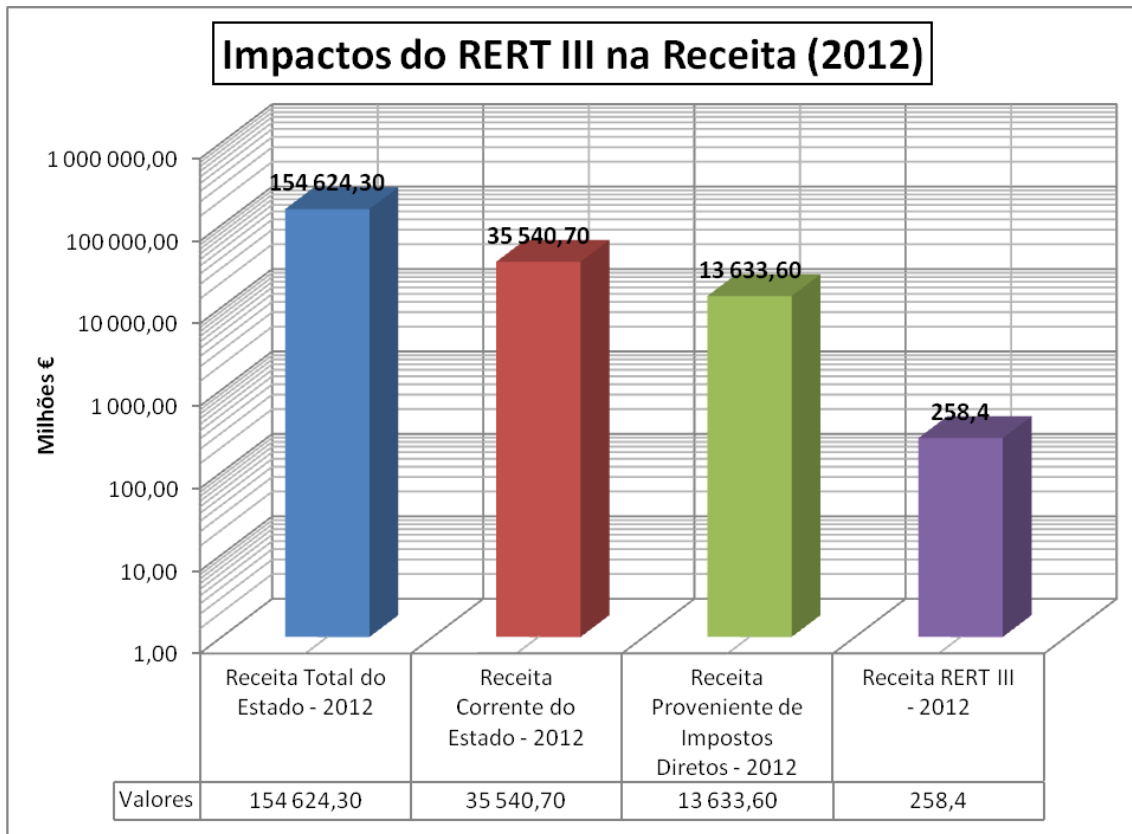
«O aumento dos outros impostos diretos em cerca de 218,7 M€ deveu-se, essencialmente, à receita proveniente do regime excecional de regularização tributária (RERT III), nos termos do artigo 166.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento do Estado para 2012). A receita líquida do RERT III ascendeu, aproximadamente, a 258,4 M€, representando 96,6% do conjunto destes impostos de menor importância em termos de realização de receita.», (CGE, 2012: 57 e 28).

Assim, pode constatar-se que o RERT III angariou 258,4 M€. Tal receita extraordinária não seria, à partida, arrecadada devido ao desconhecimento por parte da AT, dos elementos patrimoniais que vieram a ser regularizados através de tal regime. Neste sentido, os sujeitos passivos incumpridores tiveram oportunidade de regularizar a sua situação tributária através de incentivos que lhes foram concedidos. Assim sendo, a fazê-lo através de uma espécie de proteção contra as consequências que, em situações normais, decorreriam sob consequência das infrações tributárias que haviam cometido, ou seja, por não terem declarado os elementos patrimoniais no devido tempo e por não ter sido efetuado o consequente pagamento de impostos relativos a tais elementos.

Importa ainda realçar que em 2012, «[n]o caso das receitas fiscais, a execução da generalidade dos impostos ficou aquém quer da previsão inicial quer do orçamento final. [...] [Excetuando-se, entre outras,] a receita de outros impostos diretos diversos que excedeu a previsão em € 216 M, devido à receita proveniente do Regime Especial de Regularização Tributária de elementos patrimoniais no exterior (RERT III), registando uma execução de € 258 M.», (PCGE, 2012: 1581).

Realça-se que a receita proveniente da aplicação do RERT III (258 M€) teve um forte impacto positivo no total de receita arrecadada no ano de 2012, veja-se o Gráfico 6.

Gráfico 6 – Impactos do RERT III na Receita (2012)



Fonte: Autoria Própria, (eixo em escala logarítmica) – Com base nos dados da CGE e PCGE referentes ao ano 2012.

Apesar do susodito, não foi possível averiguar o número de aplicações do RERT III, pois tais informações não foram providenciadas através da CGE ou PCGE, nem através de qualquer outro documento de semelhante tipologia e carácter público. Tal reserva dos dados é compreensível, atendendo às regras de proteção da identidade dos sujeitos passivos aderentes ao regime.

Realça-se que «[a] receita de € 258 M obtida com o RERT III (...) foi substancial, mas indicia que patrimónios significativos não foram declarados ao fisco (€ 3.440 M) para efeitos de tributação e que a AT não conseguiu proceder atempadamente à sua identificação. Sendo o pagamento dos impostos devidos um elemento estruturante do Estado de direito democrático e um imperativo de cidadania, torna-se imprescindível que o combate à fraude e à evasão fiscais seja efetivo [...].», (PCGE, 2012: 1589).

Atendendo aos dados apresentados, o estado português perdeu um grande volume de receita, devido ao facto de não ter conseguido aferir anteriormente a existência dos elementos patrimoniais regularizados através do RERT III. Por outro lado, tais elementos patrimoniais poderiam eventualmente no futuro, nunca virem a ser declarados ou «descobertos» pelo estado português. Neste sentido, o RERT III foi um positivo incentivo que tornou possível a arrecadação de receita extraordinária, lutar contra a fraude e evasão fiscal, e ainda perspetivar, para anos posteriores (ou futuros) à aplicação do regime, uma maior recolha de receita, atendendo ao facto dos elementos patrimoniais declarados através do RERT III terem de recair, em princípio, na matéria coletável dos sujeitos passivos aderentes do regime.

Perante a receita arrecadada por via do RERT III, tal como aconteceu nos regimes anteriores, impõe-se a dúvida relativamente à sua aplicação e fundamento, ou seja, é importante tentar compreender onde, como e qual o propósito aplicado à receita arrecadada pelo mencionado regime.

Assim, no que diz respeito às receitas correntes, nas quais se encontram consignadas as receitas provenientes do RERT III, estas deveriam ser saldadas pelas despesas correntes, segundo a lógica base das Finanças Públicas. Analisemos então as despesas correntes do estado português no ano 2012, para tal vide a Tabela 13.

Tabela 13 – Análise por Classificação económica da despesa do estado – 2012

(Milhões de euros)

| Classificação | Orçamento inicial | Orçamento final | Cativos finais | Execução orçamental | Execução Vs Orçamento inicial | | Execução Vs Orçamento final | | Estrutura execução % |
|---|-------------------|------------------|----------------|---------------------|-------------------------------|--------------|-----------------------------|--------------|----------------------|
| | | | | | Valor | % | Valor | % | |
| | | | | | (5) = (4) - (1) | (6)=(5)/(1) | (7) = (4) - (3) | (8)=(7)/(4) | |
| Despesas correntes | 44.251,4 | 47.398,7 | 373,0 | 45.947,8 | 1.696,5 | 3,8 | -1.450,8 | -3,1 | 94,2 |
| Despesas com Pessoal | 8.813,4 | 8.640,5 | 105,4 | 8.438,3 | -375,1 | -4,3 | -202,2 | -2,3 | 17,3 |
| Aquisição de bens e serviços | 1.901,2 | 2.036,7 | 107,8 | 1.650,0 | -251,2 | -13,2 | -386,7 | -19,0 | 3,4 |
| Juros e outros encargos | 8.013,8 | 7.354,4 | - | 6.874,0 | -1.139,8 | -14,2 | -480,4 | -6,5 | 14,1 |
| Transferências correntes | 24.346,1 | 28.381,8 | 31,8 | 28.228,0 | 3.881,9 | 15,9 | -153,8 | -0,5 | 57,9 |
| Administrações Públicas | 21.933,4 | 25.898,2 | 29,5 | 25.824,7 | 3.891,3 | 17,7 | -73,6 | -0,3 | 53,0 |
| Administração Central | 13.632,2 | 16.124,3 | 29,4 | 16.067,1 | 2.434,9 | 17,9 | -57,2 | -0,4 | 32,9 |
| Administração Regional | - | 7,7 | - | 7,7 | 7,7 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Administração Local | 1.796,4 | 1.789,5 | 0,1 | 1.783,0 | -13,5 | -0,7 | -6,5 | -0,4 | 3,7 |
| Segurança Social | 6.504,8 | 7.976,8 | - | 7.966,9 | 1.462,2 | 22,5 | -9,8 | -0,1 | 16,3 |
| Outras | 2.412,7 | 2.483,6 | 2,3 | 2.403,3 | -9,4 | -0,4 | -80,3 | -3,2 | 4,9 |
| Subsídios | 304,1 | 274 | - | 247,2 | -56,9 | -18,7 | -27,2 | -9,9 | 0,5 |
| Outras despesas correntes | 872,8 | 711 | 127,9 | 510,3 | -362,5 | -41,5 | -200,6 | -28,2 | 1,0 |
| Despesas de capital | 2.646,8 | 3.119,8 | 32,4 | 2.821,7 | 174,9 | 6,6 | -298,1 | -9,6 | 5,8 |
| Aquisição de bens de capital | 509,3 | 840,1 | 11,6 | 659,6 | 150,3 | 29,5 | -180,5 | -21,5 | 1,4 |
| Transferências de capital | 2.127,7 | 2.225,8 | 20,8 | 2.127,2 | -0,5 | 0,0 | -98,6 | -4,4 | 4,4 |
| Administrações Públicas | 2.030,2 | 2.032,8 | 19,4 | 1.958,3 | -71,9 | -3,5 | -74,5 | -3,7 | 4,0 |
| Administração Central | 711,0 | 721,6 | 13,3 | 672,1 | -38,9 | -5,5 | -49,5 | -6,9 | 1,4 |
| Administração Regional | 565,8 | 565,8 | - | 565,5 | -0,3 | -0,1 | -0,3 | -0,1 | 1,2 |
| Administração Local | 747,2 | 739,1 | 5,4 | 717,5 | -29,7 | -4,0 | -21,7 | -2,9 | 1,5 |
| Segurança Social | 6,2 | 6,2 | 0,8 | 3,3 | -2,9 | -47,0 | -2,9 | -47,0 | 0,0 |
| Outras | 97,5 | 193,0 | 1,4 | 168,8 | 71,4 | 73,2 | -24,2 | -12,5 | 0,3 |
| Outras despesas de capital | 9,8 | 53,9 | - | 35,0 | 25,1 | 255,5 | -19,0 | -35,2 | 0,1 |
| Despesa Efetiva | 46.898,2 | 50.518,5 | 405,41 | 48.769,6 | 1.871,4 | 4,0 | -1.748,9 | -3,5 | 100,0 |
| Ativos financeiros | 17.827,1 | 23.909,2 | - | 11.810,3 | -6.016,9 | -33,8 | -12.098,9 | -50,6 | |
| Passivos financeiros | 122.250,0 | 122.250,0 | - | 91.276,5 | -30.973,5 | -25,3 | -30.973,5 | -25,3 | |
| Transferências (de capital) para o FRDP | 1.600,0 | 5.200,0 | - | 2.768,1 | 1.168,1 | 73,0 | -2.431,9 | -46,8 | |
| Despesa Total | 188.575,3 | 201.877,7 | 405,4 | 154.624,3 | -33.951,0 | -18,0 | -47.253,3 | -23,4 | |

Fonte: DGO (SIGO-SCC)

Mapas contabilísticos: Mapa IV - Despesa dos Serviços Integrados, por Classificação Económica.

Elementos informativos: Mapa n.º 9 - Alterações orçamentais - subsector Estado; Mapa n.º 13 - Despesas pagas, de acordo com a especificação económica; Mapas n.º 19 e n.º 21 Despesas cruzadas segundo as classificações económica/orgânica e económica/funcional, respetivamente.

Fonte: Quadro 49 – da CGE (2012: 91).

«Em 2012, a execução da despesa efetiva situou-se acima do orçamento inicial em 1.871,4 M€. As principais justificações para este desvio encontram-se no âmbito da despesa corrente.», (CGE, 2012: 89). A despesa corrente teve uma execução de 45.947,8 M€. As despesas correntes, apresentadas através da Conta Geral do Estado de 2012, foram alocadas a despesas com pessoal (8.438,3 M€); Aquisição de Bens e Serviços (1.650,0 M€); Juros e outros encargos (6.874,0 M€); Transferências correntes (28.228,0 M€); Subsídios (247,2 M€); Outras despesas correntes (510,3 M€).

«Evidencia-se de seguida os agregados de despesa cuja variação contribuiu de forma mais significativa para a evolução observada na execução orçamental.

- Transferências correntes para a Administração Central (+2.434,9 M€) - O aumento verificado resultou sobretudo das verbas adicionais atribuídas

ao SNS para efeitos de regularização de dívidas dos anos anteriores (1.932 M€) bem como para cobertura do défice de 2012 (200 M€). [...];

□ Transferências correntes para a Segurança Social (+1.462,2 M€) - O desvio da execução face ao orçamento inicial justifica-se por dois fatores: por um lado, o reforço efetuado para cobertura dos encargos decorrentes do regime de segurança social substitutivo do sector bancário (522 M€), [...]; por outro lado, a verba adicional de 856,6 M€ prevista na segunda alteração ao Orçamento do Estado destinada a assegurar o cumprimento da regra do equilíbrio orçamental no subsector da Segurança Social;

□ Juros e outros encargos (- 1.139,8 M€) – decorre da poupança nos encargos inerentes aos mecanismos de apoio financeiro a Portugal designadamente o Mecanismo Europeu de Estabilidade Financeira, Linha de Estabilidade Financeira Europeia e empréstimos do FMI, diminuição dos encargos com juros dos Certificados de Aforro e dos Certificados e Bilhetes do Tesouro;

□ Despesas com Pessoal (-375,1 M€) – A estimativa inicial de despesas com o pessoal revelou-se superior ao que veio a ser constatado no decurso da execução orçamental. O efeito da suspensão dos subsídios de férias e de natal e as medidas de racionalização de efetivos na administração central, vieram a ter um impacto superior ao esperado;

□ Aquisição de Bens e Serviços (-251,2 M€) – Para a variação verificada contribuiu sobretudo a despesa com a ADSE (-71 M€), por comparação com o que se encontrava previsto em sede de preparação do Orçamento do Estado para 2012 [...];

□ Outras despesas correntes (-362,5 M€) – [...].»,

(CGE, 2012: 89 e 90).

Assim, poderá presumir-se que a execução de 258 M€ de receita adicional, derivada da aplicação do RERT III, foi um importante contributo para fazer face às despesas correntes já detalhadas.

5.3.3. Escrutínio das Características, Pontos Fortes e Fracos do Regime Excepcional de Regularização Tributária III (RERT III - 2012)

O RERT III apresentava as seguintes características:

| Regime Excepcional de Regularização Tributária III (RERT III - 2012) | |
|---|--|
| Pontos Fortes | Pontos Fracos |
| - Surgiu em 2012, volvidos dois anos após a aplicação do último regime de tal tipologia, seguindo, porém, os objetivos e mecanismos dos regimes antecessores, ainda que se tenha revelado mais aprimorado; | - Esteve em vigência (desde 1 de janeiro a 13 de julho de 2012), durante cerca de 6 meses. O RERT III esteve vigente durante menos tempo do que o seu precedente, o que pode ter limitado o acesso dos sujeitos passivos ao regime; |
| - Permitia que os sujeitos passivos incumpridores regularizassem a sua situação fiscal e tributária, transferindo-os para a esfera da legalidade. Mais, permitia que os sujeitos passivos incumpridores se pudessem ver livres das suas dívidas fiscais e contributivas. Tal possibilidade, num momento de crise económica, favoreceu, em princípio, a gestão económica particular desses mesmos contribuintes; | -Utilizava como incentivo, para que os sujeitos passivos incumpridores aderissem ao regime, a concessão de uma espécie de imunidade fiscal legal. Tal procedimento poderia trazer a leitura de que os contribuintes que desrespeitam a lei fiscal são favorecidos em prol dos sujeitos passivos cumpridores, podendo eventualmente parecer um regime pouco legítimo; |

| | |
|--|---|
| <p>- Foi instituído com o intuito primordial de arrecadação de receita e combate à fraude e evasão fiscal, através da regularização de elementos patrimoniais que de outra forma seriam mantidos no exterior e não seriam declarados ao estado português;</p> | <p>- Este regime não exigia o repatriamento efetivo dos capitais em solo português, desde que estes se encontrassem ou fossem deslocados para um território da UE ou EEE. Assim, «[...] os contribuintes vêm a sua situação perante a Administração Fiscal Portuguesa regularizada, afastam uma eventual responsabilidade criminal e/ou contra-ordenacional e nem sequer precisam de movimentar os ativos para dentro do território nacional, o que lhes agrada, bem como aos seus gestores e entidades bancárias localizadas no estrangeiro. Não abona [porém] a favor do sistema financeiro português, mas afinal, não há mundos perfeitos.», (Guerreiro, 2012). Mais, «como não existia a obrigação de repatriamento, o capital regularizado podia ser “relocalizado” para o local onde antes estaria oculto», (Santos, 2014: 40).</p> |
| <p>- Demonstrou-se uma maior abertura e preocupação no esclarecimento das dúvidas dos contribuintes relativamente ao RERT III, aquando comparado com os regimes antecessores. Tal constatou-se, não só através do despacho proferido, que teve nitidamente em conta os despachos correspondentes aos regimes precedentes, mas também, pela disponibilização de meios pelo Banco de Portugal e pela AT para esclarecimentos adicionais acerca do regime. Tal conceção fortalecia o regime e trazia uma maior segurança ao sujeito passivo que pretendesse aderir ao regime;</p> | <p>- O «<i>timing</i>» não se apresentou tão adequado como no caso do RERT II, pois, até à aprovação do RERT III, apenas decorreram dois anos. Tal poderia fazer crer aos sujeitos passivos incumpridores, que esta não seria a última oportunidade de regularização da sua situação fiscal e tributária, visto que eram aprovadas amnistias fiscais com alguma regularidade;</p> |

| | |
|---|--|
| <p>- Aplicava-se a sujeitos passivos pessoas singulares e coletivas, esta característica pode ter sido crucial no que toca a uma garantia de um maior volume de receita arrecadada;</p> | <p>- O regime, ao prever toda a gestão dos procedimentos pelo Banco de Portugal e intermediários, prevendo também o sigilo e anonimato ao aderente do regime, para além de criar vantagens, gerava também desvantagens, pois «[...] o Estado não apurou a proveniência dos montantes declarados, não criando a sensação de <i>ultimatum</i> aos expedientes de fraude e evasão fiscais», (Santos, 2014: 40);</p> |
| <p>- Permitia o anonimato e o sigilo das informações prestadas. Assim, as informações não poderiam ser utilizadas como indicio para efeitos de qualquer procedimento tributário, penal ou contraordenacional, o que se poderia traduzir num maior incentivo à adesão do regime. Tal anonimato e sigilo são salvaguardados através da entrega da declaração e da gestão dos procedimentos no âmbito do regime através de um intermediário, no caso, o Banco de Portugal ou outra instituição bancária em Portugal. Assim, o sujeito passivo incumpridor estaria salvaguardado de que não sofreria represálias;</p> | <p>- Mais uma vez, o regime foi pouco publicitado, pois «a norma que aprova o RERT III encontra-se na lei de alteração ao orçamento de Estado para 2012, não tendo sido publicitada pelo governo, uma vez mais.», (Santos, 2014: 40);</p> |
| <p>- Apresentou a aplicação de uma taxa aos elementos patrimoniais declarados de 7,5%, sendo esta uma taxa superior relativamente às taxas aplicadas nos regimes precedentes (eram de 5%). Assim, apresenta-se neste aspeto uma evolução crescente em termos de taxa aplicável, o que, à partida, se poderá traduzir num maior volume de receita arrecadada;</p> | <p>- «Apenas os promotores fiscais [aqui entendidos na aceção do art. 5º do Dec. Lei n.º 29/2008] tiveram conhecimento, conseguindo incentivar os seus clientes a aderir a esta regularização, tendo no total sido liberados mais de 3,4 mil milhões de euros, que seriam futuramente tributados em sede de IRS e IRC. Isto, claro, caso não existisse novamente a garantia de anonimato», (Santos, 2014: 40). Neste sentido, verificou-se uma perda substancial de receita;</p> |

| | |
|--|---|
| <p>- Não permitia a dedutibilidade da taxa paga sob a égide do RERT em sede de outro imposto ou tributo. Tal característica permite que não se perca mais receita em sede de outro imposto ou tributo;</p> | <p>- Não mencionava, mas não dissipava a possibilidade de regularização de elementos patrimoniais que se encontrassem em países ou territórios considerados não cooperantes pelo GAFI. Neste sentido, pode constatar-se que o RERT III poderia ser aplicado a tais elementos patrimoniais, ou seja, estes elementos poderiam beneficiar de um regime notavelmente mais favorável. Tal disposição poderia considerar-se uma fragilidade do RERT III, visto que os territórios GAFI são um alvo fácil para deslocar ou manter capitais ilegais, devido à sua opacidade que tanto fragiliza a gestão e ação da AT;</p> |
| <p>- A regularização de elementos patrimoniais que se encontrassem no exterior, através do RERT III, permite, eventualmente que estes venham a recair na matéria coletável dos sujeitos passivos em anos posteriores à aplicação do regime. Tal disposição seria, à partida, muito benéfica na recolha de receita a longo prazo;</p> | <p>- Não são apresentadas informações (pela CGE, PCGE ou através de outro documento público), relativamente ao número de vezes em que foi aplicado;</p> |
| <p>- Aplicava-se por iniciativa do sujeito passivo. Assim, não eram abrangidos pelo regime elementos patrimoniais sobre os quais já se tivesse iniciado procedimento penal ou contraordenacional, de que o interessado já tivesse sido informado nos termos da lei;</p> | |
| <p>- Não abrangia regularizações relacionadas a elementos patrimoniais já declarados em território português;</p> | |
| <p>- Permitia a adesão ao regime mesmo que o sujeito passivo apresentasse bens patrimoniais detidos em contitularidade, titularidade direta ou indireta. Tal conceção seria benéfica do ponto de vista da abrangência de aplicabilidade do regime, ou seja, do ponto de vista de arrecadação de receita;</p> | |

| | |
|--|--|
| <p>- Previa a possibilidade de entrega da declaração de regularização tributária em língua inglesa, o que poderia facilitar a adesão ao regime por contribuintes não fluentes em língua portuguesa, tal como é caso de muitos sujeitos passivos não residentes;</p> | |
| <p>- Previa que a falta de entrega da declaração de regularização tributária dos elementos patrimoniais em causa, bem como as omissões ou inexatidões refletidas na declaração, implicariam, relativamente aos elementos patrimoniais não declarados, omitidos ou inexatos, a majoração em 60% do imposto que seria devido pelos rendimentos correspondentes aos referidos elementos. Esta majoração revelou-se superior em 10% relativamente ao RERT II, regime onde se aplicava 50% de majoração em similares circunstâncias. Demonstra-se assim, um aumento ainda que ténue na majoração prevista pelo RERT III, o que se pode demonstrar positivo na perspetiva do erário público, ou seja, da recolha de receita;</p> | |
| <p>- O RERT III teve um resultado de 258 M€, o que se revelou bastante positivo, comparativamente aos resultados do RERT II que apenas gerou 50 M€ de receita;</p> | |
| <p>- Pode presumir-se, atendendo aos dados disponíveis, que a receita provinda da aplicação do RERT II contribuiu para auxiliar nas transferências correntes para a Administração Central e nas transferências correntes para a Segurança Social;</p> | |

| | |
|---|--|
| <p>- Surgiu num contexto económico e social complexo, numa conjuntura de crise económica, onde a necessidade de receita extraordinária era imensa, devido a um défice que se demonstrava altíssimo e a uma dívida pública crescente. Em 2011 o estado português já havia sido intervencionado pelo FMI, CE e BCE, espelhando constrangimentos económicos em 2012 impostos através da execução do PAEF. Assim, a receita arrecadada por aplicação do RERT III era extremamente necessária.</p> | |
|---|--|

5.4. Regime Excecional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (RERD - 2013)

Depois dos Regimes Excepcionais de Regularização Tributária (RERT's), surgiu o Regime Excecional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (RERD), no dia 31 de outubro de 2013, através do Decreto-Lei n.º 151-A/2013. O RERD veio permitir aos contribuintes incumpridores (sujeitos passivos pessoas singulares e coletivas), regularizarem a sua situação tributária e contributiva, «[...] dispensa[ndo] do pagamento dos juros e de custas do processo de execução fiscal nos casos de pagamento a pronto, total ou parcial, da dívida. Admite-se ainda, a atenuação das coimas associadas à falta de pagamento e a dispensa de pena, verificados determinados pressupostos, em sede de crime fiscal.», (Ramalho et al., 2013: 1). Fundamentalmente, foi aprovado um regime excecional temporário de regularização de dívidas de natureza fiscal e à segurança social cujo prazo de cobrança tenha apresentado o seu término a 31 de agosto de 2013.

O RERD não demonstrou grandes influências dos seus antecessores, pois comparativamente aos regimes anteriores de tal tipologia, este regime apresentou um objeto distinto, apesar de fruir na sua génese do mesmo propósito e substância. Desta forma, o regime de amnistia fiscal de 2013 não pretendia a repatriação ou declaração de elementos patrimoniais «desconhecidos» por parte do estado português, mas sim incentivar o sujeito passivo a regularizar a sua situação tributária e contributiva através do

pagamento das suas dívidas fiscais e à segurança social. Assim, «[o] RERD veio centrar o seu objeto nas dívidas já existentes a 31/08/2013, como uma última oportunidade de permitir uma desoneração aos sujeitos passivos incumpridores das suas obrigações fiscais», (Santos, 2014: 41).

Sobre o RERD, a AT sentiu necessidade de emitir o ofício circulado n.º 60.095, 2013/10/31, tendo em vista uma aplicação uniforme do regime, bem como dos respetivos procedimentos a adotar neste âmbito. Assim sendo, este ofício veio esclarecer e simplificar alguns paradigmas referentes ao RERD.

O RERD aplicava-se a dívidas que já se encontrassem em execução fiscal, bem como aquelas em que o pagamento voluntário ainda se encontrasse em curso até ao final da vigência do regime, e ainda àquelas que eram desconhecidas por parte da AT. Neste sentido, o RERD aplicava-se a regularizações que seguissem os subsequentes requisitos de forma cumulativa:

- Sejam efetuados durante a vigência do RERD, entre 1 de novembro e 20 de dezembro do ano 2013, (art. 2.º, Decreto-Lei n.º 151-A/2013);
- Se refiram a dívidas fiscais ou à segurança social, (art. 1.º, Decreto-Lei n.º 151-A/2013);
- O prazo legal de cobrança voluntária das dívidas correspondentes tenha terminado até 31 de agosto de 2013, (art. 1.º, Decreto-Lei n.º 151-A/2013);
- Sejam efetuados por iniciativa dos sujeitos passivos incumpridores, (art. 2.º, Decreto-Lei n.º 151-A/2013);
- No caso de dívidas desconhecidas por parte da AT, que dependam de liquidação prévia, a respetiva obrigação declarativa seja cumprida até ao dia 15 de novembro de 2013, (art. 9.º, Decreto-Lei n.º 151-A/2013).

Para aderir ao regime, os sujeitos passivos com dívidas fiscais apenas necessitavam de cumprir os requisitos mencionados, sendo que a aplicação do RERD se dava por aplicação automática, ou seja, não era apresentada a necessidade de qualquer termo de adesão, aliás o pagamento poderia inclusive ser efetuado através do portal das finanças, (art. 10.º, n.º 2 a 4, Decreto-Lei n.º 151-A/2013). Nos casos das dívidas desconhecidas por parte da AT, também não

era apresentada necessidade de entrega de qualquer sinal de autodenúncia, devendo apenas ser entregue o meio de suporte declarativo e o pagamento em falta.

Caso se tratassem de dívidas à segurança social, os contribuintes que pretendessem beneficiar das medidas excepcionais deveriam solicitar os respetivos documentos de cobrança ao sistema de solidariedade e segurança social. Porém, quando o pagamento das dívidas à segurança social se encontrasse já em estágio de cobrança coerciva pela administração fiscal, o sujeito passivo deveria efetuar a sua adesão ao regime, no serviço de finanças onde se encontrasse pendente o seu processo executivo, (art. 10.º, n.º 2 a 4, Decreto-Lei n.º 151-A/2013).

Assim, estão abrangidos pelo RERD todas as dívidas fiscais e contributivas que deveriam ter sido saldadas voluntariamente até ao dia 31 de agosto de 2013. Mais se esclarece que, no caso de a regularização se referir a impostos com periodicidade anual, o regime aplicava-se a dívidas correspondentes a pagamentos que deveriam ter sido efetuados antes daquela data, como é o caso do IRS e IRC que incidem sobre rendimentos apurados em 2012, bem como as prestações de IMI que deveriam ter sido pagas em abril e julho de 2013. Não se encontram, porém, abrangidas por este regime as dívidas não fiscais, nomeadamente as relativas a direitos aduaneiros e aquelas que, embora sendo cobradas pela AT, correspondem a tributos que não provêm de impostos.

Quanto aos pagamentos abrangidos, estes teriam de ser efetuados por iniciativa dos devedores, sendo aceites pagamentos integrais ou parciais, incluindo pagamentos por conta ou pagamentos em planos prestacionais, sendo possível ainda compensações por iniciativa do contribuinte. Tal regime não consagrava, porém, a possibilidade de dação enquanto meio de pagamento (art. 5.º, Decreto-Lei n.º 151-A/2013).

«Embora não resulte directamente da lei, nos termos do Ofício-Circulado n.º 60095, de 31.10.2013, [...] encontram-se excluídos deste regime as compensações obrigatórias e os pagamentos coercivos, resultantes da actividade da Administração Tributária, incluindo a aplicação em pagamentos do produto de penhoras e vendas.», (Ramalho et al., 2013: 2).

Os efeitos práticos da adesão ao RERD, caso se dê o pagamento da totalidade dos montantes em dívida, no prazo previsto, são « [...] a dispensa do pagamento de juros de mora [...] fixados [em 2013] à taxa de 6,112% ao ano), juros compensatórios [...] fixados [em 2013] à taxa de 4% ao ano); e custas do processo de execução fiscal.», (Ramalho et al., 2013: 2). Outro efeito prático do pagamento da totalidade dos montantes em dívida no prazo previsto, é a atenuação do pagamento das coimas associadas ao incumprimento do dever de pagamento dos impostos dos quais resultam as dívidas, podendo corresponder consoante os casos, a 10% do mínimo da coima prevista no tipo legal, não podendo resultar um valor inferior a EUR. 10, caso em que será este o montante a pagar, mesmo em casos de processo de execução fiscal.

Ainda relativamente aos efeitos práticos da aplicação do RERD, no caso do «[...] mero pagamento parcial do capital em dívida, [este] determina, na medida correspondente, a dispensa do pagamento de juros de mora, juros compensatórios e custas do processo de execução fiscal, não se verificando, contudo, qualquer atenuação do pagamento das coimas associadas ao incumprimento. Adicionalmente, o referido pagamento parcial não suspende o andamento dos processos de execução fiscal relativamente à parte ainda em dívida, que prossegue os seus termos.», (Ramalho et al., 2013: 2 e 3), (art. 7.º, Decreto-Lei n.º 151-A/20139).

Mais, cumpre clarificar que «[a]s execuções fiscais que visem apenas a cobrança de juros e custas, cuja dívida de imposto associada se mostre regularizada, serão extintas sem formalidades adicionais. [...] Por último, refira-se que o RERD não prejudica a aplicação de outros regimes legais vigentes mais favoráveis aos executados ou infractores.», (Ramalho et al., 2013: 3), (art. 8.º, Decreto-Lei n.º 151-A/2013).

Este regime pode ainda ser aproveitado por terceiros, como responsáveis subsidiários antes da reversão, sendo-lhes aberta a possibilidade de efetuarem o pagamento mediante sub-rogação [que consiste num mecanismo jurídico que permite imputar a dívida a um terceiro]. Assim, o terceiro que proceda ao pagamento (total ao parcial) do valor em dívida, ao abrigo do RERD, beneficia da dispensa ou redução do pagamento de juros e custas, tal como se fosse o devedor originário. O sub-rogado fica ainda com o direito de fazer prosseguir a

execução fiscal contra o devedor primário pelo valor, incluindo os juros e custas que foram objeto de dispensa ou redução por via do RERD. É de realçar que o devedor não beneficiará da atenuação da coima por falta de entrega do imposto devido, prevista no RERD, por conta de o pagamento ter sido efetuado por um terceiro, (art. 6.º, Decreto-Lei n.º 151-A/2013).

No caso de dívidas pagas antes da entrada em vigor do RERD (antes de 1 de novembro de 2013), este regime poderia ainda ser útil e trazer alguns benefícios, tais como:

- Extinção dos processos de execução fiscal que subsistam, apenas, para a cobrança de juros compensatórios, juros de mora ou custas processuais;
- Redução do montante da coima não aplicada ou não paga pela prática da infração associada ao não pagamento do imposto, para 10% do mínimo legal ou do valor aplicado, consoante o processo de contraordenação esteja em curso ou a coima já esteja a ser cobrada em processo de execução fiscal; (art. 4.º, n.º 2, Decreto-Lei n.º 151-A/2013).

Nas últimas circunstâncias descritas, também o direito à redução da coima dependia do seu pagamento até 20 de dezembro de 2013 ou da identificação até à mesma data do processo de contraordenação onde a mesma está a ser aplicada, (art. 4.º, n.º 3, Decreto-Lei n.º 151-A/2013).

Sinteticamente, no âmbito do RERD, o pagamento total ou parcial do capital em dívida, tal como o cumprimento de todas as obrigações acessórias, determina:

- O não pagamento, total ou parcial, dos juros de mora, compensatórios e eventuais custas, no caso de dívida que já esteja a ser cobrada em processo de execução fiscal;
- A redução do montante da coima pela prática da infração associada ao não pagamento do imposto, para 10% do mínimo legal ou do valor aplicado, consoante o processo de contraordenação esteja em curso ou a coima já esteja a ser cobrada em processo de execução fiscal, bem como dispensa do pagamento dos encargos dos respetivos processos;
- A redução do montante da coima pela prática da infração associada ao incumprimento do dever acessório, para 10% do mínimo legal;

- Em qualquer das situações, se da redução da coima resultar um valor inferior a 10€, será este o mínimo a pagar; (art. 2.º e 3.º, Decreto-Lei n.º 151-A/2013).

Um dia antes do final do prazo do RERD, o governo emitiu um comunicado a estender o regime, que tinha o seu término previsto para 20 de dezembro, prorrogando-o para o dia 30 de dezembro de 2013, inclusive. Tal extensão teve como fundamento o número avultado de pedidos de esclarecimentos relativos ao regime. Assim, pode constatar-se que foram várias as questões colocadas pelos sujeitos passivos acerca do regime que não puderam ser atempadamente respondidas devido a limitações operacionais. Neste sentido, alguns contribuintes não tiveram oportunidade de aderir ao regime dentro do primeiro prazo previsto por terem obtido resposta às suas dúvidas atempadamente.

Perante o RERD, a AT revelou-se preocupada em esclarecer as dúvidas dos potenciais utilizadores do regime, não só através de ofício circulado, como também disponibilizando no seu *site* um documento com questões e respostas de ordem prática que tinham como objetivo exemplificar a aplicação do RERD. Tal tese faz sentido, pois o regime tinha como perspetiva ser uma grande fonte de receita adicional, sendo-lhe dada especial e primordial atenção.

Fundamentalmente, o estado português através do RERD, apresentou como objetivo primordial a recolha adicional de receita, «[a]lém de ter permitido a eliminação de muitos processos executivos ao nível administrativo, reduzindo os custos da atividade administrativa, permitiu compensar a rigidez do sistema tributário em conjuntura de crise.», (Santos, 2014: 41).

De forma sintética, o RERD pode ser definido como o regime que permitia «[...] uma redução dos juros, custas e coimas relativamente aos processos que já estejam a decorrer junto dos serviços tributários, desde que seja efetuado o pagamento voluntário, no todo ou em parte, das dívidas existentes. Com esta medida, o Estado abdica [ou reduz o valor que poderia arrecadar] do produto dos juros, custas e coimas que estejam associadas ao não pagamento, permitindo que o sujeito passivo incumpridor pague a dívida tributária [...]», (Santos, 2014:41), através do pagamento de pequenos encargos, comparativamente aos valores totais que teria em seu encargo.

5.4.1. Conjuntura Económica e Social na qual foi aplicado o Regime Excecional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (RERD - 2013)

Depois de expostas as particularidades do RERD, importa apresentar a conjuntura económica e social sob a qual foi aprovada esta amnistia fiscal. O RERD surgiu no exercício de funções do XIX Governo Constitucional de Portugal, formado com base nas eleições legislativas de 5 de junho de 2011, tendo exercido funções de 21 de junho de 2011 a 30 de outubro de 2015.

«Em 2013 assistiu-se a um abrandamento da economia mundial, tendo o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) sido de 2,9% (3,2% em 2012), com destaque para a continuação de um reduzido crescimento das economias avançadas e para um menor dinamismo dos países emergentes e em desenvolvimento, refletindo preços das matérias-primas mais baixos, políticas económicas menos expansionistas e receios quanto à estabilidade financeira em alguns países.», (CGE, 2013: I).

No que diz respeito à União Europeia, contexto onde Portugal se encontra inserido, «[a]pós uma recessão iniciada no final de 2011 e que se prolongou até ao primeiro trimestre de 2013, a economia da área do euro retomou o seu crescimento nos trimestres seguintes, dada a diminuição da incerteza e dos riscos financeiros globais associados à dívida soberana devido aos progressos alcançados em torno da construção da União Bancária Europeia e a aplicação de medidas não convencionais de política monetária através do BCE.», (CGE, 2013: I).

Em relação ao caso concreto português, e ainda no contexto de uma estratégia de consolidação orçamental acordada no âmbito do PAEF (Programa de Ajustamento Económico e Financeiro), acordado com a CE, FMI e BCE, «[...] o ano de 2013 fica marcado pelos primeiros sinais de inversão do ciclo económico, onde se destaca o comportamento menos negativo da procura interna e a manutenção de um contributo positivo da procura externa líquida. A atividade económica registou uma contração de 1,4%, a qual compara com uma quebra de 3,2% em 2012. A recuperação da atividade resultou da melhoria das expectativas das famílias e das empresas, e está associada ao reforço da competitividade externa e à consolidação do excedente externo

(para +2,6% do PIB). Em termos do mercado de trabalho, observou-se um aumento da taxa de desemprego para 16,2% (15,5%, em 2012) e uma redução do emprego de 2,6% (-4,4%, em 2012). No entanto, a taxa de desemprego reduziu-se de 17,7% no 1º trimestre, para 15,3%, no último trimestre do ano.», (CGE, 2013: I).

Assim, pode constatar-se que o RERD surgiu em contexto de crise económica. «O preâmbulo [do Decreto-Lei que aprova tal regime] desde logo clarifica que surge num contexto de maior eficácia da AT e da Segurança Social bem como no quadro de publicação de novas medidas de combate à fraude e evasão fiscais.», (Santos, 2014: 41). Efetivamente, o preâmbulo é claro no que toca aos motivos pelos quais foi criado o RERD, enunciando que: «[...] o reforço do combate à fraude e evasão fiscal constitui um dos objectivos do XIX Governo Constitucional, tendo já sido aprovadas diversas medidas de elevado alcance [...]. Contudo, o Governo pretende intensificar e reforçar tais medidas, nomeadamente em sede do Regime Geral das Infrações Tributárias. Assim, exige-se uma intervenção extraordinária e rigorosa do Governo que confira aos contribuintes uma derradeira oportunidade de regularizar a sua situação tributária e contributiva, e que permita recuperar uma parte significativa das dívidas de natureza fiscal e à segurança social.», (Decreto-Lei n.º 151-A/2013).

Mais, o RERD era visto pelo estado português como um mecanismo que visava permitir «[...] o reequilíbrio financeiro dos devedores, evitando situações de insolvência de empresas e assegurando a manutenção de postos de trabalho, bem como, no que às pessoas singulares respeita, configurar o acesso a um regime excecional de regularização das suas dívidas à administração fiscal, e à segurança social.», (Decreto-Lei n.º 151-A/2013).

Neste contexto, importa também apresentar as medidas fiscais implementadas no ano de 2013, que poderiam eventualmente, influenciar ou não os sujeitos passivos a aderir ao RERD. Neste âmbito, podem destacar-se as medidas que influenciaram as infrações tributárias e suas consequências, nomeadamente as alterações à LGT e ao RGIT. Assim, na LGT «[...] procedeu-se ao alargamento do prazo de caducidade de liquidação (de 4 para 12 anos) aplicável sempre que estejam em causa factos tributários relacionados com contas bancárias não declaradas localizadas fora da União Europeia.», (CGE, 2013: 35). No âmbito do RGIT, «[...] foram introduzidas contraordenações específicas para a falta de utilização de programas ou equipamentos informáticos de faturação

certificados, bem como para a transação ou utilização de programas ou equipamentos informáticos de faturação que não obedecem aos requisitos legais.», (CGE, 2013: 36).

Fundamentalmente, o RERD surgiu num contexto de crise económica, quando se pretendia uma arrecadação de receita extra e uma eliminação dos muitos processos executivos ao nível administrativo, diminuindo os custos que lhes estavam associados. Assim, este regime não apresentava como intuito primordial recapitalizar ou declarar capitais em solo português, tal como acontecia nos regimes de amnistia fiscal anteriores.

Neste sentido, o RERD veio permitir que os sujeitos passivos regularizassem a sua situação tributária e contributiva, num contexto de crise económica, alavancando tal processo através da dispensa ou redução do pagamento de juros de mora, dos juros compensatórios e das custas do processo de execução fiscal nos casos de pagamento a pronto, total ou parcial, da dívida de capital. Tal estímulo, num contexto de crise económica, favoreceu a aplicação do regime que apresentou uma grande abrangência na sua aplicação prática. Neste contexto, veja-se o ponto seguinte no qual se discorre sobre os dados provenientes da aplicação do Regime Excecional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social.

5.4.2. Análise dos dados provenientes da aplicação do Regime Excecional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (2013)

Analisemos, neste parâmetro, a receita arrecadada por via da aplicação do RERD.

A receita total arrecada no ano 2013 foi de 143 601,5 M€, vide neste âmbito a Tabela 14. Neste sentido, o total geral de receita captada apresenta, em 2013, um grau de execução de 76,8%, ou seja, apresenta uma variação negativa na ordem dos 43.445,8 M€ face à previsão (corrigida), demonstrando ter ficado aquém do que se perspetivava. Mais, o volume de receita total arrecada em 2013, apresentou uma variação homóloga negativa de 11.022,8 M€, ou seja, de menos 7,1%, vide Tabela 15. Tais resultados não se revelaram abonatórios, apesar de a receita efetiva total ter apresentado uma execução acima do esperado.

Assim, «[f]ace à previsão que estava subjacente ao OE2013 inicial, verificou-se que a receita efetiva decorrente da execução orçamental apresentou um valor praticamente semelhante, apenas superando aquela em 0,2%. Considerando as alterações orçamentais que ocorreram, quer por via de orçamentos retificativos, quer por meio de créditos especiais, a execução orçamental da receita efetiva dos SI resultou num comportamento superior em 0,7% face ao orçamento corrigido. Para a ligeira melhoria da execução orçamental da receita efetiva perante o orçamento corrigido deve-se destacar o contributo positivo da receita fiscal [...]», (CGE, 2013: 61).

A receita consignada às receitas correntes, no ano 2013, obteve um total de 40 349,9 M€, mais 2,1 % do que a previsão, tendo assim, observado uma execução de 102,1%. Tal resultado revelou-se positivo, apresentando uma variação homóloga positiva de 13,5%, ou seja, em 2013 foram arrecadados mais 4.809,2 M€ enquanto receita corrente, do que em 2012, vide Tabelas 14 e 15.

Tabela 14 – Receitas do Estado - Cobrança líquida - Comparação da execução com a previsão –
2013

(Milhões de euros)

| Designação | 2013 | | | Variação da Execução vs Previsão corrigida | | Grau de execução |
|--|---------------------|-----------------------|------------------|--|---------------------------|--|
| | Previsão inicial | Previsão corrigida | Execução | Valor | % | Execução vs Orçamento corrigido |
| | (1) | (2) | (3) | (4)=(3)-(2) | (5)=[(3)- (2)]/(2)*100 | (6)=(3)/(2) |
| Receitas correntes: | 39 848,9 | 39 504,4 | 40 349,9 | 845,5 | 2,1 | 102,1 |
| Impostos diretos | 16 555,9 | 16 501,8 | 17 415,1 | 913,3 | 5,5 | 105,5 |
| Impostos indiretos | 19 271,8 | 18 403,8 | 18 857,9 | 454,1 | 2,5 | 102,5 |
| Contribuições para a SS, a CGA e ADSE | 436,6 | 527,8 | 494,0 | -33,8 | -6,4 | 93,6 |
| Taxas, multas e outras penalidades | 666,6 | 754,0 | 752,3 | -1,7 | -0,2 | 99,8 |
| Rendimentos da propriedade | 947,7 | 1 130,5 | 1 129,5 | -1,0 | -0,1 | 99,9 |
| Transferências correntes | 1 009,7 | 1 196,0 | 886,7 | -309,3 | -25,9 | 74,1 |
| Venda de bens e serviços correntes | 546,2 | 552,6 | 399,8 | -152,8 | -27,7 | 72,3 |
| Outras receitas correntes | 414,4 | 437,9 | 414,6 | -23,3 | -5,3 | 94,7 |
| Receitas de capital: | 143 583,4 | 147 016,1 | 102 954,2 | -44 061,9 | -30,0 | 70,0 |
| Venda de bens de investimento | 101,6 | 161,2 | 65,7 | -95,5 | -59,2 | 40,8 |
| Transferências de capital | 139,3 | 144,5 | 72,4 | -72,1 | -49,9 | 50,1 |
| Ativos financeiros | 2 482,0 | 2 999,8 | 3 192,8 | 193,0 | 6,4 | 106,4 |
| Passivos financeiros | 140 110,2 | 143 108,8 | 99 171,0 | -43 937,8 | -30,7 | 69,3 |
| Outras receitas de capital | 750,3 | 601,8 | 452,3 | -149,5 | -24,8 | 75,2 |
| Recursos próprios comunitários | 155,2 | 155,2 | 143,8 | -11,4 | -7,3 | 92,7 |
| Reposições não abatidas nos pagamentos | 40,0 | 50,1 | 53,5 | 3,4 | 6,8 | 106,8 |
| Saldos da gerência anterior | 121,4 | 321,5 | 100,1 | -221,4 | -68,9 | 31,1 |
| TOTAL DA RECEITA EFETIVA | 41 156,7 | 40 938,7 | 41 237,7 | 299,0 | 0,7 | 100,7 |
| TOTAL GERAL | 183 748,9 | 187 047,3 | 143 601,5 | -43 445,8 | -23,2 | 76,8 |

Fonte: DGO.

Nota: A receita efetiva não inclui ativos e passivos financeiros.

Fonte: Quadro 28 – da CGE (2013: 62).

Tabela 15 – Receitas do Estado - Cobrança líquida – Evolução – 2012

(Milhões de euros)

| Designação | | | | Variação homóloga 2013 vs 2012 | |
|---|------------------|------------------|------------------|-----------------------------------|--------------|
| | 2011 | 2012 | 2013 | Valor | % |
| Receitas correntes: | 37 828,9 | 35 540,7 | 40 349,9 | 4 809,2 | 13,5 |
| Impostos diretos | 15 046,9 | 13 633,6 | 17 415,1 | 3 781,5 | 27,7 |
| Impostos indiretos | 19 312,3 | 18 407,0 | 18 857,9 | 450,9 | 2,4 |
| Contribuições para a SS, a CGA e ADSE | 464,8 | 433,1 | 494,0 | 60,9 | 14,1 |
| Taxas, multas e outras penalidades | 698,6 | 736,4 | 752,3 | 15,9 | 2,2 |
| Rendimentos da propriedade | 288,2 | 526,9 | 1 129,5 | 602,6 | 114,4 |
| Transferências correntes | 1 213,3 | 858,9 | 886,7 | 27,8 | 3,2 |
| Venda de bens e serviços correntes | 433,7 | 449,7 | 399,8 | -49,9 | -11,1 |
| Outras receitas correntes | 371,1 | 495,0 | 414,6 | -80,4 | -16,2 |
| Receitas de capital: | 120 412,9 | 118 685,4 | 102 954,2 | -15 731,2 | -13,3 |
| Venda de bens de investimento | 17,4 | 2,2 | 65,7 | 63,5 | 2 933,9 |
| Transferências de capital | 3 319,1 | 2 846,6 | 72,4 | -2 774,2 | -97,5 |
| Ativos financeiros | 2 146,4 | 2 672,1 | 3 192,8 | 520,7 | 19,5 |
| Passivos financeiros | 114 862,5 | 112 078,7 | 99 171,0 | -12 907,7 | -11,5 |
| Outras receitas de capital | 67,5 | 1 085,8 | 452,3 | -633,5 | -58,3 |
| Recursos próprios comunitários | 167,6 | 155,5 | 143,8 | -11,7 | -7,5 |
| Reposições não abatidas nos pagamentos | 64,6 | 74,4 | 53,5 | -20,9 | -28,1 |
| Saldos da gerência anterior | 217,4 | 168,3 | 100,1 | -68,2 | -40,5 |
| TOTAL DA RECEITA EFETIVA | 41 682,5 | 39 873,5 | 41 237,7 | 1 364,2 | 3,4 |
| TOTAL GERAL | 158 691,4 | 154 624,3 | 143 601,5 | -11 022,8 | -7,1 |

Fonte: DGO.

Nota: A receita efetiva não inclui ativos e passivos financeiros.

Fonte: Quadro 29 – da CGE (2013: 64).

Para o resultado global de receita corrente arrecadada no ano de 2013, contribuíram os impostos diretos (17.415,1 M€), indiretos (18 857,9 M€), contribuições para a SS, a CGA e a ADSE (494,0 M€), taxas, multas e outras penalidades (752,3 M€), rendimentos de propriedades (1 129,5 M€), transferências correntes (886,7 M€), venda de bens e serviços correntes (399,8 M€) e ainda outras receitas correntes (414,6 M€).

O RERD contribuiu para a receita captada na consignação das receitas correntes, veja-se a Tabela 16. Neste sentido, tal regime contribuiu de forma muito positiva para arrecadação de receita extraordinária em sede de IRS, IRC e impostos indiretos.

Tabela 16 – Resultados da aplicação do RERD – 2013

(em milhões de euros)

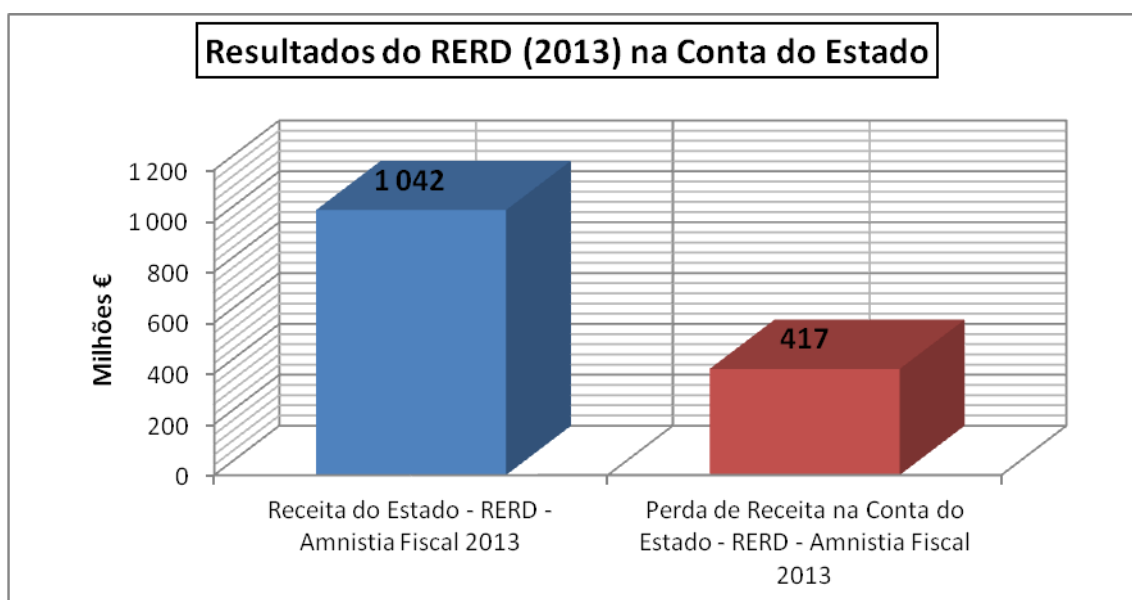
| Receita | Receita Cobrada | % | Perda de Receita |
|---------------------------|-----------------|--------------|------------------|
| IRS | 161 | 15,5 | |
| IVA | 208 | 19,9 | |
| IRC | 573 | 55,0 | |
| ORO | 51 | 4,9 | 417 |
| Receita Orçamental | 992 | 95,3 | 417 |
| REO | 49 | 4,7 | |
| Receita Total | 1 042 | 100,0 | 417 |

Fonte: AT. ORO – Outra Receita Orçamental REO – Receita Extraorçamental

Fonte: Quadro 21 – da PCGE (2013: 1327).

«Na vigência do RERD foram cobrados € 1.042 M mediante a renúncia, por aplicação das condições excepcionais do regime, a € 417 M (40 % da cobrança obtida) em juros compensatórios e de mora (€ 354 M), coimas (€ 40 M) e custas (€ 23 M). A cobrança coerciva representa 84,9 % (€ 884 M) da receita cobrada (a restante corresponde a pagamentos voluntários de dívidas) sendo mais de metade dessa cobrança (55 %) relativa a IRC (€ 573 M)», (PCGE, 2013: 1327). Sobre a receita cobrada e receita perdida por aplicação do RERD, em consignação de conta do estado, vide o Gráfico 7.

Gráfico 7 – Receita cobrada e perdida por aplicação do RERD – Conta do Estado (2013)



Fonte: Autoria Própria – Com base nos dados da CGE e PCGE referentes ao ano 2013.

A este ponto, importa ainda destacar as dívidas fiscais recuperadas, (por cobrança voluntária, coerciva ou da AT), em 2013 através da aplicação do RERD, vide Tabela 17.

Tabela 17 – Dívidas Fiscais Recuperadas em 2013

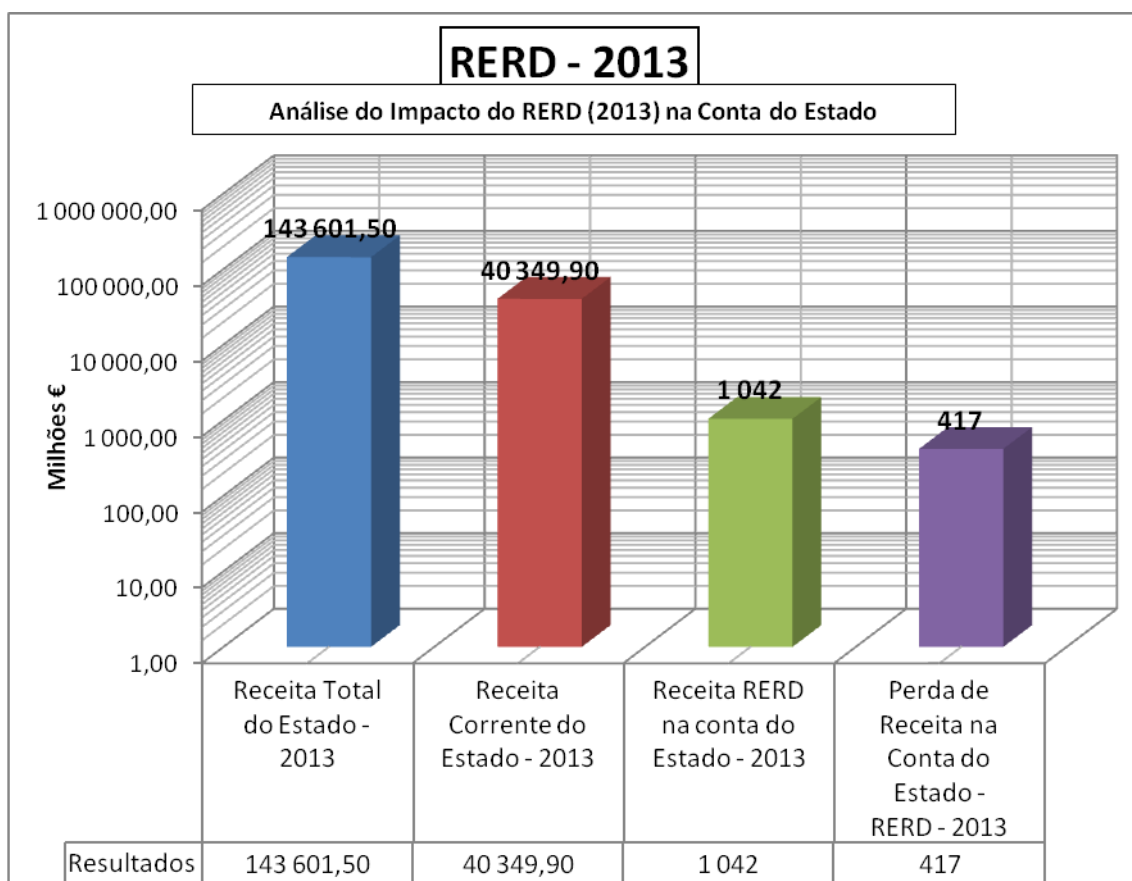
(em milhões de euros)

| Receita | Cobrança Voluntária | | Cobrança Coerciva - CC | | Cobrança da AT - CAT | | CC / CAT (%) | |
|--------------|---------------------|---------------|------------------------|--------------|----------------------|---------------|--------------|------------|
| | 2012 | 2013 | 2012 | 2013 | 2012 | 2013 | 2012 | 2013 |
| IRS | 10 843 | 13 830 | 249 | 291 | 11 092 | 14 120 | 2,2 | 2,1 |
| IRC | 5 163 | 5 576 | 145 | 628 | 5 309 | 6 204 | 2,7 | 10,1 |
| IVA | 17 382 | 17 987 | 315 | 401 | 17 697 | 18 388 | 1,8 | 2,2 |
| Outras | 6 822 | 6 512 | 225 | 243 | 7 048 | 6 756 | 3,2 | 3,6 |
| Total | 40 211 | 43 905 | 934 | 1 563 | 41 145 | 45 468 | 2,3 | 3,4 |

Fonte: Quadro 18 – da PCGE (2013: 1326).

Efetivamente, «[e]m 2013 foi aprovado [...] o [...] RERD, que vigorou entre 1 de novembro e 30 de dezembro de 2013. Este facto levou a um incremento extraordinário da cobrança coerciva, tendo-se atingido o valor mais elevado de sempre.», (CGE, 2013: 73). «Em 2013 a cobrança coerciva registada [...] (€ 1.563 M) representa 3,4 % da cobrança total registada pela AT (€ 45.468 M). O aumento significativo da CC face a 2012 (€ 629 M), com destaque para a de IRC (€ 483 M), deve-se às medidas de despenalização das situações de incumprimento, com o pagamento das dívidas em execução fiscal, previstas no RERD», (PCGE, 2013: 1326). Vejam-se os impactos do RERD na conta do estado apresentados no Gráfico 8 que se segue.

Gráfico 8 – Impactos do RERD na Receita da Conta do Estado (2013)



Fonte: Autoria Própria, (eixo em escala logarítmica) – Com base nos dados da CGE e PCGE referentes ao ano 2013.

O RERD também revelou fortes impactos na conta da Segurança Social (SS). Perante a conta da SS, do ano 2013, «[...] a receita total arrecadada ascendeu a € 46.976,2 M, 87,8 % do previsto, [...], mais 26,1 % (€ 9.727,6 M) que em 2012 e a despesa total atingiu € 45.639,4 M, 85,7 % do previsto, mais 25,6 % (€ 9.298,3 M) que em 2012. Já a receita efetiva aumentou, face ao mesmo período, 4,9 % (mais € 1.191,1 M) e a despesa efetiva 4,8 % (mais € 1.133,5 M), colocando o saldo de execução efetiva em € 489,1 M (mais 13,4 % que em 2012), o qual já acomoda o efeito da transferência extraordinária proveniente do OE/2013 consignada ao financiamento do défice do sistema previdencial — repartição (mais 67,0 % em termos homólogos).», (PCGE, 2013: 1417).

«O conjunto das receitas correntes [da SS] representou cerca de 53,5 % da receita total (99,0 % da receita efetiva), atingindo, em termos absolutos, € 25.118,6 M, valor que configura uma taxa de execução orçamental de 100,3 % e

um acréscimo de 5,0 % face ao período homólogo de 2012. Este comportamento está sustentado na evolução das [...] “Contribuições para a segurança social” [que] representaram 52,9 % das receitas efetivas, correspondendo a € 13.422,9 M. Esta receita apresentou uma taxa de execução de 100,6 % face à previsão corrigida e um acréscimo de 2,6 % face a 2012. [...] A superação da previsão desta receita é justificada pela receita extraordinária obtida por aplicação do RERD à SS (€ 235 M).», (PCGE, 2013: 1418).

Os valores de receita cobrada e de perda de receita nas contas consignadas à segurança social, no âmbito do RERD, encontram-se presentes na Tabela 18, estando também plasmadas no Gráfico 9.

Tabela 18 – Regime Excepcional de Regularização de Dívida à Segurança Social – 2013

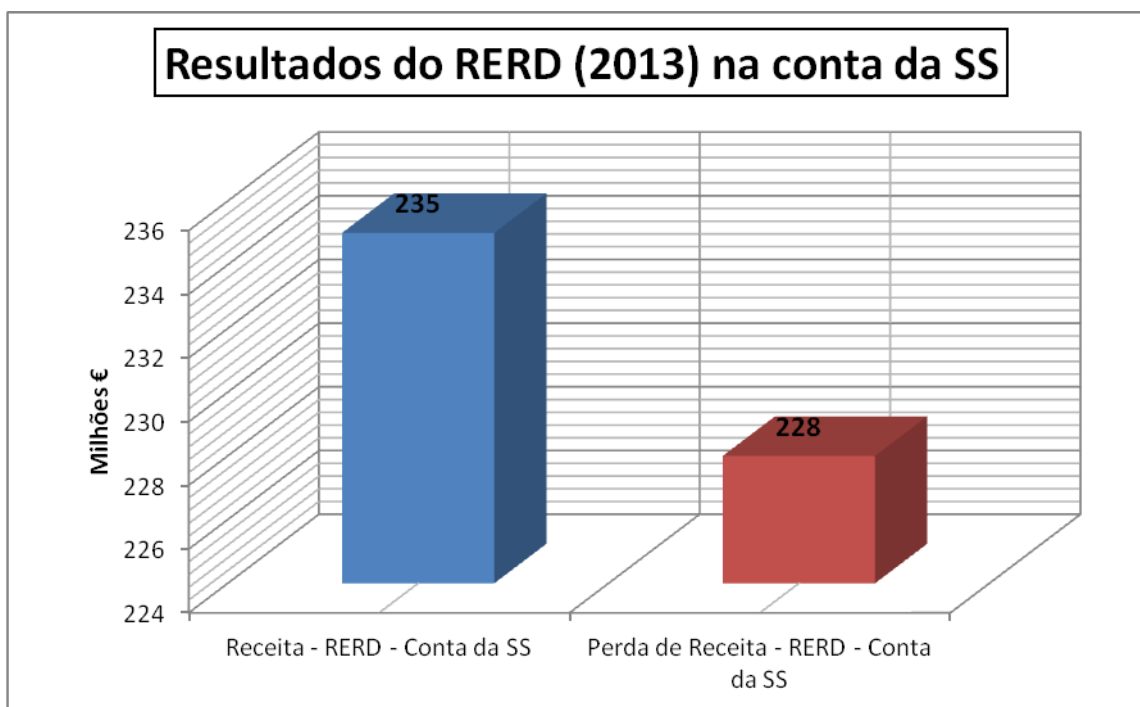
| | RERD | |
|---|------------------------|-------------------------|
| | Receita cobrada | Perda de receita |
| Contribuintes | | |
| Conta corrente | 46.115,5 | 104.382,1 |
| Contribuições | 44.314,0 | |
| Juros | | 91.449,5 |
| Coimas | 1.801,5 | 12.833,3 |
| Custas | | 99,3 |
| Execução fiscal | 188.832,1 | 123.100,0 |
| Contribuições | 188.681,6 | |
| Juros | | 107.681,4 |
| Coimas | 112,1 | |
| Custas | 38,3 | 15.418,6 |
| Beneficiários e estabelecimentos | *155,6 | 1.401,8 |
| Coimas | 155,6 | 1.387,1 |
| Custas | | 14,7 |
| Total | 235.103,2 | 228.883,9 |

* Valor não relevado na execução orçamental de 2013.

Fonte: Ficheiros do II de 25/08/2014 (BD de 01/08/2014), e-mail do IGFSS de 16/09/2014 (juros e custas extintos de SEF: € 62,0 M e € 9,6 M, respetivamente, BD de 01/09/2014) e e-mail do ISS de 25/03/2014.

Fonte: Quadro 3 – da PCGE (2013: 1418).

Gráfico 9 – Receita cobrada e perdida por aplicação do RERD – Conta da SS (2013)

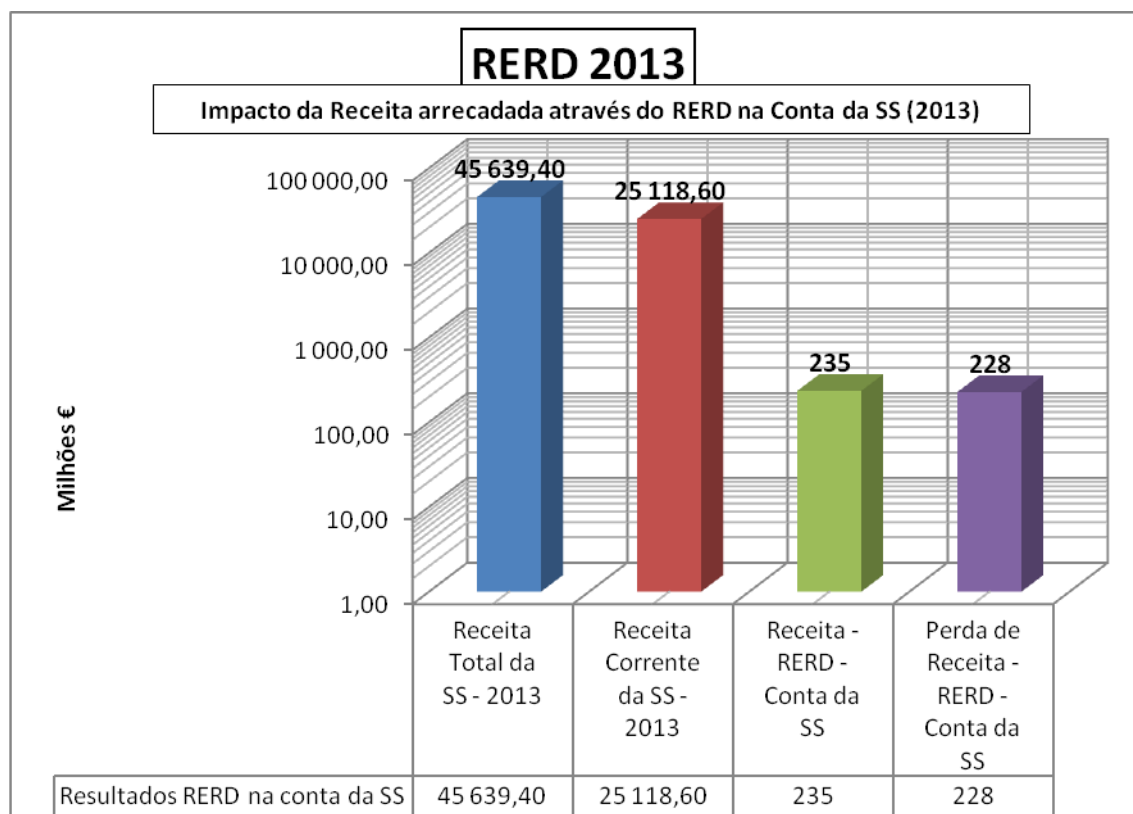


Fonte: Autoria Própria – Com base nos dados da CGE e PCGE referentes ao ano 2013.

Decorre da aplicação do RERD, segundo a Tabela 18 apresentada, uma recolha total de receita de 235,1 M€, em prol de uma perda de 228,8 M€ na conta da segurança social.

Fundamentalmente, apesar da perda de receita verificada (fundamental para a aplicação do regime), a receita arrecadada através o RERD demonstrou ter fortes impactos na conta da SS. Sobre este tema, Veja-se o impacto da receita provinda da aplicação do RERD no total de receitas da conta da SS através do Gráfico 10.

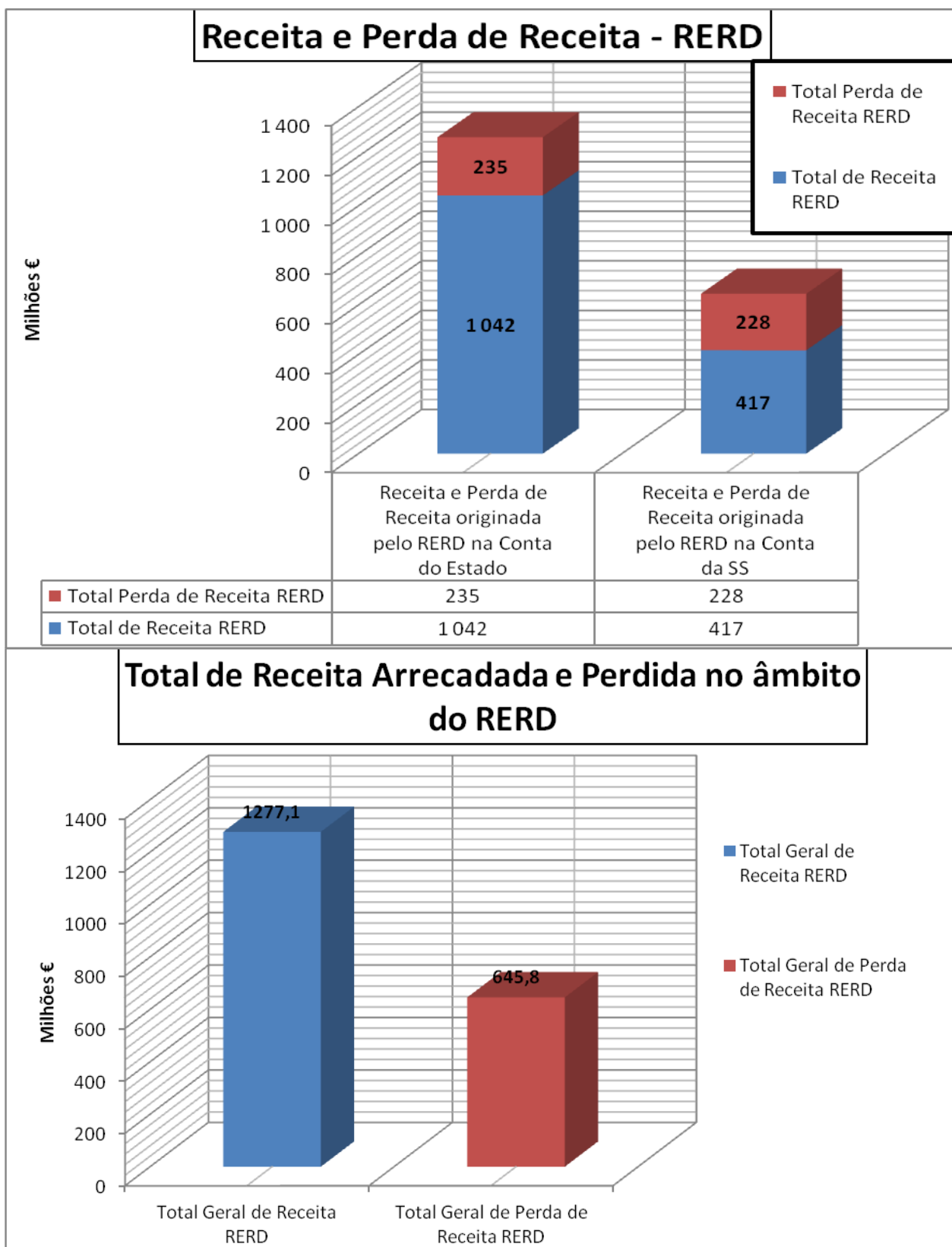
Gráfico 10 – Impacto da Receita arrecadada através do RERD na Conta da SS (2013)



Fonte: Autoria Própria, (eixo em escala logarítmica) – Com base nos dados da CGE e PCGE referentes ao ano 2013.

Apresentados tais dados, e depois de analisadas as receitas angariadas por aplicação do RERD em contexto de conta geral do estado e conta da segurança social, pode concluir-se que, através da aplicação do RERD, em 2013, se obteve um total global de receita de 1277,1 M€, em prol de um total global de perda de receita de 645,8 M€, vide Gráficos 11 e 12. Tais resultados foram aferidos através da soma dos € 1.042 Milhões de euros, arrecadados pelo RERD em contexto de receitas correntes do estado, com 235,1 milhões de euros arrecadados no âmbito do RERD consignado à conta da SS. Tal metodologia, foi também seguida relativamente à perda de receita por adoção do RERD, havendo-se somado os 417 milhões de euros perdidos em receita corrente do estado, com os 228,8 milhões de euros perdidos enquanto receita da SS. Mais, o RERD revelou um impacto positivo forte no que diz respeito a dívidas fiscais recuperadas em 2013 que se deve ressaltar.

Gráficos 11 e 12 – Total de Receita Cobrada e Perdida através do RERD (2013)



Fonte: Autoria Própria – Com base nos dados da CGE e PCGE referentes ao ano 2013.

Assim, apesar de perda inevitável de receita, os resultados do regime em termos de cobrança foram bastante positivos, veja-se neste âmbito a Tabela 19 que apresenta o impacto de tal regime no saldo acumulado do estado português no ano 2013.

Tabela 19 – Impacto das medidas temporárias e não recorrentes no saldo acumulado – 2013

(em % do PIB)

| | 2012 | | | | 2013 | | | | 2014 | | | | 2015 | |
|--|------|------|------|------|------|------|------|-----|------|------|------|------|------|-----|
| | I | II | III | IV | I | II | III | IV | I | II | III | IV | I | II |
| Medidas temporárias e não recorrentes | -0,2 | -0,7 | -0,1 | -0,1 | -1,7 | -0,8 | -0,6 | 0,3 | 0,0 | -1,5 | -4,8 | -3,6 | 0,0 | 0,0 |
| Receita | 0,0 | 0,3 | 0,4 | 0,3 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,8 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Receita de repatriamento de capitais | 0,0 | 0,1 | 0,2 | 0,2 | | | | | | | | | | |
| Regime excecional de regularização de dívidas fiscais - IVA | | | | | | | | 0,1 | | | | | | |
| Regime excecional de regularização de dívidas fiscais - Out. Imp. Ind. | | | | | | | | 0,1 | | | | | | |
| Regime excecional de regularização de dívidas fiscais - IRS ; IRC | | | | | | | | 0,4 | | | | | | |
| Regime excecional de regularização de dívidas fiscais - IMI ; IMT | | | | | | | | 0,0 | | | | | | |
| Regime excecional de regularização de dívidas à segurança social | | | | | | | | 0,1 | | | | | | |
| Sobretaxa em sede de IRS (rendimentos de 2011) | | 0,2 | 0,1 | 0,1 | | | | | | | | | | |
| Despesa | 0,2 | 1,0 | 0,5 | 0,3 | 1,7 | 0,8 | 0,6 | 0,4 | 0,0 | 1,5 | 4,8 | 3,6 | 0,0 | 0,0 |
| Receita de concessões (abate à despesa de capital) | | | -0,3 | -0,2 | | | | | | | | | | |
| Apoio ao Sistema Bancário | 0,2 | 1,0 | 0,7 | 0,5 | 1,7 | 0,8 | 0,6 | 0,4 | | 0,1 | 3,9 | 2,9 | | |
| Capitalização Novo Banco | | | | | | | | | | | 3,8 | 2,8 | | |
| Capitalização BANIF | | | | | 1,7 | 0,8 | 0,6 | 0,4 | | | | | | |
| Capitalização BPN | 0,2 | 0,1 | 0,1 | 0,1 | | | | | | 0,1 | 0,1 | 0,1 | | |
| CGD | | 0,9 | 0,6 | 0,4 | | | | | | | | | | |
| Pagamentos one-off à União Europeia | | | 0,1 | 0,1 | | | | | | | | | | |
| Assunções de Dívida | | | | | | | | | | 1,4 | 0,9 | 0,4 | | |

Fonte: INE, MF e BdP. Cálculos CFP. | Notas: Os totais não correspondem necessariamente à soma das parcelas devido a arredondamentos. A identificação do impacto destas medidas para o ano em curso é de natureza provisória, podendo vir a sofrer alterações ao longo do ano caso a disponibilização de nova informação assim o justifique.

Fonte: Quadro 7 – do Relatório do Conselho das Finanças Públicas n.º 8/2015 (2015: 20).

Importa destacar, perante as informações constantes na Tabela 19, que a aplicação do RERD, em sede de impostos indiretos [IVA + Out. Imp Ind.], representou em 2013, 0.2% do PIB. Por sua vez, em sede de impostos diretos, o resultado foi muito positivo, observando-se um produto de 0.4% do PIB. No que diz respeito à receita arrecadada com o RERD em contexto de segurança social, esta apresentou-se na ordem dos 0.1% do PIB. Tais dados revelam a importância das receitas obtidas com o RERD no resultado global de receitas totais arrecadas no ano de 2013.

Perante este último escrutínio, pode concluir-se que o RERD teve uma especial importância na arrecadação de receita no ano 2013. Porém, uma questão impõe-se: Qual o fundamento e aplicação que foi dada à receita arrecadada por via do RERD?

Para responder a tal questão, devemos considerar as despesas correntes do estado e as despesas da SS. Começamos por analisar as despesas correntes do estado, para as quais deve ter contribuído a receita extraordinária arrecadada sob a égide do RERD.

«A despesa efetiva [48.880,6 M€] e a despesa primária [42.038,0 M€] registaram um acréscimo de 0,3% e 0,4% relativamente a 2012, respetivamente. O crescimento da despesa é principalmente resultado do contributo da despesa corrente, [47.232,1 M€] (em 2,7 p.p.), com destaque para a despesa com pessoal e com as transferências correntes [...].», (CGE, 2013: 101), veja-se a Tabela 20.

Tabela 20 – Evolução da despesa consolidada do Subsector Estado – 2013

| Classificação económica | Execução Orçamental | | | Variação (%) | Despesa anos anteriores 2013 |
|-----------------------------------|---------------------|------------------|------------------|--------------|------------------------------|
| | 2011 | 2012 | 2013 | 2013/2012 | |
| Despesa corrente | 45.534,0 | 45.933,8 | 47.232,1 | 2,8 | 99,6 |
| Despesas com pessoal | 10.293,5 | 8.438,3 | 9.234,9 | 9,4 | 16,3 |
| Remunerações certas e permanentes | 7.823,9 | 6.408,3 | 6.830,3 | 6,6 | 3,9 |
| Abonos variáveis ou eventuais | 436,6 | 366,5 | 365,7 | -0,2 | 4,9 |
| Segurança Social | 2.033,0 | 1.663,4 | 2.039,0 | 22,6 | 7,5 |
| Aquisição bens e serviços | 1.817,4 | 1.650,0 | 1.613,7 | -2,2 | 19,5 |
| Juros e outros encargos | 6.039,2 | 6.874,0 | 6.842,6 | -0,5 | 0,0 |
| Transferências correntes | 26.247,3 | 28.213,9 | 28.490,5 | 1,0 | 63,8 |
| Subsídios | 601,6 | 247,2 | 406,1 | 64,3 | 0,0 |
| Outras despesas correntes | 535,1 | 510,3 | 644,4 | 26,3 | 0,1 |
| Despesa de capital | 3.150,3 | 2.821,7 | 1.648,4 | -41,6 | 1,4 |
| Aquisição de bens de capital | 432,0 | 659,6 | 236,9 | -64,1 | 1,4 |
| Transferências capital | 2.704,8 | 2.127,2 | 1.290,1 | -39,3 | 0,0 |
| Outras despesas capital | 13,6 | 35,0 | 121,4 | 247,3 | 0,0 |
| Despesa Efetiva Primária | 42.645,1 | 41.881,5 | 42.038,0 | 0,4 | 101,0 |
| Despesa Efetiva | 48.684,4 | 48.755,5 | 48.880,6 | 0,3 | 101,0 |
| Ativos Financeiros | 8.379,9 | 11.810,3 | 6.716,0 | -43,1 | 0,0 |
| Passivos Financeiros | 101.585,2 | 91.276,5 | 86.643,3 | -5,1 | 0,0 |
| Despesa não efetiva | 109.965,1 | 103.086,7 | 93.359,2 | -9,4 | 0,0 |
| Transferência para o FRDP | 0,0 | 2.768,1 | 1.340,0 | -51,6 | 0,0 |
| Despesa Total | 158.649,5 | 154.610,3 | 143.579,8 | -7,1 | 101,0 |

Fonte: Direção Geral do Orçamento

Nota: O montante da despesa encontra-se consolidado de transferências intrasectoriais no montante de 21,7 milhões de euros, pelo que as linhas de transferências correntes e de capital do presente quadro diferem dos mapas contabilísticos e informativos identificados a seguir.

Mapas contabilísticos: Mapa IV - Despesa dos Serviços Integrados, por Classificação Económica.

Elementos informativos: Mapa n.º 13 - Despesas pagas, especificadas de acordo com a classificação económica, comparadas com as do ano anterior; Mapas n.º 19 e n.º 21 - Despesas cruzadas segundo as classificações económica/orgânica e económica/funcional, respetivamente.

Fonte: Quadro 52 – da CGE (2013: 101).

A despesa corrente do estado, no ano 2013, desdobrou-se em: despesas com pessoal, 9.234,9 M€; Aquisição de bens e serviços, 1.613,7 M€; Juros e Outros Encargos, 6.842,6 M€; Transferências correntes, 28.490,5 m€; Subsídios, 406,1

M€; e, outras despesas correntes, 644,4 M€. Desta forma, pode constatar-se que a receita arrecadada por via do RERD deverá, em princípio, ter sido aplicada nos contextos e com os fundamentos mencionados, ou seja, nas classificações da despesa corrente mencionadas.

Evidencia-se de seguida os agregados da despesa corrente cuja variação contribuiu de forma mais significativa para a evolução observada na execução orçamental:

«• Despesa com pessoal (+9,4%) – Em resultado sobretudo da aplicação de medida de reposição dos subsídios de férias e de Natal aos trabalhadores do sector público bem como da atualização dos encargos das entidades empregadoras com a Caixa Geral de Aposentações (CGA) e Segurança Social (SS). [...];

• Transferências correntes (+1,0%) - salienta-se a evolução das destinadas: Ao Orçamento da Segurança Social [...], [à] Administração Local [...], [à] União Europeia [...], [ao] SNS [...], [ao] Ensino Superior [...];

• Subsídios (+64,3%) – O acréscimo da despesa com subsídios resulta essencialmente do pagamento excecional relativo à atribuição, em dezembro de 2013, de compensação financeira a várias entidades [...];

• Outras despesas correntes (+26,3%) – Este agregado reflete sobretudo o aumento do volume de verbas recebidas pelos estabelecimentos de ensino não superior [...].»

(CGE, 2013: 102 e 103).

Relativamente às despesas da SS, nas quais foi, em princípio, aplicada a receita adicional arrecada no âmbito do RERD, estas apresentaram um crescimento face a 2012. «As “Despesas correntes”, que representaram 54,5 % da despesa total, e acomodaram 99,9 % da despesa efetiva, expandiram -se 4,8 % face a 2012, para € 24.861,0 M, com as “Transferências correntes”, onde se incluem as transferências correntes para as famílias, a representarem a maior parcela (93,7 % da despesa efetiva; taxa de execução orçamental de 99,0 %) e a evoluírem de

€ 22.118,4 M, em 2012, para € 23.325,4 M, em 2013.», (PCGE, 2013: 1421),
vide Tabela 21.

Tabela 21 – Despesas por classificação económica – Segurança Social – 2013

(em milhões de euros e %)

| Agrup. | Designação | OSS Corrigido Final | Execução | Taxa de execução | Tvh | Peso na despesa total | Peso na despesa efetiva |
|--------|------------------------------|---------------------|-----------------|------------------|-------------|-----------------------|-------------------------|
| | Despesas Correntes | 25.190,0 | 24.861,0 | 98,7 | 4,8 | 54,5 | 99,9 |
| 01 | Despesas com o pessoal | 278,0 | 273,9 | 98,5 | 9,0 | 0,6 | 1,1 |
| 02 | Aquisição de bens e serviços | 76,5 | 71,8 | 93,9 | -9,6 | 0,2 | 0,3 |
| 03 | Juros e outros encargos | 4,5 | 2,4 | 54,0 | 9,9 | 0,0 | 0,0 |
| 04 | Transferências correntes | 23.572,2 | 23.325,4 | 99,0 | 5,5 | 51,1 | 93,7 |
| 05 | Subsídios | 1.174,3 | 1.105,2 | 94,1 | -11,6 | 2,4 | 4,4 |
| 06 | Outras despesas correntes | 84,5 | 82,3 | 97,3 | 606,3 | 0,2 | 0,3 |
| | Despesas Capital | 28.050,1 | 20.778,3 | 74,1 | 64,5 | 45,5 | n.a. |
| 07 | Aquisição de bens de capital | 39,5 | 19,0 | 48,0 | -30,4 | 0,0 | 0,1 |
| 08 | Transferências de capital | 31,1 | 14,2 | 45,8 | -29,4 | 0,0 | 0,1 |
| 09 | Ativos financeiros | 27.979,5 | 20.745,1 | 74,1 | 64,9 | 45,5 | n.a. |
| 10 | Passivos financeiros | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | n.a. |
| | Despesa Total | 53.240,2 | 45.639,4 | 85,7 | 25,6 | 100,0 | n.a. |
| | Despesa Efetiva | 25.260,6 | 24.894,3 | 98,5 | 4,8 | 54,5 | 100,0 |

Fonte: CSS 2012 e 2013.

Fonte: Quadro 6 – da PCGE (2013: 1421).

As despesas correntes da SS apresentaram uma execução de 24.861,0 M€, onde se incluíram as seguintes rubricas: Despesas com o pessoal, 273,9 M€; Aquisição de bens e serviços, 71,8 M€; Juros e outros encargos, 2,4 M€; Transferências Correntes, (sendo a rubrica que mais se destacou neste desígnio, com uma execução de), 23.325,4 M€; Subsídios, 1.105,2 M€; e outras despesas correntes, 82,3 M€. Assim, para colmatar as rubricas mencionadas, ou seja, as despesas correntes da conta da SS, contribuiu em princípio, a receita arrecadada por via do RERD aplicado às contribuições da SS.

5.4.3. Escrutínio das Características, Pontos Fortes e Fracos do Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (RERD - 2013)

O RERD apresentava as seguintes características:

| Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social (RERD - 2013) | |
|--|---|
| Pontos Fortes | Pontos Fracos |
| <p>- Permitia que os sujeitos passivos incumpridores regularizassem a sua situação fiscal, tributária e contributiva, transferindo-os para a esfera da legalidade;</p> | <p>- Surgiu um ano após a implementação do último regime desta tipologia. Assim, o «<i>timing</i>» revelou-se bastante desadequado, pois a aprovação constante de amnistias fiscais, fará inevitavelmente crer aos sujeitos passivos incumpridores que o estado lhes dará sempre uma oportunidade de regularização. Mais, os sujeitos passivos cumpridores podem ter uma perceção injusta dos mecanismos utilizados, visto que o sistema tende a beneficiar os contribuintes incumpridores (dando-lhes várias oportunidades de regularização a baixo custo) em prol dos contribuintes cumpridores, o que não abona a favor do sistema fiscal, nem do contexto económico e social em que este se insere;</p> |
| <p>- Aplicava-se a sujeitos passivos pessoas singulares e coletivas, o que abona a favor do resultado do regime em termos de recolha de receita;</p> | <p>- Apresentou um período de vigência bastante limitado, ainda assim aceitável, (de 1 de Novembro a 30 de Dezembro de 2013), estando vigente durante cerca de dois meses. Vigorou apenas durante os últimos meses de 2013, demonstrando a necessidade de receita extraordinária para fechar o ciclo orçamental do ano 2013. Assim, o RERD apresentou-se como o regime de amnistia fiscal aplicado durante o período mais curto até à data. Tal vigência pode ter limitado o acesso ao regime pelos sujeitos passivos com dúvidas ou indecisões, não fornecendo a estabilidade necessária ao regime;</p> |

| | |
|--|---|
| <p>- Permitia a regularização através do pagamento de juros e custas do processo de execução fiscal nos casos de pagamento a pronto, total ou parcial da dívida. Admitia-se também a atenuação de coimas associadas à falta de pagamento e a dispensa de pena, verificados determinados pressupostos em sede de crime fiscal. Tal permitia incentivar os sujeitos passivos com irregularidades fiscais, tributárias ou contributivas a regularizarem a sua situação, promovendo a recolha de receita e dissipando a soma generalizada de gastos administrativos com os respetivos processos;</p> | <p>-Utiliza como incentivo, para que os sujeitos passivos incumpridores adiram ao regime, a concessão de uma espécie de imunidade fiscal legal. Tal procedimento pode trazer a leitura de que os contribuintes que desrespeitam a lei fiscal são favorecidos em prol dos sujeitos passivos cumpridores, podendo eventualmente parecer um regime pouco legítimo;</p> |
| <p>- Não demonstrou uma grande influência relativamente aos seus antecessores, pois tinha um foco diferente. Aplicava-se a dívidas que já se encontrassem em execução fiscal, bem como aquelas em que o pagamento voluntário ainda se encontrasse em curso durante a vigência do regime, e ainda aquelas que eram desconhecidas por parte da AT. Assim, este regime apresentava um grau de abrangência superior, o que se traduziria numa maior probabilidade de arrecadação de receita;</p> | <p>- É o regime mais contestável, relativamente aos eventuais princípios de direito de fiscal em que poderá colidir, aquando comparado com os outros regimes de amnistia fiscal já aplicados. Neste sentido, o RERD pode causar uma distorção da igualdade em contexto fiscal. O FMI pronunciou-se sobre tal regime, vindo referir «[...] que o RERD provocava “[risco de distorção do incentivo ao cumprimento]”. Sobre tal tese, o Governo afirmou que não recorreria mais a regimes semelhantes e que pretendia limitar esse efeito negativo no cumprimento futuro das obrigações tributárias— <i>Vide: Eighth and Ninth Reviews under the Extended Arrangement and Request for Waivers of Applicability of end -September Performance Criteria (páginas 11 e 12);</i></p> |

| | |
|--|---|
| <p>- A adesão ao regime demonstrava-se mais simples, prática e intuitiva quando comparada com o procedimento adotado nos regimes de amnistia fiscal anteriores. A adesão à regularização tributária no âmbito do RERD era automática, não sendo necessária a entrega de nenhuma declaração, devendo apenas, o sujeito passivo, efetuar o pagamento em falta. A exceção centra-se no caso de dívidas desconhecidas por parte da AT, para as quais também não se verificava a necessidade de autodenúncia, devendo apenas ser entregue o meio de suporte declarativo e o respetivo pagamento. Relativamente às dívidas à Segurança Social, o sujeito passivo, para efetuar a regularização necessária, deveria solicitar junto da Segurança Social os respetivos documentos de cobrança;</p> | <p>- «Para além do efeito negativo na perceção dos contribuintes sobre o cumprimento das obrigações fiscais, [...] a aplicação do RERD implicou alterações significativas operadas nos sistemas informáticos da AT e a monitorização permanente da aplicação dessas regras visto que os impactos nesses sistemas não se circunscrevem à vigência do regime, obrigando a correções posteriores.», (PCGE, 2013: 1328). Assim, houve um enorme gasto (despesa fiscal) na gestão de todo o sistema informático que suportava o regime;</p> |
| <p>- Abrange todas as dívidas (tributárias e contributivas) que deveriam ter sido saldadas voluntariamente até dia 31 de agosto de 2013, não abrangendo, porém, dívidas não fiscais, nomeadamente as relativas a direitos aduaneiros e aquelas que, embora sendo cobradas pela AT, correspondem a tributos que não proveem de impostos. Assim, o regime para além de definir bem a sua abrangência, retira da possibilidade de adesão a um regime mais favorável, as dívidas de outras naturezas que não puramente fiscais ou contributivas, diminuindo a perda de receita com processos de tais tipologias;</p> | <p>- «Da aplicação do RERD decorre ainda o risco da restituição de valores cobrados relativos a processos de execução fiscal suspensos, por estarem pendentes de decisão de contencioso administrativo ou judicial. Com efeito, cada decisão favorável ao devedor obrigará a restituir o valor recebido pelo Estado reduzindo a receita do ano em que essa restituição ocorrer. Ora, segundo os dados da AT, os pagamentos afetos a processos pendentes de decisão de contencioso administrativo ou judicial representam 66 % (€ 581 M) da cobrança coerciva obtida por aplicação do RERD, com destaque para 82 % da parte relativa ao IRC (€ 436 M em € 529 M). Uma parte relevante da receita obtida com o RERD incorre assim no risco de restituição em anos subsequentes.», (PCGE, 2013: 1328).</p> |

| | |
|--|--|
| <p>- Os pagamentos teriam de ser efetuados por iniciativa dos contribuintes, estando excluídas as compensações obrigatórias e os pagamentos coercivos que tivessem advindo da atividade executiva da AT, tal como pagamentos do produto de penhoras e vendas. Assim, o regime não resultaria numa perda de receita em contextos de compensações obrigatórias, de pagamentos coercivos e penhoras em curso;</p> | |
| <p>- Podia ser aproveitado pelo sujeito passivo incumpridor e por terceiros, como responsáveis subsidiários antes da reversão, demonstrando uma maior incidência relativamente aos demais regimes de amnistia fiscal aprovados em Portugal;</p> | |
| <p>- A AT revelou-se preocupada em esclarecer as potenciais dúvidas dos utilizadores do regime, não só através de ofício circulado, como também disponibilizando no seu <i>site</i> um documento com questões e respostas de ordem prática na aplicabilidade do regime. Assim, devido à pronta explicação teórica e prática do regime por parte da AT, surgiram menos dúvidas e o regime trouxe uma maior confiança ao sujeito passivo que pretendesse aderir ao regime. Este esclarecimento <i>à priori</i>, por parte da AT, poderia eventualmente dever-se ao facto do RERD ser considerado o regime <i>ex libris</i> para recolha de receita extraordinária no ano 2013;</p> | |
| <p>- Foi instituído com o intuito primordial de arrecadação de receita, «[a]lém de ter permitido a eliminação de muitos processos executivos ao nível administrativo, reduzindo os custos da atividade administrativa, permitiu compensar a rigidez do sistema tributário em conjuntura de crise.», (Santos, 2014: 41).</p> | |

| | |
|---|--|
| <p>- Foi aprovado em 2013, num ano em que o Estado português se encontrava em contexto de uma estratégia de consolidação orçamental ajustada no âmbito do PAEF (Programa de Ajustamento Económico e Financeiro), acordado com a CE, FMI e BCE. Assim, o Estado português necessitava com alguma urgência de receita extraordinária;</p> | |
| <p>- Era visto pelo estado português como um regime que visava permitir «[...] o reequilíbrio financeiro dos devedores, evitando situações de insolvência de empresas e assegurando a manutenção de postos de trabalho, bem como, no que às pessoas singulares respeita, configurar o acesso a um regime excecional de regularização das suas dívidas à administração fiscal, e à segurança social.», (Decreto-Lei n.º 151-A/2013). Assim, o RERD apresentava, sob certa perspetiva, um carácter social, de apoio ao sujeito passivo;</p> | |
| <p>- «O preâmbulo desde logo clarifica que surge num contexto de maior eficácia da AT e da Segurança Social bem como no quadro de publicação de novas medidas de combate à fraude e evasão fiscais. A este nível, cremos que se trata do melhor regime aprovado», (Santos, 2014:41);</p> | |
| <p>- Deixa de apresentar intermediários, sendo a própria AT e a SS a tratar dos procedimentos relativos ao regime. Tal como desaparece o sigilo e anonimato implícito nos regimes antecessores ao RERD. Assim, o regime torna-se mais claro, simples e prático;</p> | |
| <p>- Na vigência do RERD, relativamente a factos tributários, «[...] foram cobrados € 1.042 M mediante a renúncia, por aplicação das condições excecionais do regime, a € 417 M (40 % da cobrança obtida) em juros compensatórios e de mora (€ 354 M), coimas (€ 40 M) e custas (€ 23 M).», (PCGE, 2013: 1327);</p> | |

| | |
|---|--|
| <p>- Trouxe «[...] um incremento extraordinário da cobrança coerciva, tendo-se atingido o valor mais elevado de sempre.», (CGE, 2013: 73). «Em 2013 a cobrança coerciva registada [...] (€ 1.563 M) representa 3,4 % da cobrança total registada pela AT (€ 45.468 M). O aumento significativo da CC [cobrança coerciva] face a 2012 (€ 629 M), com destaque para a de IRC (€ 483 M), deve -se às medidas de despenalização das situações de incumprimento, com o pagamento das dívidas em execução fiscal, previstas no RERD», (PCGE, 2013: 1326);</p> | |
| <p>- Relativamente à aplicação do RERD em contexto de contribuições para a SS, apresentou-se uma recolha total de receita de 235.103,2 ME, em prol de uma perda de 228.883,9 ME;</p> | |
| <p>- Pode concluir-se que, através da aplicação do RERD, em 2013, se obteve um total global de receita de 1277,1 M€, em prol de um total global de perda de receita de 645,8 M€. Apesar da perda de receita assinalada, o resultado em termos de receita arrecadada apresentou-se superior, em larga escala, relativamente ao volume de receita arrecadado em sede dos regimes de amnistia fiscal antecessores, tal como é exemplo, o RERT III que apresentou uma recolha de 258 M€;</p> | |
| <p>- Considera-se «[...] positivo o facto de ter sido bastante publicitado. [...] [Beneficiou ainda] de um efeito secundário positivo de arrecadação de receita a curto prazo que superou todos os anteriores regimes.», (Santos, 2014: 41);</p> | |
| <p>- Pode presumir-se, atendendo aos dados apresentados, que a receita provinda da aplicação do RERD contribuiu para o pagamento de despesas com pessoal, aquisição de bens e serviços, juros e outros encargos, transferências correntes, subsídios e outras despesas correntes.</p> | |

5.5. Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Resultantes do Não Pagamento de Taxas de Portagem e Coimas Associadas, por Utilização de Infraestrutura Rodoviária (RERD de Portagens- 2015)

A lei n.º 51/2015 de 8 de junho, veio aprovar um regime excepcional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária, (RERD de Portagens).

Perante tal regime, os infratores teriam a possibilidade de proceder voluntariamente ao pagamento das dívidas resultantes de infrações até ao dia 30 de abril de 2015, desde que o façam entre o dia 1 de agosto de 2015 (data da entrada em vigor da referida lei) e até ao dia 29 de setembro de 2015, (inclusive).

Para aplicação do regime devem estar reunidas as seguintes condições:

- i) As dívidas resultarem do não pagamento de taxas de portagem, por utilização de infraestrutura rodoviária efetuada até ao dia 30 de abril;
- ii) O pagamento das dívidas de taxas de portagem e custos administrativos ser efetuado entre 1 de agosto e o dia 29 de setembro de 2015;
- iii) O pagamento ser efetuado por iniciativa dos contribuintes. Não se consideram pagamentos por iniciativa do contribuinte os pagamentos coercivos, como por exemplo, os resultantes de atos de penhora, venda ou compensações por iniciativa da AT (por imperativo legal).

Assim, o pagamento por iniciativa do agente da taxa de portagem e custos administrativos, dentro dos prazos e dos preceitos mencionados, determina:

- «a) A dispensa dos juros de mora e a redução para metade das custas do processo de execução fiscal;

b) A atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento de taxas de portagem e custos administrativos, bem como a redução para metade das custas devidas.»,

(art. 2.º, Lei n.º 50/2015).

A atenuação da coima mencionada, dá-se de acordo com os casos específicos. Mais, as coimas não aplicadas ou não pagas, associadas ao incumprimento do dever de pagamento de taxas de portagem, cuja regularização ocorreu antes da entrada em vigor da presente lei, são reduzidas, dentro dos seguintes parâmetros:

«a) 10 % do mínimo da coima prevista no tipo legal, não podendo resultar um valor inferior a € 5, caso em que será este o montante a pagar;

b) 10 % do montante da coima aplicada mas ainda não paga, no caso de coimas pagas no processo de execução fiscal, não podendo resultar um valor inferior a € 5, caso em que será este o montante a pagar.»,

(art. 3.º, n.º 1, Lei n.º 50/2015).

O pagamento da coima nos termos apresentados determina a dispensa do pagamento das custas devidas no processo de contraordenação ou no de execução fiscal instaurado para a sua cobrança, (art. 3.º, n.º 2, Lei n.º 50/2015). O RERD de portagens trouxe também a possibilidade de, no caso de subsistência até ao dia 30 de abril de qualquer processo de execução fiscal que vise apenas a cobrança de juros e custas resultantes do não pagamento de taxas de portagem, encontrando-se regularizada a dívida associada, determina a extinção da execução da dívida, sem demais formalidades, (art. 4.º, n.º 1, Lei n.º 50/2015).

Para beneficiar da redução prevista no número anterior, o contribuinte deve proceder ao respetivo pagamento até 60 dias a contar da entrada em vigor da presente lei ou, até à mesma data, identificar o processo de contraordenação onde está a ser aplicada a coima. Não é necessário formalizar qualquer pedido de adesão a este regime. O regime aplica-se automaticamente a todos os pagamentos efetuados, por iniciativa do contribuinte, no período de vigência do

diploma que o aprova, (art. 4.º, n.º 3, e art. 6.º, Lei n.º 50/2015). A dação em pagamento não é um meio de pagamento admissível para efeitos da presente lei, (art. 5.º, Lei n.º 50/2015).

Mais se esclarece que, nos casos em que o direito à redução da coima e dispensa das respetivas custas (no processo de contraordenação e de execução fiscal) resulta do pagamento da taxa de portagem efetuado no período de vigência deste diploma, a coima pode ser paga (com redução e sem custas no processo) em qualquer momento, ainda que posterior a 29 de setembro de 2015.

O RERD de portagens teve uma adesão muito positiva, vindo o seu prazo prorrogado até 15 de outubro através de despacho do Secretário de Estados dos Assuntos Fiscais, quando estava este regime tinha o seu término previsto para dia 29 de setembro de 2015. A concessão do prazo adicional para a regularização é justificada pela significativa afluência de pedidos de regularização registadas nos últimos dias do prazo do regime, situação que poderá, de acordo com a AT, dificultar o efetivo acesso de todos os interessados a este regime.

Fundamentalmente, o RERD de portagens permitia e incentivava à regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, em prol de uma dispensa dos juros de mora e redução para metade das custas do processo de execução fiscal, tal como, uma atenuação da coima associada ao incumprimento do dever de pagamento de taxas de portagem e custos administrativos.

5.5.1. Conjuntura Económica e Social na qual foi aplicado o Regime excecional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária (RERD de Portagens - 2015)

O RERD de Portagens vigorou no decorrer do ano de 2015, período em que se verificou uma forte instabilidade económica e financeira, tal como aconteceu com os regimes antecessores de amnistia fiscal. O ano de 2015 já havia sido precedido por longos períodos que apresentavam os mesmos problemas estruturais e conjunturais.

Assim, o RERD de Portagens foi consagrado e aplicado no ano de 2015, através do diploma legal n.º 51/2015, de 8 de junho. O regime foi instituído durante os trabalhos do XIX Governo Constitucional de Portugal. Tal governo exerceu funções de 21 de junho de 2011 a 30 de outubro de 2015, tendo sido formado com base nas eleições legislativas de 5 de junho de 2011. Em 2015, o país já havia sido intervencionado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), Comissão Europeia (CE) e Banco Central Europeu (BCE), encontrando-se no rescaldo do final desta operação. Contudo, «[a]pós concluir o programa de assistência internacional, Portugal continu[ou] a defrontar desafios significativos em matéria de política económica em geral e de política orçamental em particular. No que a esta diz respeito, a acumulação de défices orçamentais ao longo de décadas e o peso da dívida pública daí resultante exig[iram] manter a consolidação orçamental e a revisão em profundidade do processo orçamental como suas prioridades principais. Paralelamente, o país precisa[va] de encontrar um modelo de crescimento estável da economia e do emprego, assente no aumento da produtividade e na competitividade da economia [...]», (Conselho das Finanças Públicas, 2015a: 1).

Para além das condicionantes nacionais, em 2015, verificou-se um abrandamento da economia global. «As perspetivas para a economia mundial foram sucessivamente revistas em baixa ao longo de 2015, tanto nas economias avançadas como nas emergentes.», (Conselho das Finanças Públicas, 2016: 3). Tais tendências tiveram impactos em sede nacional.

Neste sentido, não admira que «[n]o terceiro trimestre de 2015, Portugal cresceu ligeiramente abaixo da área do euro. O PIB aumentou 1,4% em termos homólogos, valor inferior aos 1,6% verificados para a média da união monetária [...]», (Conselho das Finanças Públicas, 2016: 3). Mais, «[o] défice orçamental das administrações públicas atingiu 3,6% do PIB no final do terceiro trimestre de 2015.», (Conselho das Finanças Públicas, 2016: 1). Mais, «[n]os primeiros nove meses do ano [2015] a receita registou um crescimento homólogo de 2,2%, menos favorável que o objetivo anual de 4,3% do MF no OE/2015.», (Conselho das Finanças Públicas, 2016: 7).

Assim, o RERD Portagens foi aplicado num período de grandes constrangimentos económicos e orçamentais, não só ao nível das contas nacionais, como também nas finanças pessoais de todos os contribuintes. Através do RERD Portagens, foi permitido aos contribuintes, (que já apresentavam uma enorme carga tributária sobre os seus rendimentos e bens, devido ao cenário de crise económica), melhorar a sua gestão financeira pessoal.

Neste sentido, o regime surgiu com o intuito de colmatar a falta de experiência, entendimento e conhecimento por parte dos utilizadores e gestores das infraestruturas rodoviárias relativamente ao novo mecanismo, (à data, 2015), de pagamento de taxas por utilização de infraestrutura rodoviária. De facto, as Portagens SCUT haviam sido implementadas desde dezembro de 2011 e muitas foram as irregularidades por falta de aperfeiçoamento do sistema de verificação e cobrança das taxas de portagem. No fundo, muitas foram as situações em que a notória falta de experiência e/ou conhecimento do próprio sujeito passivo, como também por parte da concessionária, propiciavam a abertura de casos por infrações que eram posteriormente remetidos para processos de execução fiscal. Tais processos geravam, muitas vezes, mais gastos em procedimentos administrativos do que recolha de receita, propriamente dita. Estas conceções, aliadas à necessidade de receita extraordinária, propiciaram a criação do RERD de Portagens.

Fundamentalmente, o RERD Portagens veio permitir que os sujeitos passivos regularizassem as suas questões tributárias num contexto de crise económica. Tal regime permitia ao estado arrecadar receita adicional, ao mesmo tempo que provia aos sujeitos passivos uma possibilidade de mitigação dos valores a regularizar por dívidas tributárias resultantes do não pagamento de taxas de portagem.

5.5.2. Análise dos dados provenientes da aplicação do Regime excecional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária (RERD de Portagens - 2015)

Não se deu provimento ao desenvolvimento deste ponto por falta de informações disponíveis. À data da entrega da presente dissertação ainda não havia sido publicado, no site da DGO, o documento referente à Conta Geral do Estado do ano 2015. Este ponto fica então sujeito a desenvolvimentos, atualizações e melhorias.

5.5.3. Escrutínio das Características, Pontos Fortes e Fracos do Regime excecional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária (RERD de Portagens – 2015)

O RERD de Portagens apresentava as seguintes características:

| Regime excecional de regularização de dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária (RERD de Portagens – 2015) | |
|--|--|
| Pontos Fortes | Pontos Fracos |
| - Permitia que os sujeitos passivos regularizassem as suas dívidas resultantes do não pagamento de taxas de portagem e coimas associadas, por utilização de infraestrutura rodoviária; | - Vigorou durante mais de 2 meses (de 1 de agosto a 15 de outubro de 2015). O prazo de adesão apresentou-se algo estreito, atendendo à tipicidade e unicidade do regime, visto que tinha um propósito e método distinto dos demais regimes de amnistias fiscais que vigoraram em Portugal. Possíveis dúvidas associadas à aplicação do regime, agregadas ao escasso período de adesão poderiam, eventualmente, inibir os sujeitos passivos à adesão do regime por não se sentirem seguros ou protegidos. Aliás, é de realçar que o prazo inicial de término do regime foi prorrogado, no fundo, para que fosse possível que todos os sujeitos passivos interessados pudessem aderir ao regime, dado que durante o prazo definido previamente |

| | |
|---|--|
| | não foi possível colmatar todas as dúvidas e efetuar todas as adesões que se pretendia; |
| - Surgiu dois anos após a implementação do último regime de amnistia fiscal em Portugal. Apresentando um bom « <i>timing</i> », pois para além de ter decorrido algum tempo depois do último regime de amnistia fiscal aprovado, surge com o intuito de colmatar a falta de experiência, entendimento e conhecimento por parte dos utilizadores e gestores das infraestruturas rodoviárias relativamente ao novo mecanismo (à data, 2015) de pagamento de taxas por utilização de infraestrutura rodoviária. Efetivamente, muitos foram os casos em que a falta de experiência criou vários processos acerca da temática. Tal conceção, aliada à necessidade de receita extraordinária, propiciou a criação do RERD de Portagens; | -Utiliza como incentivo, para que os sujeitos passivos incumpridores adiram ao regime, a concessão de uma espécie de imunidade fiscal legal. Tal procedimento pode trazer a leitura de que os contribuintes que desrespeitam a lei fiscal são favorecidos em prol dos sujeitos passivos cumpridores, podendo eventualmente parecer um regime pouco legítimo; |
| - Demonstra um objeto e objetivo distinto relativamente aos regimes de amnistia fiscal antecessores. Tendo este regime sido criado com o intuito de arrecadar receita adicional e extinguir muitos processos associados às taxas de portagens e respetivas coimas, eliminando gastos administrativos, que lhes estariam associados, incentivando também os sujeitos passivos a regularizarem a sua situação fiscal; | |
| - Foi um regime aceite de forma algo positiva pelos sujeitos passivos, pois muitos dos processos relacionados à falta de pagamento de portagens surgiram e mantiveram-se devido a erros tecnológicos das infraestruturas rodoviárias e também, eventualmente, devido à falta de entendimento/comunicação entre os sujeitos passivos e a entidade gestora das infraestruturas. Assim, o estado português consegue, através do RERD, reduzir custos administrativos e regularizar muitos dos processos vistos como «injustos» por parte dos sujeitos passivos. Neste sentido, o RERD | |

| | |
|---|--|
| <p>providenciou uma fórmula algo «justa», sob a perspectiva de ambas as partes, com o intuito de solucionar os diversos processos pendentes sobre tais matérias, eliminando os custos administrativos que lhes são adjacentes e arrecadando receita adicional;</p> | |
| <p>- Sob a égide do RERD de portagens, os juros de mora são eliminados, as custas do processo reduzidas a metade e a coima pode levar um corte de até 10%, desde que o valor mínimo a pagar seja de cinco euros. O mesmo documento prevê ainda a dispensa dos encargos de contraordenação e dos custos do processo executivo, caso a coima esteja a ser cobrada nesse processo. Nos processos de execução fiscal instaurados por dívidas resultantes do não pagamento de portagem que, à data de 30 de Abril de 2015, se encontrem cobradas, mas cujos processos ainda subsistam para cobrança, os juros de mora e as custas processuais serão extintas. Assim, o regime apresentava fortes mecanismos de incentivo à adesão;</p> | |
| <p>- Aplicava-se a sujeitos passivos pessoas singulares e coletivas, o que abona em prol do volume de receita a arrecadar;</p> | |
| <p>- A adesão ao regime era bastante simples. O sujeito passivo, para beneficiar do regime, devia proceder ao respetivo pagamento, identificar o processo de contraordenação onde está a ser aplicada a coima. Não era necessário formalizar qualquer pedido de adesão a este regime. O regime aplicava-se automaticamente a todos os pagamentos efetuados, por iniciativa do contribuinte, no período do regime. O facto de o regime ser de aplicação simples, torna-o mais apelativo do ponto de vista dos sujeitos passivos, o que é positivo;</p> | |
| <p>- A dação em pagamento não era um meio de pagamento admissível para efeitos do regime. Do ponto de vista da receita, o facto de não se aceitar a dação</p> | |

| | |
|---|--|
| <p>em pagamento é um ponto a favor para bloquear a perda de receita por falta de cumprimento dos deveres fundamentais do aderente;</p> | |
| <p>- Os pagamentos teriam de ser efetuados por iniciativa dos contribuintes. Não se consideravam pagamentos por iniciativa do contribuinte os pagamentos coercivos, como por exemplo, as resultantes de atos de penhora, venda ou compensações por iniciativa da AT (por imperativo legal). Assim, o regime não resultaria numa perda de receita em contextos de pagamentos coercivos;</p> | |
| <p>- Foi instituído com o intuito primordial de arrecadação de receita, permitindo também a poupança em custos administrativos provenientes dos muitos processos executivos que, através do RERD seriam extintos. Mais, o RERD de portagens permitia a arrecadação de um volume de receita adicional, ao mesmo tempo que trazia a possibilidade de transferir sujeitos passivos para a esfera da legalidade;</p> | |
| <p>- Foi aprovado em 2015, num ano em que o estado português se encontrava em crise económica. Assim, os sujeitos passivos que viam os seus rendimentos pessoais limitados, com um custo de vida elevado, apresentavam uma maior tendência para não cumprir com as suas obrigações fiscais. Neste sentido, através do RERD havia oportunidade para que estes regularizassem a sua situação a um custo mais baixo do que o que seria aplicado em circunstâncias normais;</p> | |
| <p>- Deixa de apresentar intermediários, sendo a própria AT a tratar dos procedimentos relativos ao regime. Tal como desaparece o sigilo e anonimato implícitos aos regimes antecessores ao RERD. Assim, o RERD de Portagens afigurava-se mais simples e poderia, eventualmente, transmitir mais segurança aos sujeitos passivos;</p> | |
| <p>- O regime foi bastante publicitado, inclusive através dos meios de comunicação social que apresentaram o</p> | |

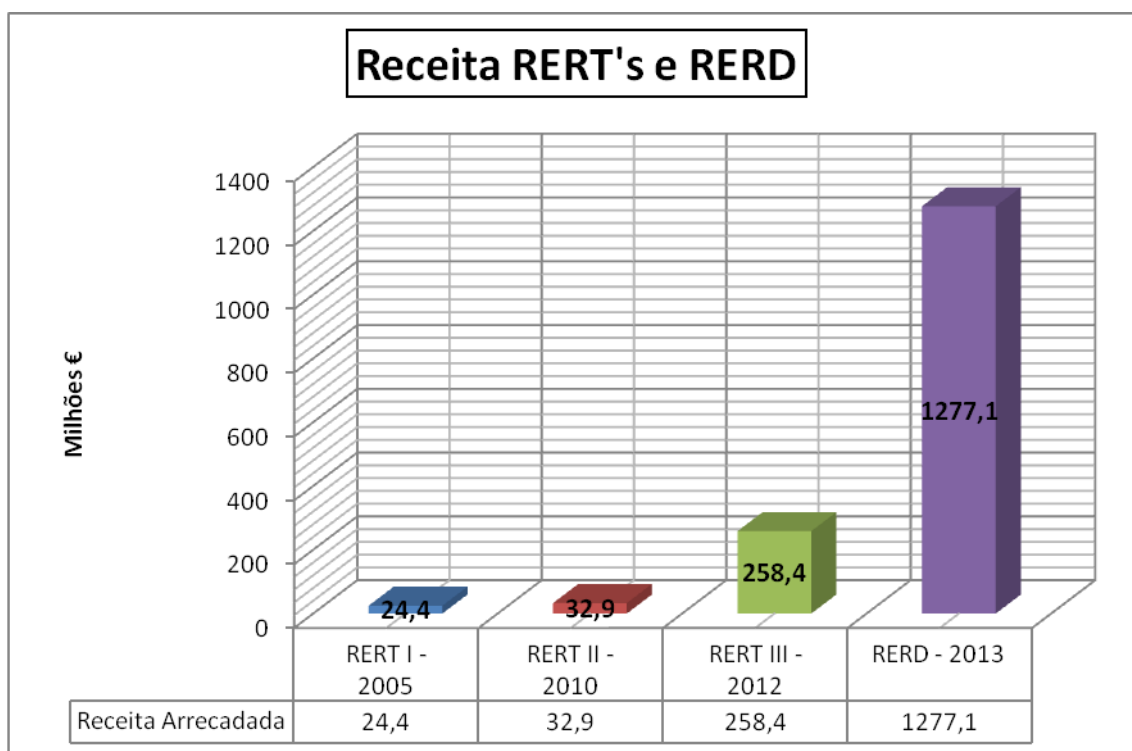
| | |
|--|--|
| RERD de portagens como uma última hipótese para a regularização das dívidas e coimas associadas à utilização de infraestruturas rodoviárias. | |
|--|--|

Realça-se que esta tabela foi desenvolvida atendendo às informações disponíveis. À data da entrega da presente dissertação ainda não havia sido publicado, no site da DGO, o documento referente à Conta Geral do Estado do ano 2015. Este ponto fica então sujeito a atualizações e melhorias.

5.6. Análise Comparativa dos Dados Provenientes de Regimes de Amnistia Fiscal Aplicados em Portugal

Relativamente à receita arrecadada pelos regimes de amnistia fiscal em estudo, podemos constatar que o regime com maior destaque neste campo foi o RERD, vide Gráfico 13. Efetivamente, o RERD conseguiu arrecadar um total de 1277,1 M€, o que representou um grande impacto no total global de receita arrecadada no ano 2013. Para além do mencionado, com o RERD observou-se uma recolha de receita exponencialmente elevada aquando comparada com a receita recolhida no âmbito dos regimes anteriores. Assim, o RERD revelou um resultado superior em cerca de cinco vezes relativamente ao resultado obtido pelo último regime de tal tipologia que esteve em vigência, o RERT III (2012): 258,4 M€.

Gráfico 13 – Receita RERT's e RERD

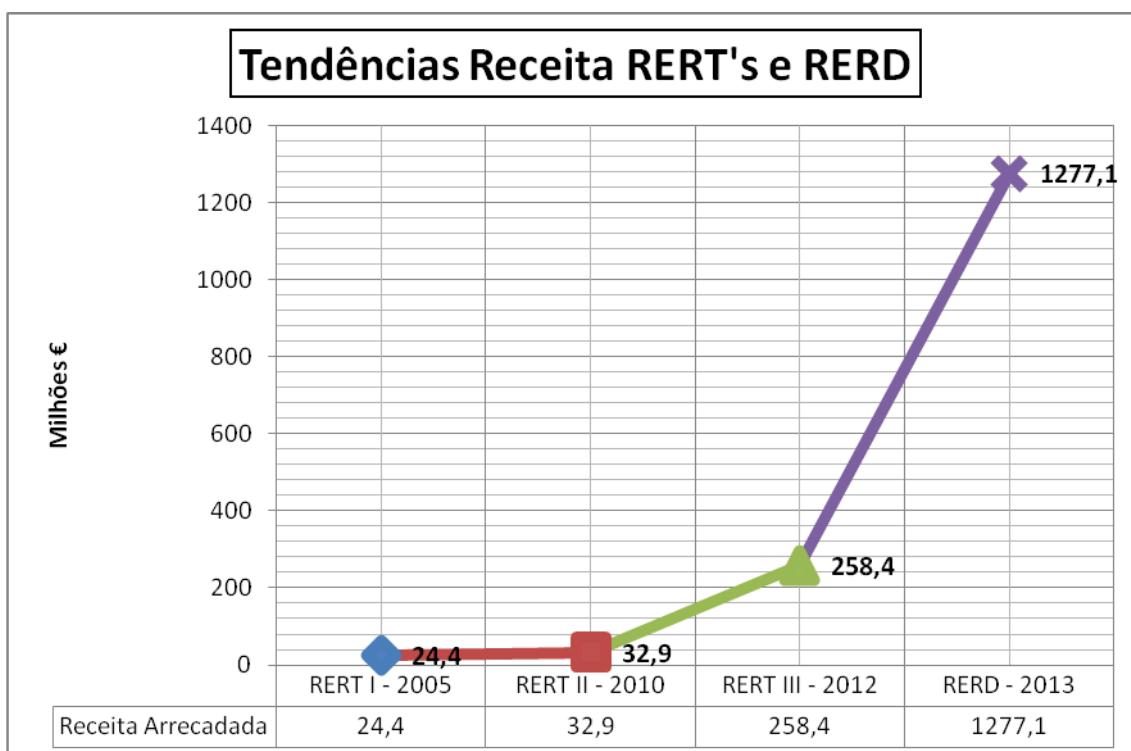


Fonte: Autoria Própria – Com base nos dados das CGE's e PCGE's referentes aos anos 2005, 2010, 2012 e 2013.

Há, contudo, que realçar, que dentro do grupo dos RERT's, o RERT III foi o regime que mais se destacou no que toca à recolha de receita, tendo apresentado um resultado superior em cerca de oito vezes relativamente ao RERT II (2010): 32,9 M€. Assim, os regimes que obtiveram uma recolha de receita mais reduzida foram o RERT I (2005) e RERT II (2010), que revelaram resultados muito próximos, com uma subida de cerca de 8 M€ entre o primeiro e segundo regime. O RERT I apresentou uma recolha de 24,4 M€ e o RERT II de 32,9 M€.

A tendência verificada na receita auferida através dos regimes de amnistia fiscal em Portugal foi muito positiva, observando-se uma orientação ascendente, crescendo a cada novo regime adotado, verificando-se até um crescimento exponencialmente elevado no caso do RERD (2013), vide Gráfico 14.

Gráfico 14 – Tendências Receita RERT's e RERD



Fonte: Autoria Própria – Com base nos dados das CGE's e PCGE's referentes aos anos 2005, 2010, 2012 e 2013.

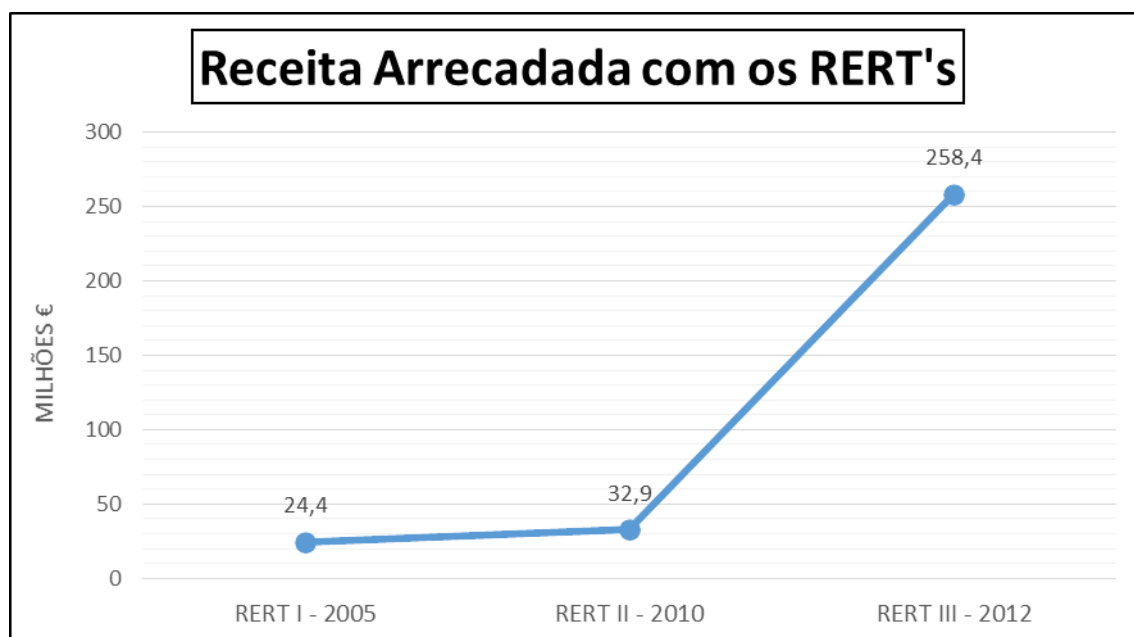
Relativamente aos RERT's, veja-se os gráficos 15 e 16. O RERT I apresentou um resultado de 24,4 M€, com impacto no total de receita proveniente de impostos diretos: 11.519,15 M€. Esta última consignação apresenta impactos em receita corrente do Estado, no ano 2005: 32.198,46 M€, que, por sua vez, teve impactos no total de receita do estado recolhida: 88.096,90 M€.

O RERT II apresentou um resultado de 32,9 M€, com efeito nos 13.569,20 M€ arrecadados por aplicação de impostos diretos, no ano 2010. A receita total proveniente de impostos diretos, apresentou impactos na receita corrente do Estado: 35.194,40 M€, que por sua vez, apresenta efeitos no total global de receita do estado recolhida, em 2010: 168.912,00 M€.

O RERT III apresentou um resultado muito positivo, ao arrecadar 258,4M€ que influenciaram o total arrecadado em impostos diretos no ano de 2012: 13.633,60M€. Tal resultado influenciou o resultado consignado em receita corrente do Estado, no ano de 2012: 35.540,70 M€, que por sua vez, apresenta

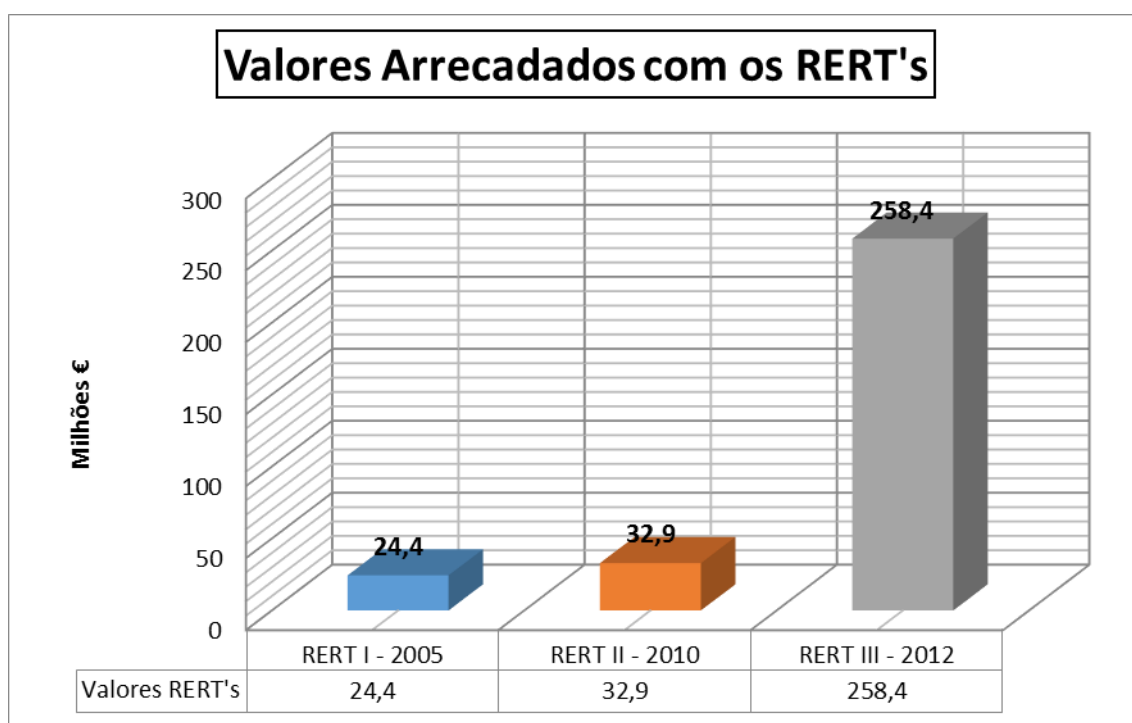
efeitos no total global de receita do estado recolhida, no mesmo ano: 154.624,30 M€.

Gráfico 15 – Receita Arrecadada com os RERT's



Fonte: Autoria Própria - Com base nos dados das CGE's e PCGE's referentes aos anos 2005, 2010 e 2012.

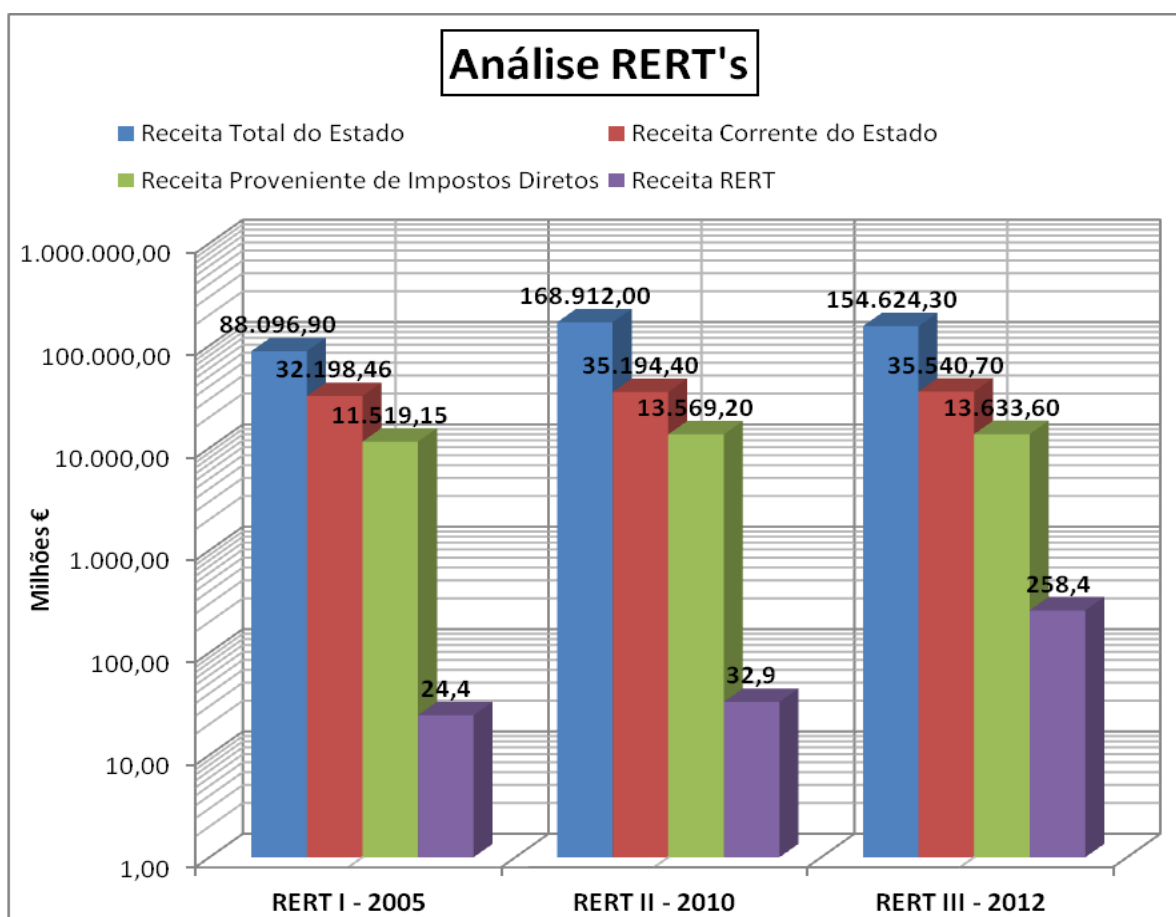
Gráfico 16 – Valores Arrecadados com os RERT's



Fonte: Autoria Própria - Com base nos dados das CGE's e PCGE's referentes aos anos 2005, 2010 e 2012.

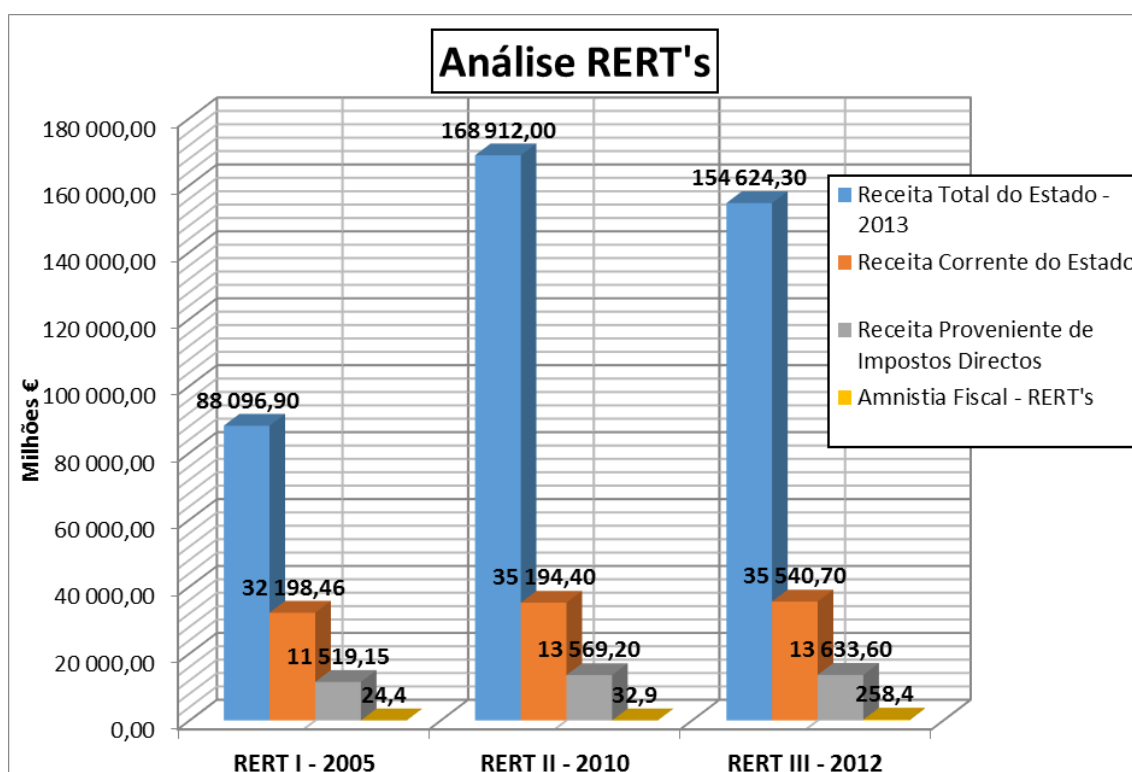
Importa ressaltar que, apesar do resultado aferido pelo RERT III ter sido muito positivo, a sua influência em consignação de impostos diretos não se traduz num incremento proporcional, relativamente ao aumento de receita arrecadada por essa via, aquando comparado com o anterior regime. Assim, pese embora o RERT III se tenha destacado no que toca à recolha de receita, com um resultado superior em cerca de oito vezes relativamente ao anterior regime, a receita corrente do ano 2012 não cresceu oito vezes relativamente ao ano 2010, vide Gráficos 17 e 18. Tal resultado poderá dever-se, eventualmente, à intervenção financeira que Portugal necessitou e consequente austeridade, no seguimento da crise económica que Portugal sofria.

Gráfico 17 – Análise RERT's (eixo em escala logarítmica)



Fonte: Autoria Própria, (eixo em escala logarítmica) - Com base nos dados das CGE's e PCGE's referentes aos anos 2005, 2010 e 2012.

Gráfico 18 – Análise RERT's



Fonte: Autoria Própria - - Com base nos dados das CGE's e PCGE's referentes aos anos 2005, 2012 e 2012.

Antes de retirar qualquer outra ilação relativamente aos dados apresentados, vale lembrar que apesar dos quatro regimes de amnistia fiscal apresentarem características semelhantes, os propósitos e as metodologias seguidas apresentam algumas diferenças importantes a assinalar, principalmente entre RERT's e RERD's, daí tal agrupamento e distinção. Enquanto os RERT's apresentavam como especial escopo o repatriamento ou declaração de capitais em solo português, os RERD's procuravam dar aos sujeitos passivos incumpridores uma oportunidade de regularizarem a sua situação tributária através de incentivos, como a redução de juros, custas e coimas. Compreendendo-se as características distintas entre os regimes mencionados, providencia-se uma melhor perceção das diferenças nos resultados em termos de recolha de receita por cada regime de amnistia fiscal instituído.

O RERT I foi o primeiro regime de amnistia fiscal aplicado em Portugal, sendo por isso considerado como um regime experimental. Neste sentido, tanto os sujeitos passivos, como a própria AT, não estavam à vontade com os trâmites do regime, suas limitações e aplicabilidade, o que se poderá ter traduzido na recolha de receita reduzida que tal

regime apresentou. Relativamente ao RERT II, podemos considerar que este regime foi uma extensão do primeiro regime, não inovando muito, concretizando apenas uma maior estabilidade e demonstrando uma maior experiência e atenção por parte da AT. Contudo, a pouca inovação implícita ao RERT II poderá ter-se refletido na parca evolução que este regime trouxe em termos de receita relativamente ao RERT I. O RERT III, ao contrário do que aconteceu em regimes anteriores, conferiu uma maior estabilidade e revelou uma maior experiência na aplicação dos trâmites inerentes ao regime. Assim, o RERT III pode ser considerado o regime mais eficaz, dentro do grupo dos RERT's, pois foi aquele que teve um melhor resultado em termos de receita.

O RERD, tal como se havia dito, foi o regime que maior volume de receita arrecadou até agora, conseguindo um resultado muito positivo, apesar de ter ficado abaixo das previsões do governo. Assim, o RERD conseguiu o seu objetivo de recolha de receita extraordinária, transferindo sujeitos passivos incumpridores para a esfera da legalidade através da concessão de incentivos à regularização da sua situação tributária, como a redução de juros, custas e coimas.

Apesar das diferentes justificações plausíveis a aplicar nos resultados apresentados pelos RERT'S e RERD e dos diferentes impactos que tais resultados tiveram no total de receitas arrecadadas no ano referente à aplicação do regime em causa, o que é facto é que o regime que apresentou o melhor resultado foi o RERD. Evidenciando-se, ainda assim, o resultado obtido com o RERT III, que foi o melhor resultado obtido no contexto dos RERT's. Neste sentido, podemos concluir que as características de uma amnistia fiscal que melhor se traduziriam numa amnistia fiscal eficiente, ou seja, com uma boa aplicação e consequentemente elevada recolha de receita, estarão plasmadas no RERD.

Relativamente à perda de receita subjacente a cada regime de amnistia fiscal analisado, esta análise revelou-se insípida e sem possibilidade de efetuar comparações plausíveis, pois não foi possível apurar a perda de receita relativa ao RERT I e RERT II. Tais dados não foram fornecidos por nenhum dos documentos públicos analisados, sendo apenas apresentados esses resultados relativos ao RERT III e RERD. Quanto ao RERT III há a assinar que, «[...] no total [foram] liberados mais de 3,4 mil milhões de euros, que seriam futuramente tributados em sede de IRS e IRC. Isto, claro, caso não existisse novamente a garantia de anonimato», (Santos, 2014: 40). Neste

sentido, verificou-se uma perda substancial de receita consignada ao RERT III. No caso do RERD, apurou-se uma perda de receita total [global] de 645,8 M€. Realça-se, porém, que, apesar da perda de receita assinalada, o resultado em termos de receita arrecadada apresentou-se muito positivo, o que fez um rácio final, entre receita arrecadada e perda relativamente ao RERD, positivo.

5.7. Características de um Regime de Amnistia Fiscal Enquanto Instrumento Mais Eficiente de Política Fiscal

Neste ponto serão analisadas as características e contornos dos regimes de amnistia fiscal, aprovados em Portugal, com o objetivo de aferir quais as características que tornam uma amnistia fiscal num instrumento de política fiscal eficiente, eficaz e competitivo. No fundo, procura-se definir quais as características que uma amnistia fiscal deve apresentar para beneficiar as entidades envolvidas, recuperar os sujeitos passivos incumpridores para a esfera da legalidade, recolher receita extraordinária, aumentar a competitividade fiscal e ainda respeitar os princípios de direito fiscal.

Neste sentido, através da análise dos regimes de amnistia fiscal aprovados até agora em Portugal, foi possível definir as características para transposição eficiente, formando um regime de amnistia fiscal capaz de atingir os objetivos a que se propõe. Assim, segue-se a exploração das características que se sugerem:

• **Período de Vigência** – Tomando por base de análise o caso português, não se poderá defender, de toda a forma, que um maior período de tempo de vigência se repercutirá necessariamente numa maior recolha de receita. Ora vejamos o caso do RERD, regime que apresentou uma vigência muito limitada, de cerca de dois meses, e que ainda assim, foi o regime (até ao momento) que obteve melhores resultados em termos de recolha de receita.

Existem autores, porém, que defendem o seguinte: «[t]endo por base o sistema belga, [...] um regime de amnistia fiscal deve ser “permanente”. [Acreditam] [...] que as experiências com os diferentes regimes que Portugal e outros países lançaram, ficaram sempre aquém do seu verdadeiro potencial, devido à brevidade dos seus regimes.», (Santos, 2014: 42). Atendendo à

experiência portuguesa e ao devido respeito pelos princípios de direito fiscal, e ainda, pela especial consideração que deve ser dada ao sujeito passivo cumpridor do seu direito fundamental de pagar impostos, tal conceção faz-se crer impraticável.

Através de um regime «permanente» de amnistia fiscal, os sujeitos passivos incumpridores seriam beneficiados em prol de contribuintes cumpridores, criando um sentimento permanente de desigualdade e gerando até um desincentivo aos sujeitos passivos cumpridores das suas obrigações tributárias e contributivas. Tal aconteceria, pois, os contribuintes incumpridores escapariam sempre impunes, visto que se abdicava das consequências negativas inerentes ao incumprimento fiscal.

Defende-se assim, que um regime de amnistia fiscal deve apresentar um carácter *stricto sensu*, ou seja, deve ser aplicado com um carácter excecional e de natureza conjuntural. É defendida tal conceção, pois um regime, ao ser apostado enquanto medida «permanente», deixaria de se apresentar enquanto medida extraordinária, eventualmente justificável à luz dos objetivos que cumpriria, passando a criar uma eventual desigualdade «permanente» entre sujeitos passivos. Tal desigualdade seria, à partida, apenas justificável sob a perspetiva de benefício ao nível da recolha de receita adicional, justificação essa que, eventualmente, não suporte um regime não igualitário vigente por um período de tempo alargado.

Neste sentido, uma norma que desrespeite uma liberdade ou princípio fundamental deve apresentar-se sempre bem justificada e ser do interesse geral para que possa ser apresentada como constitucional. Mais, tal norma deve ainda ser aplicada num curto espaço de tempo para não estender os impactos negativos que lhe são inerentes por muito tempo.

Conclusivamente, acredita-se que a vigência de um regime de amnistia fiscal nunca deve ser muito limitada, tal como um mês, mas também não deve ser demasiado alargada, como um ano ou mais. Até porque, segundo informações apresentadas no estudo de Marchese (2014: 9), esta autora veio sugerir que «[...] *the period in which an amnesty is pending should not be too long (around 90 days), in order to avoid wasting time and to reduce costs.*»

- **Estrutura de Gestão** – Analisando os regimes de amnistia fiscal aplicados até agora em Portugal, verifica-se que a gestão de tais regimes, no caso do RERT's, fora efetuada por instituições financeiras, funcionando estas como intermediárias entre o contribuinte e a AT. Por sua vez, no caso dos RERD's, a AT atuava diretamente na gestão e aplicação do regime. Não havendo soluções ideais e atendendo às especificidades de cada tipo de regime, acredita-se que estes foram os melhores métodos de gestão implementados para cada tipologia de regime até agora aprovado em Portugal.

Ora, analisemos os métodos de gestão até agora implementados. No caso dos RERT's, o intuito sempre foi o repatriamento/declaração de capitais deslocados ou mantidos no exterior de Portugal, como tal, o regime tinha de se tornar apelativo, prometendo assegurar o anonimato e a proteção das informações prestadas. Para tal efeito, seria impossível que a gestão dos procedimentos a adotar fosse efetuada pela AT. Assim, recorreu-se a uma instituição financeira enquanto entidade intermediária, o que se apresentou necessário e fez todo o sentido, pois os rendimentos eram ali declarados e tributados e só depois o tributo era enviado para o Estado.

Mais, tal método revelou-se muito semelhante ao aprovado em Estados como «[...] o Reino Unido e a Bélgica [que] adotaram um sistema que funciona à margem da AT, conhecido como *Contact Point Regularization*. Este sistema pressupõe a colaboração das instituições de crédito e sociedades financeiras do país visto que têm, nos seus balcões, declarações de regularização ao dispor dos sujeitos passivos. Junto destas entidades, os sujeitos passivos preenchem e submetem a avaliação o seu pedido de regularização, sem nunca se encontrarem cara a cara com os serviços públicos. Toda a informação é recolhida pela instituição financeira, sendo o tributo ali entregue e, posteriormente, enviado ao Estado. Hodiernamente, vários sujeitos passivos (e sobretudo os incumpridores) não confiam nas AT.», (Santos, 2014: 42).

Neste sentido, a utilização de intermediários entre sujeitos passivos e AT assegurava a proteção de todas as informações prestadas pelo sujeito passivo, tal como, o seu anonimato. «As entidades bancárias podem ser usadas não só como cobradores (desonerando a AT dessa função), como também podem usar os seus meios publicitários e de aconselhamento para garantir uma maior adesão ao regime de amnistia fiscal. A confiança generalizada na banca pode constituir a base para uma amnistia fiscal melhor sucedida.», (Santos, 2014: 42 e 43). Fundamentalmente, o uso de

um intermediário pode revelar-se uma solução benéfica atendendo às especificidades dos regimes versados, apesar das suas desvantagens e limitações.

Quantos aos RERD's, o objetivo e procedimentos a adotar por parte do sujeito passivo diferiam relativamente ao foco dos primeiros regimes implementados (RERT's). Com a aplicação dos RERD's, o foco deixou de ser o repatriamento de capitais, procurando-se por outra via, que o contribuinte incumpridor regularizasse as suas dívidas fiscais, tributárias e contributivas já conhecidas pela AT, através da concessão de incentivos que assentavam na redução de juros, custas e coimas associadas à dívida em questão. Neste sentido, a gestão dos procedimentos relativos aos RERD's ficou consignada à AT, o que tornou o processo inerente ao regime mais simples. É de esclarecer que os RERD's não prometiam o anonimato e confidencialidade dos dados, tal como acontecia no caso dos RERT's, o que permitia descartar intermediários, descomplicando o regime.

Assim, a gestão dos procedimentos inerentes aos RERD's ficou consignada à AT, o que poderia permitir reduzir a despesa fiscal inerente ao regime, pois à partida, os gastos administrativos seriam menores, visto que o processo era mais simples e direto.

Conclui-se assim, que a gestão aplicada aos regimes de amnistia fiscal influencia a eficiência dos mesmos, devendo por isso atender às especificidades de cada regime e moldar-se aos objetivos a atingir, adequando-se os meios aos fins do método aplicado. Até porque, *«[a]ll of the programs [...] have potential negative implications for taxpayers – significant financial disclosures, penalties and interest, and detailed audits – so it is very important that each program be carefully considered based on taxpayers' specific circumstances.»*, (Seiden, 2015: 56).

Assim, apesar dos prós e contras implícitos aos diferentes métodos de gestão aplicados aos regimes de amnistia fiscal vigentes até agora em Portugal, acredita-se que os métodos aplicados atenderam e adequaram-se aos objetivos e especificidades dos regimes.

- **Incidência (Âmbito Material)** – «Os regimes de amnistia fiscal não são compartimentos estanques em que o legislador esteja limitado no que toca aos tributos que abrange. Assim e [...] [por] razões económicas [...], os regimes de amnistia fiscal têm tendência a abarcar o maior número de impostos possível.», (Santos, 2014: 15). Tal

incidência pode ser contestável, porém, revela-se a mais racional do ponto de vista da receita a recolher. Mais, os regimes de amnistia fiscal tendem também a incidir sobre todos os sujeitos passivos possíveis, como forma de arrecadar um maior volume de receita adicional.

Há a realçar que «[v]ários exemplos nos surgem para mostrar as diferenças entre [a incidência aplicada n]os regimes de amnistia fiscal [...] [já aprovados], ao nível dos sujeitos passivos e dos tipos de tributos que abrangem. Naturalmente, o âmbito subjetivo dos regimes de amnistia fiscal abrange os sujeitos passivos incumpridores, existindo amnistias que se aplicam exclusivamente a pessoas singulares, outras a pessoas coletivas [e], ainda, as que se [apliquem] à generalidade dos sujeitos passivos incumpridores.», (Santos, 2014: 16).

«[Q]uanto ao tipo de tributos abrangidos, [...] [n]uma ordem crescente, temos regimes [...] que se aplicam somente a um tipo de tributo – v. g. o imposto sobre sucessões¹⁹ –, enquanto, no outro extremo, existem regimes que se aplicam à grande maioria dos tributos legalmente previstos por determinado Estado²⁰. O critério é, normalmente, funcional. Os Estados amnistiam os tributos que maior dificuldade apresentam quanto à liquidação e cobrança. [Cumpre] [...] referir que grande parte dos regimes de amnistia fiscal aprovados recentemente incidem sobre a fuga de capitais *offshore*, visto que, pela facilidade com que se transacionam capitais ao nível global, se torna impossível a liquidação e respetiva cobrança. Esta é a razão pela qual muitos Estados recorrem a regimes de amnistia fiscal que visam tributar uma pequena parte destes rendimentos de capitais. Para tal, têm de atrair sujeitos passivos que detêm montantes em condições muito vantajosas, acabando muitas vezes por abrir a porta ao branqueamento de capitais com benefícios excessivos.», (Santos, 2014: 16).

Neste sentido, o ideal é equilibrar as pontes, não abrindo demasiado o leque e a possibilidade ao branqueamento de capitais, mas tentando simultaneamente maximizar a receita arrecadada e transferir o máximo de sujeitos passivos incumpridores para a esfera da legalidade. Assim, o regime deve apresentar mecanismos de controlo que permitam o bloqueio de suscetíveis abusos, mas que mantenha uma incidência que permita alcançar os seus grandes objetivos.

¹⁹ «Amnistia suíça que vigorou em 2010, Malherbe, J. et al., [“Tax Amnesties in the 2009 Tax Landscape”, 64 Bull. Intl. Taxn. 4, 224-241 (2010)] [...]», (Santos, 2014: 16).

²⁰ «Scudo Fiscale de 2001, Malherbe, J. et al., [“Tax Amnesties in the 2009 Tax Landscape”, 64 Bull. Intl. Taxn. 4, 224-241 (2010)] [...]», (Santos, 2014: 16).

Mais, o regime deve adequar-se e abranger os grupos de incumpridores e impostos mais problemáticos, ou seja, aqueles impostos que dificilmente iriam ser pagos por mão própria do sujeito passivo incumpridor, (o caso dos impostos devidos por rendimentos desconhecidos pela AT).

Apesar do discorrido, apresentam-se ainda algumas características de incidência relativamente aos regimes de amnistia fiscal que devem ser atendidas no momento da aprovação de um regime de tal tipologia, por forma a criar uma amnistia fiscal eficiente e sustentada, apresentando-se igualmente, em cumprimento dos princípios de direito fiscal, nacionais e europeus. Analisa-se em seguida os proveitos e inconvenientes referentes a cada especificidade de incidência da amnistia fiscal:

- **A questão dos grupos de sociedades:** A opção pela abrangência, por um regime de amnistia fiscal, de sujeitos passivos pessoas coletivas, à partida, será de grande proveito sob o ponto de vista da receita a recolher, porém, há que atender à vantagem desleal que esta incidência poderá trazer para os grupos de sociedades. Tal vantagem poderá conduzir a um efeito de desigualdade, quando se compara uma empresa que faz parte de um grupo de sociedade e uma empresa que atua individualmente.

Com efeito, os grupos de sociedades têm uma maior probabilidade de extrair um superior benefício dos regimes de amnistia fiscal, pois estes agentes económicos podem movimentar participações sociais dentro das empresas do grupo por forma a tirar o máximo proveito da amnistia e obter consequentes benefícios em sede de outros impostos e tributos nos anos que se seguem à aplicação do regime. Conseguindo assim tirar partido do sistema fiscal através dos seus freios e contrapesos. «Não obstante, é possível limitar este efeito. Isto, por exemplo, prevendo que o recurso à amnistia apenas pode ter lugar uma vez, negando-se a possibilidade de, no período seguinte, inverter o reinvestimento feito em determinada sociedade. Assim, não será possível que no período n a sociedade X invista, [rendimentos declarados ou repatriados] ao abrigo da amnistia, um determinado montante na sociedade Y, e que, posteriormente, no período $n+1$ a sociedade Y reinvesta esse mesmo montante de volta na sociedade X [...]. Desta forma, fica vedado o uso de reinvestimentos recíprocos de forma a abusar fraudulentamente do regime de amnistia. Este exemplo aplicar-se-á igualmente nos casos em que sejam usados esquemas de carrossel para usar de forma abusiva a

amnistia. Será necessária uma forma de controlo dos grupos de sociedades que não estão reconhecidos juridicamente. Como tal, estabelecer-se-ia como requisito de acesso a identificação da estrutura acionista da pessoa coletiva que deseja usufruir do regime de amnistia fiscal, quando composta por outras sociedades.» (Santos, 2014: 44).

Assim, a questão dos grupos de sociedades no âmbito das amnistias fiscais é bastante complexa e sujeita a alguma reflexão. Há, contudo, a realçar que, apesar dos possíveis abusos, limitar a incidência do regime poderá não ser a solução, pois irá delimitar (muito) a recolha de receita, reduzindo as possibilidades de o regime providenciar bons resultados ao nível da receita.

Fundamentalmente, acredita-se que a incidência a adotar num regime de amnistia fiscal deve ter em atenção os seus objetivos e especificidades, mas também e, essencialmente, os possíveis abusos aos princípios de direito fiscal que devem ser limitados ao máximo. Neste sentido e idealmente, seria bom limitar a incidência aos grupos de sociedades, ainda que com algum tato para evitar perdas desnecessárias na receita recolhida por via de aplicação de um regime de amnistia fiscal.

- A escolha do objeto do regime (factos conducentes à ocultação patrimonial vs. regularização da situação tributária): Os regimes de amnistia fiscal que vigoraram em Portugal aplicaram-se a factos conducentes à ocultação patrimonial, como é caso dos capitais deslocados, (RERT's), ou a dívidas fiscais e tributárias e suas consequências, (RERD's). Mas a questão surge: Qual destes será o melhor objeto para um regime de amnistia fiscal? A resposta revela-se dicotómica, na medida em que pode ser apreciada sob várias perspetivas, nomeadamente, sob o ponto de vista da criação de receita e sobre a perspetiva da legitimidade do próprio regime.

Atendendo à recolha de receita apresentada até agora, enquanto repercussão das amnistias fiscais aplicadas em Portugal, pode-se facilmente concluir que o regime que, eventualmente, mais receita poderia gerar, seria uma amnistia fiscal cujo objetivo ordenava atrair sujeitos passivos incumpridores a regularizarem a sua situação tributária e contributiva por dívidas conhecidas pela AT, atendendo aos resultados do RERD. Tal resultado pode estar fortemente correlacionado com o facto dos contribuintes aderentes ao RERD já

estarem sinalizados pela AT, ou seja, os contribuintes incumpridores tinham uma oportunidade para regularizar situações de desordem já conhecidas pelas autoridades, a baixo custo. Assim, uma amnistia fiscal pode ser a oportunidade perfeita para evitar ou mitigar o julgamento e a punição que poderiam advir, em condições normais, aquando são cometidas infrações fiscais pelos sujeitos passivos.

Do ponto de vista da legitimidade e proporcionalidade, relativa aos objetivos fixados nos regimes de amnistia fiscal, a escolha pode ser bastante mais complexa pois, o regime deve apresentar-se equitativo e proporcional quanto aos seus meios e finalidades, o que nem sempre é fácil de equilibrar. Aliás, é extremamente necessário manter um «[...] juízo de proporcionalidade, sobre a adequação dos meios aos fins perseguidos pela norma.», (Godoi, 1999: 253).

Acredita-se que os RERT's permitiam a recolha de receita que poderia nunca vir a ser arrecadada de outra forma, impulsionando também o desenvolvimento económico com a possível recapitalização de capitais outrora deslocados ou mantidos ilegalmente no exterior. Assim, os RERT's, apesar de ser do conhecimento de todos que este tipo de regimes implica sempre, inevitavelmente, perda de receita pelos benefícios que dão aos sujeitos passivos incumpridores, revelavam objetivos límpidos e firmes, apresentando como seu objeto os elementos patrimoniais não declarados à AT. Desta forma, procura-se transparecer que, através dos RERT's, se utilizava um mal menor por um bem maior, ou seja, perdia-se alguma receita em prol de uma maior recolha de receita que de outra forma não seria arrecadada, ou seja, seria totalmente perdida, providenciando até uma certa ideia de validade e legitimidade a esse tipo de regimes.

No caso dos RERD's procurava-se, através da concessão de uma espécie de imunidade legal, que sujeitos passivos incumpridores regularizassem a sua situação tributária que era do conhecimento da AT. Assim, o seu objeto tinha-se nas normalizações de irregularidades já conhecidas. Mais, as principais motivações, no caso dos RERD's, do ponto de vista do Estado, eram a redução de custos administrativos, relacionados a processos referentes a dívidas fiscais e, do ponto de vista do contribuinte, prover uma forma de redução dos encargos

sobre os sujeitos passivos incumpridores, melhorando a gestão dos rendimentos de cada sujeito passivo aderente e incentivando-os a aderirem ao regime. Realça-se, contudo, que apesar dos resultados positivos apresentados pelo RERD, a perda de receita também foi substancial.

Assim, a perda de receita registada em sede dos RERD's verificou-se avultada e a existência das dívidas fiscais e infrações regularizadas pelos contribuintes era do conhecimento da AT. De tal forma, não se pode alegar que a receita perdida em sede dos RERD's não seria recolhida de forma nenhuma, mesmo que esta acarretasse um maior gasto (administrativo) em termos de despesa fiscal. Apesar do susodito, os RERD's permitiam também o reequilíbrio financeiro dos sujeitos passivos incumpridores, procurando, por exemplo, evitar situações de insolvência de empresas. Assim, o governo ao fornecer uma oportunidade ao sujeito passivo incumpridor, permitia-lhe demonstrar-lhe que atende às dificuldades do mesmo no que diz respeito ao pagamento consignado aos seus deveres tributários em época de crise, procurando ao mesmo tempo uma recolha de receita adicional.

Atendendo ao número de adesões, podemos concluir que os RERD's obtiveram um maior nível de adesão e, conseqüentemente, melhores resultados em termos de arrecadação de receita. Por sua vez, os RERT's, conseguiram captar regularizações de valores monetários mais elevados, o que é benéfico do ponto de vista do fomento económico, mas não atraem um elevado número de adesões.

Por esta ordem de ideias, podemos adiantar que os regimes que procuravam a declaração de rendimentos patrimoniais ocultos acabam por ser melhor percebidos e mais legitimados pelos sujeitos passivos cumpridores, pois fazem crer que não desvalorizam de forma tão veementes os princípios de direito fiscal sem um propósito que o consubstancie. Assim, apesar de primarem igualmente pela recolha de receita extraordinária, tais regimes, sustentam-na na possibilidade de arrecadação de receita que poderia nunca vir a ser arrecadada por outra via. Tal receita, seria proveniente de capitais outrora deslocados ou mantidos ilegalmente no exterior, acreditando-se que através do repatriamento ou declaração desses mesmos capitais, sob a égide do regime de amnistia fiscal, se poderia, eventualmente, fomentar o desenvolvimento económico.

«Nessa quadradura, o interesse publico poderá justificar a concessão de benefícios [...] ou a privação desses ao individuo. Por exemplo, a anistia concedida para o retorno de capitais de fora do Estado e, no caso da Europa, de fora da Comunidade Europeia, poderia, talvez, justificar o interesse público [...]. Evidentemente que a justificativa só seria plausível se essa espécie de anistia fosse concedida somente depois de esgotadas todas as formas possíveis de buscas dos capitais evadidos e, ainda, concomitantemente às providências mais severas e eficazes para impedir que isso aconteça novamente.», (Moscon, 2014: 161 e 162).

Assim sendo, no caso dos RERT's, seria mais fácil que o eventual desrespeito pelos princípios de direito fiscal e a desigualdade criada em desmérito dos sujeitos passivos cumpridores, fosse justificado e aceite, caso a medida se verificasse excepcional. Tal não se consegue afirmar no caso dos RERD's, pois estes regimes pretendiam a regularização de dívidas que já eram do conhecimento da AT através da concessão de uma espécie de imunidade legal, reduzindo custos administrativos, mas não fomentando por essa via o desenvolvimento económico.

Por outro lado, percebemos que são os RERD's a apresentarem melhores resultados, mesmo que não se apresentem enquanto regimes de vasta legitimação, estes conseguem captar mais adesões e, por sua consequência, receita. Mais, os tipos de regimes equiparados aos RERD's, ou seja, de regularização de dívidas tributárias já conhecidas pela AT podem ser vistos como “amigos” dos contribuintes, pois essas dívidas podem ter sido contraídas «acidentalmente» ou por discordância entre a AT e o contribuinte, tal como, se suspeita do caso do RERD Portugens. Neste sentido, «[...] *for taxpayers who find themselves in such a position by accident, the marginal cost of participation is low, and an amnesty offers a newstart into an honest life.*», (Torgler & Schaltegger, 2005: 405 e 406).

Há contudo a realçar que, caso assim não se verifique, os regimes com objetivos semelhantes aos RERD's, podem ser vistos pelos sujeitos passivos cumpridores como apenas um veículo de recolha de receita rápida que favorece os sujeitos passivos incumpridores já sinalizados pela AT. Tal situação pode causar um sentimento de injustiça por parte dos contribuintes cumpridores, no

sentido em que promove um tratamento desigual pois, tendo a AT meios e conhecimento que lhe permitem recolher tais dívidas, segue o caminho mais fácil, que pode não se verificar o mais eficiente.

Fundamentalmente, o objeto do regime de amnistia fiscal deve atender aos objetivos e propósitos do regime, aliados à sua legitimidade. Sendo certo que não há regimes de amnistia fiscal exímios, o ideal será criar um bom balanço entre fatores.

- **Legalidade e legitimidade dos objetivos perseguidos:** Neste ponto procura-se transmitir que um regime de amnistia fiscal terá melhores resultados se for entendido e aceite pela realidade e contexto em que se insere, ou seja, se for bem percecionado e aceite pelos sujeitos passivos, atendendo aos seus objetivos e eventuais consequências. Para tal efeito, é necessário que os regimes exponham de forma clara quais os seus objetivos, objetos e meios, tal como, deve demonstrar que respeita os princípios de direito fiscal.

Neste sentido, um regime de amnistia fiscal legítimo sob a perceção dos contribuintes deverá também perseguir fins válidos e em benefício social, ou seja, a receita arrecadada com o regime deve ser aplicada em benefício de toda a comunidade, devendo cumprir um fim social e benéfico para todos. Partindo de tal tese, presume-se que seja plausível assumir que a aplicação da receita será legitimamente percecionada se aplicada em contextos de despesas com pessoal, aquisição de bens e serviços, juros e outros encargos (principalmente quando o Estado se encontra a saldar uma dívida relativa à intervenção efetuada em Portugal pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), Comissão Europeia (CE) e Banco Central Europeu (BCE), no seguimento de uma grave crise económica que sofreu), e também, subsídios, entre outras consignações sociais passíveis de aqui serem mencionadas.

Podemos constatar que um bom regime de amnistia fiscal deve anunciar de forma clara e transparente, aquando da implementação do regime, qual o seu grande objeto e objetivos, tal como aconteceu no caso do RERD, sobre o qual se puderam observar ótimos resultados em termos de recolha de receita. A designação dos objetivos e objetos dará ao sujeito passivo, no caso, aderente, uma maior confiança não só no regime, mas nos procedimentos a ele

correlacionados. Tal esclarecimento permitirá, certamente, um maior número de adesões e melhores resultados.

Para além do enunciado, é importante também atender a certas especificidades dos regimes, tais como as taxas inerentes à regularização ou à mitigação ou eliminação das consequências que derivaram da infração tributária praticada. Neste sentido, sugere-se que as taxas de regularização aplicadas no âmbito de um regime de amnistia fiscal devem ser as mais elevadas possíveis. Atendendo, claro está, que só devem ir até ao ponto em que tal não comprometa os bons resultados e o alcance dos objetivos do regime. Aqui também terá de haver bom senso por parte do legislador. Caso o método de regularização não seja através de aplicação de uma taxa, mas sim através de atenuação ou eliminação de coimas e/ou custas (repercussões de infrações fiscais), tal como aconteceu no caso dos RERD's, esta mitigação ou eliminação deve ser a mais limitada possível. Tais sugestões surgem enquanto meio de criação de alguma penalização ao sujeito passivo incumpridor, já favorecido através da permissibilidade que lhe é dada para regularizar a sua situação tributária. No fundo, surgem para criar algum equilíbrio e igualdade entre sujeitos passivos.

Assim, a equidade deverá ser um ponto basilar a ter em conta na criação e definição das asserções de todos os regimes de amnistia fiscal, por forma a respeitar os sujeitos passivos cumpridores, ainda que fornecendo mecanismos para impulsionar os contribuintes incumpridores à adesão ao regime. O ideal é criar um certo equilíbrio entre o prisma do contribuinte cumpridor e incumpridor.

- **Respeito pela legislação interna e comunitária** – As aprovações de regimes fiscais, como amnistias fiscais, devem atender sempre às liberdades e princípios fundamentais de direito fiscal nacionais, comunitários e internacionais. Devido ao contexto em que se insere, Portugal tem de prestar especial atenção ao direito fiscal nacional e comunitário, pois ao aprovar um regime de amnistia fiscal que não se coadune com os princípios e liberdades comunitárias, poderá incorrer numa infração e consequente condenação por via do TJUE. Este caso é facilmente retratado através do RERT I, pois tal regime não cumpria os requisitos e obrigações que lhe incumbiam por força do

princípio da livre circulação de capitais. Assim, o TJUE condenou o Estado português pelas especificidades do regime de amnistia fiscal adotado em 2005. Tal condenação teve um impacto económico muito negativo para o Estado e consequentemente para os seus contribuintes.

Constata-se assim que um regime de amnistia fiscal, ao ser aprovado, deve apresentar-se em linha com a regulamentação nacional e comunitária, tal como, com as liberdades e princípios fundamentais que suportam tais regulamentações. Assim, o Estado, ao aprovar qualquer regime, neste caso um regime de direito fiscal, deve atentar num «[...] conjunto de princípios ontológicos, hoje radicados na ideia de Estado de direito democrático [...]. Tanto o sistema fiscal como os impostos em concreto devem ser estruturados de modo a garantir o respeito por estes postulados fundamentais. Para tanto, [a nível nacional/ doméstico,] consagram-se na Constituição política um conjunto de princípios jurídico-constitucionais [gerais que apresentam aplicabilidade direta em contextos de direito fiscal], a saber: O princípio do consentimento [...]; O princípio da legalidade fiscal [...]; [e] O princípio da igualdade fiscal [...].», (Catarino, 2012: 429-439).

Realça-se que, «[d]os princípios básicos [enunciados, derivam ainda] [...] todo o conjunto de outros princípios que são aspetos particulares ou conjugações sedimentares dos princípios base (que encontram a sua justificação primeira nesses princípios) [...] [tais como, o princípio da tipicidade, proteção da confiança, proporcionalidade e irretroatividade da lei fiscal]», (Guimarães, 2012: 104). Todos os regimes devem ainda atender a estes princípios sedimentares.

A nível comunitário, ressaltam-se as seguintes liberdades fundamentais que devem ser atendidas aquando da implementação de um regime de amnistia fiscal:

- ❖ Livre circulação de mercadorias, art. 34.º e segs., TFUE;
- ❖ Livre circulação de pessoas, art. 45.º e segs. do TFUE;
- ❖ Direito de estabelecimento, art. 49.º e segs. do TFUE;
- ❖ Livre prestação de serviços, art. 56.º e segs. do TFUE;

❖ Livre circulação de capitais, art. 63.º e segs. do TFUE.

Para além do susodito, ressalva-se a importância da Jurisprudência produzida pelos Tribunais em sede Nacional, mas também e principalmente, em sede do TJUE.

- **Contexto socioeconómico de implementação do regime de amnistia fiscal:** «O momento de implementação de uma amnistia fiscal depende, em grande parte, das condições externas que se fazem sentir em determinado contexto social.», (Santos, 2014: 46).

Todos os regimes de amnistia fiscal aplicados em Portugal até agora foram aprovados e implementados numa conjuntura económica difícil ou de crise económico-financeira. Assim, os regimes eram vistos, pelos governos atuantes da época, como uma forma de arrecadação de receita extraordinária de modo algo acelerado, ou seja, num curto espaço de tempo. Neste sentido, os regimes de amnistia fiscal são por norma considerados em orçamentos nos quais se julga que a receita fiscal pode ser incrementada por tal via, sendo esse incremento crucial para melhorar a conjuntura económica e financeira do Estado em questão.

Aliás, «[l]a crisis financiera global que vivimos, en particular en la Unión Europea, enmarca su singularidad en la generalidad de sus efectos y la necesidad de intervención de los Estados ante la disfunción de los mercados. [...] La crisis conlleva unos claros efectos financieros en el Estado: una pérdida de recaudación, tanto de los impuestos directos como indirectos, y na aumento de las necesidades sociales, derivadas del desempleo y demás prestaciones. En tal panorama de contracción de ingresos se adopta una medida tributaria que busca aumentar de manera extraordinaria la recaudación de fondos públicos. La amnistía fiscal.», (Huete, 2013: 96).

Assim, as receitas provenientes de regimes de amnistia fiscal podem causar um incremento positivo ao nível das receitas fiscais, o que, associado à ideia de que tais receitas são aplicadas em despesas correntes essenciais à sobrevivência do Estado, como despesas com pessoal e pensões, faz com que o regime se torne mais aceitável do ponto de vista do sujeito passivo.

Fundamentalmente, o facto de a conjuntura escolhida para implementação de regimes de amnistia fiscal estar sempre relacionada a um cenário económico difícil cria uma certa legitimidade adicional devido à necessidade de receita por parte do Estado, neste caso, português.

No caso dos RERT's, não só o incremento de receita se tornava um fator positivo, mas principalmente, a possibilidade de repatriação de capitais que poderiam ser investidos em território português, o que representava uma motivação económica muito plausível e positiva.

Relativamente ao RERD, o regime, para além da possibilidade de recolha de receita extraordinária, transmitia um sentimento de apoio aos sujeitos passivos, pois poderia permitir «[...] o reequilíbrio financeiro dos devedores, evitando situações de insolvência de empresas e assegurando a manutenção de postos de trabalho, bem como, no que às pessoas singulares respeita, configurar o acesso a um regime excecional de regularização das suas dívidas à administração fiscal, e à segurança social.», (Decreto-Lei n.º 151-A/2013).

Carece ainda de especial atenção o caso do RERD de Portagens, tendo-se apresentado enquanto regime que foi aceite de forma algo positiva pelos sujeitos passivos. Tal teve, eventualmente, a ver com o facto de muitos dos processos em causa estarem relacionados à falta de pagamento de portagens, criando a abertura de processos que podem ter sido suscitados e/ou mantidos devido a erros tecnológicos das infraestruturas rodoviárias, tal como devido à falta de entendimento/comunicação entre os sujeitos passivos e a entidade gestora das infraestruturas. Assim, o estado português conseguiria, através do RERD, arrecadar receita adicional, transferir sujeitos passivos para a esfera da legalidade e, ainda, reduzir gastos administrativos inerentes aos processos relativos às dívidas relacionadas ao pagamento de portagens e suas consequências.

«Taken together, these findings indicate that governments tend to initiate amnesties in times of larger fiscal needs.», (Bayer, Oberholfer & Winner, 2014: 2).

Realça-se, porém, que «[...] o melhor momento seria o da implementação de uma alteração legislativa substancial de combate à fraude e evasão fiscais

(ou o da entrada em vigor de novos sistemas de troca automática de informações). Por outro lado, também é verdade que a maior parte desta evasão e fraude se fazem através de Estados *offshore*. Daí que, depois de o Estado dificultar as formas de fraude e evasão fiscais, o sujeito passivo comece a procurar os locais onde a tributação seja mais baixa, de forma a poder pagar o mínimo de tributo possível. A implementação deste tipo de medidas irá sempre ficar aquém do seu verdadeiro potencial, enquanto, de qualquer maneira, continuar a existir a “concorrência desleal” dos paraísos fiscais.», (Santos, 2014: 46).

Neste sentido, podemos concluir que, mais do que a conjuntura económica e social em que se insere o regime de amnistia fiscal, é importante atentar aos seus objetivos, objetos e sua consequente legitimidade, pese embora a conjuntura, aliada aos mecanismos de luta contra a fraude e evasão fiscal, se consubstancie num ponto bastante importante aquando da aprovação de um regime de tal tipologia. Mais, pode adiantar-se que, não sendo aplicado um regime de amnistia fiscal permanente, esta medida excecional deverá ser tendencialmente aplicada em casos de extrema necessidade de receita extraordinária.

É ainda de atentar que as amnistias fiscais não devem ser aplicadas de forma contínua ou com um período de tempo intercalar muito reduzido, pois *«[i]ronically, tax amnesties can also be interpreted in light of a time inconsistency problem. While each amnesty is announced to be unique, the unprecedented numbers of tax amnesties send a wrong signal to tax-payers. In fact, these repeated amnesties have unintended consequences that their early architects failed to fathom.»*, (Luitel, 2013: 16). Isto porque, *«[i]f an amnesty leads to larger evasion, a further subsequent amnesty might appear even more justified, but this might lead to a slippery slope, in which more and more generous and frequent amnesties are granted.»*, (Marchese, 2014: 7).

Neste sentido, é facto assente que a aplicação de constantes amnistias fiscais pode tornar-se prejudicial e até defraudar os bons resultados dos regimes. Assim, o sujeito passivo incumpridor ao ter várias oportunidades de regularização da sua situação tributária, nunca verá o regime instituído como a última hipótese de regularização. Neste sentido, este ficará sempre na esperança

de uma nova aprovação de um regime de amnistia fiscal. Tal situação pode favorecer o deferimento da sua regularização tributária, ou seja, deferir ou eliminar a possibilidade ser efetuada a transição desse contribuinte incumpridor para a esfera da legalidade.

Outro ponto importante, relativamente ao contexto em que é aplicado um regime de amnistia fiscal, reside no facto de este ter potencialidade para providenciar uma boa adaptação a uma mudança relativamente radical na jurisdição fiscal.

«A traditional justification often provided for granting a tax amnesty is that special circumstances may motivate unwanted breaches of the law or mistakes by citizens. This is mainly true for amnesties that accompany huge reforms in taxation or other related fields, or that are granted after major upheavals such as political regime change, changes in currency, and so on. In these cases, the amnesty is well grounded in terms of equity and should not be harmful in terms of efficiency, since it should be unexpected (and will not induce an ex-ante evasion increase) and unlikely to be repeated (and will not encourage subsequent evasion). The resort to tax amnesties, however, is more frequent and widespread than one would expect on the basis of exceptional circumstances alone.», (Marchese, 2014: 4) e (Bose e Jetter, 2012: 765).

Fundamentalmente, o tempo e contexto em que é aplicado um regime de amnistia fiscal é uma característica fundamental no seu funcionamento: quanto tempo o programa estará disponível, quando e qual a frequência com que as amnistias são oferecidas; são claramente aspetos que afetam os seus resultados, (Marchese, 2014: 2).

- Formulação jurídica, métodos de aplicação e publicitação: A formulação jurídica, os métodos de aplicação do regime e a sua publicitação são também fatores muito importantes. Estes são os meios condutores que podem levar determinado sujeito passivo a aderir ou não ao regime e conseqüentemente aos bons resultados da amnistia fiscal.

Assim, aconselha-se uma formulação jurídica simples por forma a facilitar o entendimento de todos os contribuintes. Os métodos de aplicação devem ser os menos burocráticos possíveis e o regime deve ser bastante publicitado.

No fundo, quando o legislador procura implementar um regime de amnistia fiscal, este deve expor da forma mais clara possível: a sua elegibilidade, definindo a quem este se poderá aplicar; a sua cobertura (em termo de possíveis regularizações) e as taxas que aplica aos rendimentos regularizados; os incentivos (específicos) que podem ser aplicados; e a vigência (duração) do regime, (Alm, 1998: 1-3).

Quanto à complexidade, sugere-se um regime descomplicado, pois «[d]e acordo com a maioria dos autores, a complexidade é em geral incompatível com a eficiência.», (Filippo, 2012: 53) Segundo Martins (2006), quanto mais complexo o sistema tributário, menos eficiente ele é. «A complexidade que deve ser tida como alvo é aquela, entendida como característica de um objeto de difícil compreensão, algo obscuro, ou, para utilizar a expressão de Catarino (2008: 512): a “complexidade desnecessária”.» Assim, « [...] quanto mais ambígua e subjectiva for a lei fiscal mais difícil se torna o cumprimento para o contribuinte.», (Lopes, 2008: 65).

Fundamentalmente, «[a] complexidade de normas e regimes fiscais é [...] fonte de instabilidade, erratismo legislativo, incongruência e de excesso de tecnicismo e opacidade dos sistemas e suas normas, sujeitando os cidadãos e os agentes económicos a soluções fiscais de conjuntura, para além de potenciar problemas de relacionamento e de afetar a justiça relativa e, até, a efetivação das garantias.», (Catarino, 2012: 43).

Sugere-se que as taxas inerentes à regularização sejam as mais elevadas possíveis, desde que tal não comprometa os bons resultados e o alcance dos objetivos do regime. Caso o método de regularização não seja através de aplicação de uma taxa, mas sim através de atenuação ou eliminação de coimas e/ou custas (repercussões de infrações fiscais), esta mitigação ou eliminação deve ser a mais limitada possível. Esta última segue em linha da proteção da equidade que deverá ser o ponto basilar de todos os regimes que integram um sistema fiscal protegido pela lei tributária.

Para além do enunciado, o método de publicitação do regime também pode ser vital para os bons resultados do regime. «*The success of an amnesty program is often tied to how well the program is publicized.*», (Nakamura, 2004: 384). Efetivamente, sem um bom suporte de publicitação do regime, a informação não chega aos contribuintes e as adesões podem ser baixas. Neste sentido, a publicidade é vital para incrementar o número de adesões. Mais, «*[t]hat would be consistent with taking advantage of the improved communication and information technology systems that have developed in the past quarter century of amnesty history*», (Mikesell & Ross, 2012: 544).

Neste âmbito, podemos atentar ao exemplo dos RERD's que obtiveram resultados muito positivos no que diz respeito à receita arrecadada, apresentando-se como um regime de fácil entendimento, acesso e adesão. Os RERD's não apresentavam intermediários e na maioria das regularizações não impunham a necessidade de preenchimento de declarações ou formulários. A relação entre o sujeito passivo aderente e a AT revelava-se relativamente estreita e a AT demonstrava interesse em suprimir todas as dúvidas relativas ao regime. Para além do enunciado, os regimes foram bastante publicitados, até mesmo pelos meios de comunicação social, sendo por estes apresentado como uma forma do contribuinte incumpridor regularizar a sua situação tributária.

Por contrapartida, os RERT's apresentavam-se como regimes mais burocráticos, pois utilizavam-se de entidades bancárias enquanto intermediárias entre o sujeito passivo e a AT, para além de que obrigavam o sujeito passivo aderente ao preenchimento das devidas declarações e formulários. Demonstravam também um método de aplicação mais complexo, visto que o anonimato e a proteção dos dados tinham de ser salvaguardados, criando-se por isso um elo de ligação mais longínquo entre a AT e o sujeito passivo aderente. Mais, os regimes demonstravam grande suscetibilidade a dúvidas que por vezes não eram respondidas em tempo útil por parte da AT. Para além do descrito, os RERT's foram pouco publicitados, tendo essa publicidade, sido efetuada quase exclusivamente por via das entidades bancárias, que puderam aconselhar os seus clientes à adesão.

Conclusivamente, os regimes que se apresentaram uma melhor formulação jurídica, métodos de aplicação e publicitação foram os RERD's, constatável através dos resultados alcançados.

5.8. Aspetos Positivos e Negativos de um Regime de Amnistia Fiscal face às experiências em Portugal: RERT'S e RERD'S

A introdução de um regime de amnistia fiscal traz sempre impactos positivos e negativos no contexto em que se insere e aplica. Neste sentido, analisemos os prós e contras de um regime de amnistia fiscal aferidos através das experiências proporcionadas pelos RERT's e RERD's, em Portugal.

| Análise dos Regimes de Amnistia Fiscal à luz do caso dos RERT's e RERD's | |
|---|---|
| Prós | Contras |
| - A recolha de receita extraordinária a curto prazo; | - A perda de receita é sempre substancial; |
| - O suporte e auxílio que fornece na implementação e prossecução de alterações legislativas de combate à fraude e evasão fiscais, revelando sinais de que o governo está empenhado em resolver os problemas de erosão fiscal; | - O uso abusivo deste instrumento no que toca ao «branqueamento de capitais»; |
| - Transfere sujeitos passivos incumpridores para a esfera da legalidade; | - A admissão de sucessivos regimes de tal tipologia pode gerar a convicção [por parte de sujeitos passivos cumpridores] de que a fraude e evasão fiscais são perdoáveis. Mais, que os sujeitos passivos incumpridores são beneficiados em prol dos contribuintes cumpridores; |
| - O alargamento da base tributável dos sujeitos passivos [outrora] incumpridores nos anos seguintes à aplicação do regime, o que eventualmente se poderá traduz num alargamento da receita a longo prazo; | - O inevitável desrespeito pelos princípios basilares de direito fiscal [nacionais, comunitários e internacionais]; |
| - Melhorar o cumprimento voluntário «pós-amnistia» através de uma melhor manutenção dos registos e acompanhamento dos indivíduos incumpridores posterior; | - Pode traduzir-se numa redução da legitimidade do sistema fiscal em que se aplica, pois pode enfraquecer o dever fundamental de pagamento de impostos; |
| - Pode ser um método apropriado quando se criam regime novos em que | - A potencial redução de receita a longo prazo, em função do baixo |

| | |
|---|--|
| <p>os sujeitos passivos criam dívidas tributárias ou contributivas por não conhecerem o regime ou por não se encontrarem à vontade com as normas implícitas ao mesmo, tal como, quando se dá uma transição para um novo regime fiscal até outrora nunca aplicado. Assim, a aplicação de uma amnistia fiscal pode ser útil antes de se aumentar as sanções e execuções, propondo ao sujeito passivo uma espécie de «acordo» entre as partes;</p> | <p>cumprimento dos deveres tributários por parte dos sujeitos passivos, visto que estes podem encontrar-se, constantemente, à espera de uma nova aprovação de um regime de amnistia fiscal futuro. Tal traduz-se num efeito negativo no que toca ao cumprimento das obrigações fiscais e corrói a base tributável;</p> |
| <p>- Redução de recursos e custos administrativos.</p> | <p>- Os contribuintes tornam-se conscientes das fraquezas e incapacidades do sistema tributário em que se inserem;</p> |
| | <p>- Pode apresentar resultados pouco positivos, como parca arrecadação de receita;</p> |
| | <p>- A perceção de que a receita adquirida por via da aplicação de um regime de amnistia fiscal poderia ter vindo a sido coletada com o processo de execução normal, caso se tivesse esperado um pouco mais de tempo, sendo certo, que por tal via, a perda de receita em tal contexto seria grandemente reduzida;</p> |
| | <p>- Os sujeitos passivos incumpridores poderão ver-se valorizados e não recriminados, o que pode gerar a crença de que a atitude que adotam é a correta, fazendo com que prossigam o seu caminho na esfera da ilegalidade.</p> |

6. Conclusões Gerais e Sugestões de Mecanismos Alternativos às Amnistias Fiscais

Os regimes de amnistia fiscal, na sua dogmática, apresentam algumas características de base transversal, podendo definir-se de forma sintética, como mecanismos que permitem a regularização de situações de incumprimento fiscal com dispensa, no todo ou em parte, de encargos, tais como juros, coimas, entre

outros. Porém, são instrumentos relativamente elásticos e adaptam-se a diversos contextos.

Devido às suas particularidades, as amnistias fiscais são frequentemente utilizadas em contextos de crise económica e financeira, como aconteceu nos regimes aplicados em Portugal, com o manifesto objetivo de gerar receita pública. Elas são figuras que, tendencialmente, vêm colmatar problemas de ordem conjuntural e sistémica. Apesar do susodito, e tomando por base o estudo empírico efetuado aos regimes de amnistia fiscal aplicados em Portugal, pode concluir-se que os regimes de amnistia fiscal, tendencialmente, não permitem arrecadar os valores totais de receita previstos pelos governos que aprovam tal regime, ficando os seus resultados aquém das expectativas. Tal circunstância pode revelar uma incapacidade dos regimes de amnistias fiscais para atingir os objetivos a que se propõem.

Outra questão muito relevante permanece: será que os programas de amnistias fiscais retiram densidade aos princípios basilares de direito fiscal? Efetivamente, tais regimes podem bulir alguns princípios basilares de direito fiscal, uma vez que, permitem aos contribuintes incumpridores regularizar a sua situação tributária, sem estarem sujeitos a encargos e penalidades que seriam normalmente devidas. Tal conceção, permite favorecer o sujeito passivo incumpridor face ao sujeito passivo cumpridor, uma vez que o capacita a retirar da retenção dos valores dos tributos não entregues no devido momento ao Estado, benefícios vários. Pelo contrário, o contribuinte cumpridor, não consegue retirar benefícios diretos de tal regime. Aqui reside a crucial injustiça genericamente associadas aos programas de amnistia fiscal.

Ora, aqueles que, efetivamente contribuem de forma regular e previsível, sendo com eles que o Estado pode contar, não são valorizados por regimes de amnistias fiscais. Assim, a figura da amnistia cria, inevitavelmente, um confronto/dialética entre a recolha de receita e a prevalência do comportamento (desejado) dos contribuintes que cumprem. Fundamentalmente, os programas de amnistias fiscais acomodam um formato de desigualdade de tratamento entre contribuintes cumpridores e incumpridores que seria inaceitável fora do contexto da amnistia.

No fundo, com o objetivo de arrecadação de receita adicional, redução de gastos administrativos, colocação dos sujeitos passivos no sistema que não se encontravam na esfera da legalidade, entre outras motivações já elencadas neste estudo, os regimes de amnistia fiscal tendem a nublar os princípios da igualdade, justiça, equidade e não discriminação. Tais perturbações podem minar gravemente o dever fundamental de suportar impostos que deveria ser, teoricamente, inerente e transversal a todo e qualquer sujeito passivo. Tal erosão terá certamente implicações diretas e profundas no sistema fiscal onde se insere, retirando credibilidade e legitimidade ao sistema fiscal, sob o ponto de vista do sujeito passivo cumpridor.

Importa ainda realçar que, se a derrogação de princípios fundamentais de direito fiscal, materializada numa amnistia fiscal, não estiver claramente justificada ou não se demonstre imperativa e de acordo com o princípio da proporcionalidade, ou seja, que os seus meios não sejam sustentados pelos fins perseguidos, tal programa pode revelar-se ilegal, senão mesmo, inconstitucional.

Sobre esta última conceção, temos como exemplo, o caso do RERT I (2005), programa português que trouxe a condenação do Estado em sede do TJUE. Tal regime veio limitar uma liberdade fundamental do direito europeu sem um respeito pela proporcionalidade quanto aos meios aplicados para chegar aos fins (objetivos). Assim, o regime de amnistia fiscal deve demonstrar-se coerente para que não retire densidade desmedida e desproporcional aos princípios fundamentais de direito fiscal.

Tal como se havia dito, os regimes de amnistia fiscal, apesar de não serem formalmente inconstitucionais, podem carecer de constitucionalidade. Neste sentido, devem ser sempre aplicados de forma cuidada e coadjuvada de outros meios para que, de facto, consigam alcançar os seus objetivos. Assim, os programas de amnistias fiscais devem apresentar algumas características essenciais para que não revelem problemas de constitucionalidade.

Na sequência da observação doutrinal e dos estudos de caso analisados nesta dissertação, foi possível aferir os aspetos positivos e negativos inerentes às amnistias fiscais que o legislador deve ter em conta ao concretizar um regime de amnistia, procurando tirar o melhor partido dos benefícios e tentando

bloquear os efeitos colaterais negativos. Assim, enquanto aspetos positivos, destacam-se sinteticamente:

- Recolha de receita adicional;
- Auxílio na mudança de regimes de luta contra a fraude e evasão fiscal;
- Regularização da situação tributária dos sujeitos passivos incumpridores;
- Alargamento das bases tributáveis;
- Pode melhorar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias;
- Pode ajudar na mudança de regimes tributários;
- Redução de custos administrativos.

Como aspetos negativos, normalmente associados às amnistias fiscais, destacam-se:

- A perda de receita a curto e longo prazo;
- O uso abusivo deste instrumento no que toca ao «branqueamento» de capitais, por exemplo;
- Pode trazer a ideia de que a fraude e a evasão fiscais são apenas um pequeno pécadilho perdoável;
- O eventual desrespeito dos princípios essenciais de direito fiscal, tais como, o princípio da igualdade, justiça, equidade e não discriminação;
- A redução da legitimidade no sistema fiscal;
- Maior consciência das fragilidades do sistema fiscal;
- Problemas no seio do sistema fiscal sem, de facto, conseguir arrecadar um resultado positivo de recolha de receita adicional;
- Os contribuintes cumpridores podem ser desvalorizados, pois os sujeitos passivos incumpridores são beneficiados pelas suas irregularidades.

Ainda perante a observação doutrinal e estudos de caso, foi possível definir uma estrutura de base mais eficiente relativamente à vigência, incidência, gestão do regime, formulação jurídica, métodos de aplicação e estratégia de

publicitação. Realça-se que tais conclusões foram aferidas e têm fiabilidade, mesmo com as limitações provenientes da falta de resultados e dados quantitativos referentes ao RERD – Portagens, (2015). Tal carência de dados deveu-se ao facto da CGE, referente ao ano de 2015, ainda não se encontrar disponível, no site da DGO, à data de entrega deste estudo.

Neste sentido, sugere-se que um regime de amnistia fiscal tenha, pelo menos, as seguintes características:

- Vigência adequada aos seus objetivos, não se apresentando muito alargada [1 ano ou mais], nem muito restritiva [um mês ou menos];

- A gestão do programa deve alinhar-se aos objetivos do regime. E, caso assim seja exequível, esta deverá ser a mais direta possível, por forma a reduzir custos e a tornar o processo de adesão ao regime rápido e eficiente. Deve ainda atender e tentar colmatar todas as dúvidas colocadas pelos sujeitos passivos, ao mesmo tempo que é efetuado um controlo efetivo;

- A incidência deve também atender aos objetivos do regime. Contudo, o ideal é não abrir demasiado o leque de incidência/aplicação material, para não dar azo a abusos e possibilidades de branqueamento de capitais, mas tentando simultaneamente maximizar a receita arrecadada e transferir o máximo de sujeitos passivos incumpridores para a esfera da legalidade. Mais, a incidência pode, de facto, ter fortes impactos na legitimidade e equidade do regime, uma vez que os regimes tendem a ser vistos com maior legitimidade se as dívidas às quais se aplicam forem desconhecidas e, pelo contrario, se a dívida for conhecida e o programa venha permitir a arrecadação de receita que poderia posteriormente vir a ser arrecadada na totalidade e até acrescida de juros, a legitimidade associada ao regime, em princípio, decresce grandemente.

Para além do susodito acerca da incidência, importa não esquecer as diferenças entre contribuintes pessoas coletivas e singulares, uma vez que os sujeitos passivos pessoas coletivas têm muito mais a ganhar na retenção de valores na sua esfera, que deveriam ser entregues ao estado, do que um sujeito passivo particular. Assim, tal conjuntura pode, eventualmente, trazer a mitigação da legitimidade associada ao regime, caso tal instituto abranja sobremaneira sujeitos passivos pessoas coletivas;

- A recolha de receita deve ser alocada a despesas de carácter social geral em prol da legitimidade do regime, ou seja, deve permitir criar algum equilíbrio económico e primar pelo interesse público geral. Contudo, há que deixar claro que não existem garantias empíricas que a economia beneficie e se desenvolva de alguma forma com as receitas provindas dos regimes de amnistias fiscais;

- A formulação jurídica e os procedimentos/métodos de aplicação do regime a adotar devem ser pouco burocráticos e primar pela simplicidade e segurança do contribuinte, cumprindo o que o regime promete. Através dos estudos dos regimes de amnistia fiscal aplicados em Portugal, foi possível verificar que a adesão aumenta com o número de vezes em que se aplicam regimes de semelhante tipologia, demonstrando que até o próprio contribuinte aderente tem de ganhar confiança sobre o regime para que se dê a sua participação. Neste âmbito, vejam-se os resultados das adesões e recolha de receita dos RERT's, que foi ascendendo com a aprovação de novos regimes de tal tipologia;

- A taxa de regularização a aplicar aos contribuintes incumpridores deve ser a mais elevada possível, desde que não comprometa os bons resultados e o alcance dos objetivos do regime. Caso o método de regularização não se dê através de aplicação de uma taxa, mas sim através de atenuação ou eliminação de coimas e/ou custas (repercussões de infrações fiscais), esta mitigação ou eliminação deve ser a mais limitada possível. Esta última tese segue em linha da proteção dos princípios da equidade, igualdade e não discriminação;

- Não devem ser implementados regimes de amnistias fiscais de forma continuada, para que não seja rejeitada a tese de que a amnistia fiscal aprovada é, de facto, a última oportunidade que o sujeito passivo incumpridor terá para regularizar a sua situação tributária. Defraudando-se assim a tentativa de ultimato e, como consequência disso, o resultado da amnistia no tocante à transposição dos sujeitos passivos incumpridores para a esfera da legalidade. Isto acontece porque os sujeitos passivos incumpridores, encontrando-se na esperança de uma nova amnistia fiscal podem, eventualmente, ir diferindo a sua regularização, o que se poderá traduzir numa parca adesão ao regime instituído e consequentemente em resultados pouco positivos em termos de arrecadação de receita;

- Elevado nível de publicitação pelas diversas fontes e meios, apresentando o regime como uma oportunidade de regularização da situação tributária dos sujeitos passivos e não apenas como um método que permite a arrecadação de receita adicional em época de crise económica;

- Os regimes devem ser coadjuvados de outros mecanismos de luta contra a fraude e evasão fiscal, até porque, não há dados empíricos que comprovem que, de facto, as amnistias fiscais aumentam a virtualidade de transformação de comportamentos, tornando um sujeito passivo incumpridor em contribuinte cumpridor no futuro;

Cumpra ainda destacar que, existem mecanismos que permitem configurar alternativas aos regimes de amnistia fiscal. Tais mecanismos não apresentam tantos aspetos negativos associados, o que os valoriza face a um regime de amnistia fiscal. Neste sentido, é possível adotar os seguintes mecanismos alternativos às amnistias fiscais:

- **Acordos de Pagamentos Faseados**

Trata-se de um mecanismo que permite aos contribuintes pagarem a totalidade das suas obrigações através de prestações durante um determinado período.

Tais acordos têm o efeito de reduzir o valor líquido de obrigações fiscais a pagamento no momento em que se aplica ao sujeito passivo, contudo, o seu pagamento é feito de forma faseada até concluir o valor de toda a dívida. Estes mecanismos apresentam algumas características semelhantes a regimes de amnistias fiscais, porém, sob a forma de pagamento faseado, a dívida não é esquecida, o pagamento do valor nominal da dívida fiscal é requerido na sua totalidade ao contribuinte. No fundo, não existe uma discriminação do valor em dívida, como acontece nas amnistias, não se perdendo um grande volume de receita, pois esta é sempre arrecadada mesmo que demore mais tempo. Para além do enunciado, os regimes de pagamento faseado são mais legítimos e não apresentam tantos aspetos negativos associados. Mais, tais regimes, não apresentam tendências de mitigar princípios fundamentais de direito fiscal ou de danificar o dever fundamental de pagar impostos.

Os sistemas de acordos de pagamentos faseados mais eficientes devem ter em conta os seguintes fatores:

- A proposta para pagamento de impostos de forma faseada durante um período de tempo (alargado) deve ser realista, tal como, adequada aos fatores individuais do caso concreto a que se aplica;
- O regime deve atender ao historial de cumprimento do sujeito passivo a que se irá aplicar e, ainda, à probabilidade de cumprimento futuro. Assim, tal benefício só deve ser aplicado quando o sujeito passivo se demonstrar com capacidades para o pagamento faseado dos valores em dívida;
- Deve ainda ser aferido se o contribuinte em causa já havia tido a oportunidade e, se efetivamente, aderiu a um acordo de pagamento a prestações em relação a impostos atrasados e de que forma correu tal experiência. Assim, se o sujeito passivo de facto, cumpriu com as suas obrigações ao abrigo de tal regime passado, revelando boa-fé, talvez possa ser indiciante de que o mesmo mecanismo possa ser novamente aplicado com os melhores resultados;
- Importa também atentar se o contribuinte preencheu e entregou devidamente todos os seus deveres acessórios, ou seja, se entregou as declarações associadas ao pagamento dos impostos em falta. Sendo tal ato um benefício em prol do sujeito passivo a que se pretende aplicar o mecanismo de pagamento de impostos faseado, uma vez que, se o sujeito passivo não escondeu os seus rendimentos pode, de facto, apenas precisar de uma ajuda extra no pagamento dos seus deveres tributários. No fundo, pode, eventualmente, ser indiciante de que o sujeito passivo não entregou o tributo por não ter condições económicas para o fazer a dado momento, não tendo dedicado dolo ao não efetuar tal entrega do imposto, mas sim fazendo-o por falta de possibilidade económicas;
- O acordo tem de maximizar o valor de imposto recuperado ao contribuinte, ou seja, o regime deve prever a recuperação da totalidade dos impostos devidos;
- O mecanismo deve proteger a integridade e legitimidade do sistema fiscal.

Para além do mencionado, importa realçar que os acordos de pagamento faseado são especialmente relevantes em situações de crise económica. Os choques económicos

apresentam, inevitavelmente, um desafio especial à administração tributária, uma vez que, por norma, existe um aumento significativo de incumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes. Tais contribuintes, em contexto de crise económica, podem não ter capacidade de pagar todas as suas obrigações o que torna a situação ainda mais complexa.

Assim, deparando-se com disfunções no sistema económico, os governos podem criar programas de cobrança faseada de impostos para permitir uma maior flexibilidade aos contribuintes que se deparem com dificuldades económicas no pagamento das suas obrigações. Há, contudo, que ter em atenção que a administração tributária deve manter uma disciplina nos pagamentos da maior parte dos contribuintes, tentando não criar uma situação de caos em prol de facilitar o pagamento de impostos em atraso de forma transversal e sucessiva a todos os sujeitos passivos. Tal situação não seria possível, uma vez que o estado tem despesas que precisam de ser saldadas e não podem ser diferidas.

- **Programas permanentes para encorajar a divulgação de violações tributárias**

Em vez de regimes de amnistias fiscais, alguns países têm aprovado programas permanentes que proporcionam um tratamento mais brando a divulgações de fraudes fiscais voluntárias a qualquer momento. Tais programas, permitem a redução de sanções quando o sujeito passivo divulga a sua própria fraude ou evasão fiscal, ou seja, quando se demonstra devedor de receita desconhecida pela Autoridade Tributária e proporciona a sua angariação por livre vontade.

Se o mecanismo for bem estruturado e na presença dos meios para a prossecução dos seus fins, pode revelar-se uma forma eficiente de encorajar os sujeitos passivos a divulgarem de forma voluntária as suas irregularidades tributárias e pode tornar a criação de um regime de amnistia fiscal desnecessário. Alguns países já adotaram estas medidas, tais como: Dinamarca, Alemanha, México, Holanda, Noruega, Suécia e Estados Unidos. (Baer & Borgne, 2008: 50-54).

Em Portugal, também já foram adotados alguns dos mecanismos alternativos às amnistias fiscais mencionados. A maioria dos casos dirigiram-se a irregularidades nas contribuições à segurança social que deveriam ter sido regularizadas por sujeitos

passivos pessoas coletivas, tendo-lhes sido dada a oportunidade de regularizar as dívidas num formato faseado.

Neste sentido, e devido às suscetibilidades dos regimes de amnistia fiscal, nomeadamente, em sede de eventual desvalorização dos princípios fundamentais de direito fiscal, os mecanismos apresentados podem ser uma solução acertada, eficiente e coerente. No fundo, podem revelar-se um formato adequado para chegar aos mesmos fins que os regimes de amnistias fiscais, sem apresentarem tanto aspetos negativos adjacentes. Até porque, há que atender que a receita é dos contribuintes e não do governo, e como tal, a sua cobrança deve ser maximizada e realizada em prol do interesse público geral, da coerência e estabilidade do sistema fiscal e do contribuinte enquanto indivíduo social. Tal conceção ganha força através dos princípios basilares de direito tributário, que devem ser respeitados, (em formato proporcional), por todos os regimes de direito fiscal.

No fundo, a presente investigação veio despoletar novas questões e reflexões acerca das amnistias fiscais, deixando também algumas sugestões de alternativas a tais regimes, atendendo às vantagens e desvantagens que lhes estão normalmente associadas. Contudo, abre-se ainda caminho para novos estudos sobre a temática das amnistias, nomeadamente, o estudo da viabilidade de criação de um mecanismo para verificação da opinião pública sobre o programa de amnistia fiscal, antes de este ser aprovado pelo governo.

Essencialmente, o objetivo seria o de aferir se, de facto, a prévia captação da opinião pública generalizada sobre a figura da amnistia poderia criar uma maior legitimação e aceitação do regime de amnistia fiscal a aplicar. Tal estudo, seria de extrema importância, uma vez que a possibilidade de voto acerca de um regime de amnistia fiscal poderá ser um caminho para um melhor entendimento e legitimação do instituto, tal como, pode incrementar a sensação de respeito e equidade para com o sujeito passivo cumpridor pois, ele próprio fará parte efetiva do quórum de decisão. Porém, tais premissas requerem estudo, avaliação e reflexão, sustentada por dados empíricos. Neste sentido, sugere-se o seu desenvolvimento em estudos posteriores.

7. Bibliografia

ABRAHAM, Marcus – **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. ISBN 85-7674-213-6.

AGRELLOS, Miguel Durham; MENDES, João Pedro Castro – A Nova Amnistia Fiscal [em linha]. **Actualidad Jurídica Uría Menéndez (Foro de Actualidad)** (Dez. 2012) 117-119 [Consult. 19 Nov. 2015] Disponível em <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/3371/documento/foro12.pdf?id=3888>

AGUILAR, Francisco – **A Amnistia e Constituição**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004. ISBN 972-40-2123-8.

ALM, James – Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies [em linha]. **International Tax and Public Finance**. 19: 1 (2012) 54-77 [Consult. 8 Abr. 2016] Disponível em <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10797-011-9171-2>

ALM, James - Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty. **International Studies Program**. Andrew Young School of Policy Studies. Georgia State University. Working Paper 98-6 (1998).

ALM, James; BECK, William – Tax Amnesties and Compliance in the Long Run: A Time Series Analysis. [em linha]. **National Tax Journal**, 46: 1 (1993) 53-60. [Consult. 8 Abr. 2016] Disponível em <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.556.3201&rep=rep1&type=pdf>

ALM, James; BECK, William – Wiping the Slate Clean: Individual Response to State Tax Amnesties. **Southern Economic Journal**, 57: 4 (1991) 1043-1053.

ALM, James; MARTINEZ-VAZQUEZ, Jorge; WALLACE, Sally – Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects of Tax Amnesties During the Transition in the Russian Federation [em linha]. **Economic Analysis & Policy**. 39: 2 (Jun. 1998) 235-253 [Consult. 8 Abr. 2016] Disponível em http://scholarworks.gsu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1026&context=econ_fac_pub

ALM, James; MCKEE, Michael; BECK, William – Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance. **National Tax Journal**, 43: 1 (1990) 23-37.

ALM, James; TORGLER, Benno Castro – Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality [em linha]. **Journal of Business Ethics**, 101: 4 (2011) 635–651 [Consult. 19 Abr. 2016] Disponível em <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10551-011-0761-9#/page-1>

ALMEIDA, Pedro Pais de – Volta que estás perdoado: O Indulto Fiscal V. 2010 [em linha]. **Aware – Newsletter Abreu Advogados** (Jul. 2010) [Consult. 18 Out. 2015] Disponível em http://www.abreuadvogados.com/xms/files/AWARE_DIREITO_FISCAL_PORT.pdf

ANDREONI, James – The desirability of a permanent tax amnesty. North-Holland: **Journal of Public Economics**, 45 (1991) 143-159

ANDREONI, James; ERARD, Brian; FEINSTEIN, Jonathan – Tax Compliance [em linha]. **Journal of Economic Literature**. Vol. XXXVI (Jun. 1998) 818-860 [Consult. 8 Abr. 2016] Disponível em [http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Andreoni_etal_\(JEL98\).pdf](http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Andreoni_etal_(JEL98).pdf)

ARISTÓTELES – **Ética e Nicômaco**. São Paulo: Ediora Martin Claret, 2002. 14-110.

AZEVEDO, Carlos A. Moreira; AZEVEDO, Ana Gonçalves – **Metodologia Científica**. 8ª Edição. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2006. ISBN 972-54-0149-2.

BAER, Katherine; BORGNE, Eric Le – **Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives**. Washington, DC: International Monetary Fund, 2008. ISBN 978-1-58906-736-3.

BAYER, Ralph-C.; OBERHOLFER, Herald; WINNER, Hannes – The Occurrence of Tax Amnesties: Theory and Evidence [em linha]. **Oxford University Centre for Business Taxation** (Jan. 2014) [Consult. 8 Mar. 2016] Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2388497

- BAIRRADA, Cristela; MARTINS, António – Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. **Economia Global e Gestão**. 13: 3(2008) 761-765 [Consult. 27 Abr. 2016] Disponível em <http://www.scielo.mec.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a03.pdf>
- BARNABÉ, Nuno Cunha; ANDRADE, João Costa - Regime excepcional de Regularização Tributária – Prorrogação do prazo de adesão [em linha]. **PLMJ** - Departamento Fiscal (Dez. 2005) [Consult. 27 Set. 2015] Disponível em http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/Flash_Regime_excepcional_de_Regularizacao_Tributaria_-_Prorrogacao_do_prazo_de_adexao.pdf
- BOISE, Craig M. – Breaking Open Offshore Piggybanks: Deferral and the Utility of Amnesty. [em linha]. **George Mason Law Review**, Case Legal Studies Research Paper. 06-18. (2007) [Consult. 23 Mar. 2016] Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=929587
- BOSE, Pinaki; JETTER, Michael – Liberalization and tax amnesty in a developing economy [em linha]. **Economic Modelling**. 29: 3 (2012) 761-765 [Consult. 27 Set. 2015] Disponível em <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0264999312000314>
- BUCKWALTER, Neal; et al. – Are State Tax Amnesty Programs Associated with Financial Reporting Irregularities?. [em linha]. **Public Finance Review**. 42:6 (2014) 774-799 [Consult. 25 Mar. 2016] Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1748904
- CAMPOS, Diogo Leite de – As garantias formais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Lições de Fiscalidade**. Coimbra: Edições Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4788-1. 47-86.
- CAMPOS, João Pedro – **A Amnistia na Guiné-Bissau: Um olhar lusófono**. Coimbra: Edições Almedina, 2008. ISBN 978-972-40-3405-8.
- CANOTILHO, Mariana – **Brevíssimos apontamentos sobre a não discriminação no direito da união europeia**. Revista Julgar, Coimbra: Coimbra editora, 14 (2011).
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 6.^a Edição. Coimbra: Edições Almedina, 2002. ISBN 9789724021065.

CARMO, Hermano; FERREIRA, Manuela Malheiro – **Metodologia da Investigação: Guia para Auto-aprendizagem**. 2ª Edição. Lisboa: Universidade Aberta, 2008. ISBN 978-972-674-231-9.

CATARINO, João Ricardo – A Teoria dos Sistemas Fiscais. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Lições de Fiscalidade**. Coimbra: Edições Almedina, 2012a. ISBN 978-972-40-4788-1. 15-46.

CATARINO, João Ricardo – **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. Coimbra: Edições Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4791-1.

CATARINO, João Ricardo – **Para uma Teoria Política do Tributo**. 2ª Edição. Lisboa: Centro de Estudo Fiscais, 2009. ISBN 978-972-653-178-4.

CATARINO, João Ricardo – Problemas e perspetivas de mudança nos sistemas tributários contemporâneos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Editora Revista dos Tribunais, 18: 91 (2010).

CATARINO, João Ricardo – **Redistribuição Tributária. Estado Social e Escolha Individual**. Coimbra: Edições Almedina, 2008. ISBN 978-972-403-564-2.

CATARINO, João Ricardo; DIOGO, Sara Filipa; LOPES, André – Governança, Harmonização e Federalismo Fiscal. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Lições de Fiscalidade, Vol. II**. Coimbra: Edições Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6089-7. 415-520.

CATARINO, João Ricardo; LOPES, André; DIOGO, Sara - O princípio da não discriminação fiscal em espaços de integração económica [em linha]. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**. Belo Horizonte, (jan./jun. 2015) 273-314 [Consult. 11 Fev. 2016] Disponível em <http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/viewFile/P.0034-7191.2015v110p273/320>

CHRISTIAN, Adina – Amnesty, Compliance Programs and Expanded Nexus: New Approaches to Balanced Budgets. **Journal of State Taxation** (2011) 11-16.

CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS - Evolução económica e orçamental até ao final do 1.º semestre de 2015 [em linha]. **Relatório do Conselho das Finanças Públicas n.º 8/2015** (Out. 2015) [Consult. 8 Nov. 2015] Disponível em <http://www.cfp.pt/publications/evolucao-economica-e-orcamental-ate-ao-final-do-1-o-semester-de-2015/#.VmQMMvkrKhc>

CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS - Evolução económica e orçamental até ao final do 3.º trimestre e perspectivas para 2015 [em linha]. **Relatório do Conselho das Finanças Públicas n.º 1/2016** (Jan. 2016) [Consult. 8 Mai. 2016] Disponível em <http://www.cfp.pt/wp-content/uploads/2016/01/CFP-Rel-01-2016-PT.pdf>

CONSELHO DAS FINANÇAS PÚBLICAS – Finanças Públicas: Situações e condicionantes 2015 - Atualização [em linha]. **Relatório do Conselho das Finanças Públicas n.º 9/2015** (Out. 2015a) [Consult. 8 Mai. 2015] Disponível em <http://www.cfp.pt/wp-content/uploads/2015/10/CFP-REL-09-2015-PT1.pdf>

CONTA GERAL DO ESTADO - ANO 2005 [em linha]. **Ministério das Finanças e da Administração Pública - Direcção-Geral do Orçamento** (2005) [Consult. 8 Nov. 2015] Disponível em <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/ContaGeraldoEstado/2005/CGE%202005%20vol1.pdf>

CONTA GERAL DO ESTADO - ANO 2010 [em linha]. **Ministério das Finanças e da Administração Pública - Direcção-Geral do Orçamento** (2010) [Consult. 8 Nov. 2015] Disponível em http://www.dgo.pt/politicaorcamental/ContaGeraldoEstado/2010/CGE_2010_vol1.pdf

CONTA GERAL DO ESTADO - ANO 2012 [em linha]. **Ministério das Finanças e da Administração Pública - Direcção-Geral do Orçamento** (2012) [Consult. 25 Nov. 2015] Disponível em http://www.dgo.pt/politicaorcamental/ContaGeraldoEstado/2012/CGE_2012_vol1.pdf

CONTA GERAL DO ESTADO - ANO 2013 [em linha]. **Ministério das Finanças e da Administração Pública - Direcção-Geral do Orçamento** (2013) [Consult. 9 Dez. 2015] Disponível em http://www.dgo.pt/politicaorcamental/ContaGeraldoEstado/2013/CGE_2013_vol1.pdf

CONTI, José Maurício – **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997. ISBN 858-62-080-86.

CORREIA, Joana Isabel Mesquita Cabral – **O Princípio da Não Discriminação Fiscal no Direito e na Jurisprudência Comunitária**. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2010. Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal.

CÔRTE-REAL, Miguel de Lucena e Leme - **O Regime Excepcional de Regularização Tributária de Elementos Patrimoniais Colocados no Exterior inserto no artigo 131º do Orçamento de Estado para 2010 aprovado pela Lei N.º 3-B/2010, de 28 de Abril**. [em linha]. (Mai. 2010) [Consult. 19 Out. 2015] Disponível em <https://www.oa.pt/upl/%7B5c4d3411-9e94-4e3f-a7f1-2c339d516d7c%7D.pdf>

CRESWELL, John W. – **Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches**. 4th Edition. United States of America: Sage Publications, 2013. ISBN 1452226105.

DUBIN, Jeffrey A.; GRAETZ, Michael J.; WILDE, Louis L – State Income Tax Amnesties: Causes [em linha]. **The Quarterly Journal of Economics**. 107: 3 (1992) 1057-1070 [Consult. 23 Mar. 2016] Disponível em: <http://qje.oxfordjournals.org/content/107/3/1057.abstract>

FARRAR, Jonathan; HAUSSERMAN, Cass; DUNN, Paul – The influence of guilt cognitions on taxpayers' amnesty disclosures [em linha]. **Journal of Business Ethics**. (Jan. 2016) 1-13 [Consult. 2 Abr. 2016] Disponível em <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10551-016-3031-z>

FAVEIRO, Vitor – **O Estatuto do Contribuinte – A pessoa do contribuinte no estado social de direito**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. ISBN 972-32-1078-9.

FERNANDES, Martina da Silva – **Gestão Fiscal e Benefícios Fiscais**. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto Instituto Politécnico do Porto, 2013. Dissertação de Mestrado.

FERREIRA, Rogério M. Fernandes; GONÇALVES, Mónica Respício; ABRANTES, André – O Novo Regime Excepcional de Regularização Tributária (RERT III) [em linha]. **PLMJ – Informação Fiscal** (Jan. 2012)

[Consult. 19 Nov. 2015] Disponível em http://www.ccisp-newsletter.com/91_12/economia/novas_leg/2012_jan_PLMJ.pdf

FICHER, Ronald; GODEERIS, John; YOUNG, James – Participation in Tax Amnesties: The Individual Income Tax. [em linha]. **National Tax Journal**. 42:1 (Mar. 1989) 15-27 [Consult. 22 Mar. 2016] Disponível em <http://www.ntanet.org/NTJ/42/1/ntj-v42n01p15-27-participation-tax-amnesties-individual.pdf>

FILIPPO, Luciano Gomes – **Consentimento ao Imposto & Eficiência Tributária**. Curitiba: Juruá Editora, 2012. ISBN 978-85-362-3746-6.

FRANZONI, Luigi Alberto – Amnesties, Settlements and Optimal Tax Enforcement . [em linha]. **Economica**, 67 (2000) 76-153.

FRANZONI, Luigi Alberto – Punishment and grace: on the economics of tax amnesties. [em linha]. **Public Finance**, 51: 3 (1996) 353-368 [Consult. 22 Mar. 2016] Disponível em: <http://www2.dse.unibo.it/franzoni/Punish.PDF>

FREIXO, Manuel João Vaz – **Metodologia Científica: Fundamentos Métodos e Técnicas**. Lisboa: Instituto Piaget, 2009. ISBN 978-989-659-020-8.

GARCIA, Nuno de Oliveira – As amnistias fiscais em Portugal. [em linha]. **Público**, (2014) [Consult. 22 Mar. 2016] Disponível em: <https://www.publico.pt/economia/noticia/as-amnistias-fiscais-em-portugal-1618335>

GODOI, Marciano Seabra de – **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. ISBN 858-62-088-17.

GRECO, Marco – **Dinâmica da Tributação: Uma Visão Funcional**. 2ª Edição. Rio de Janeiro (Brasil): Editora Forense, 2007.

GUERREIRO, Caiado – **Regularizando e Arrecadando – Balanço do RERT III** [em linha]. (Jul. 2012) [Consult. 2 Dez. 2015] Disponível em <http://www.advocatus.pt/opini%C3%A3o/5953-regularizando-e-arrecadando-%E2%80%93-balan%C3%A7o-do-rert-iii.html>

- GUIMARÃES, Vasco Branco – Princípios Gerais da Fiscalidade. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Lições de Fiscalidade**. Coimbra: Edições Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4788-1. 47-86.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado – **Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2006.
- HASSELDINE, John; ZHUHONG, Li — More tax evasion research required in new millennium [em linha]. **Crime, Law & Social Change**, 31: 2 (1999) 91-104 [Consult. 25 Mar. 2016] Disponível em <http://link.springer.com/article/10.1023/A%3A1008324726125>
- HERNU, Rémy – **Príncipe d'égalité et principe de non- -discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes**. L.G.D.J., (2003).
- HUETE, Miguel Ángel Sánchez — Medidas Tributarias anticrisis de Espanha. Análisis específico de la amnistía fiscal. **Revista de Derecho**, Vol. XXVI – N.º 1 (2013) 95-117.
- IGCP - Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I.P. [em linha]. **Relatório Anual de Gestão da Tesouraria do Estado e da Dívida Pública - 2011** (2011) [Consult. 25 Nov. 2015] Disponível em http://www.igcp.pt/fotos/editor2/2012/Relatorio_Anuar/RELATORIO_ANUAL_2011_FINAL.pdf
- JACKSON, B.R., MILLIRON, V.C. – Tax Compliance Research: Findings, problems and prospects. **Journal of Accounting Literature**, 5 (1986)125-166.
- LANGENMAYR, Dominika — Voluntary disclosure of evaded taxes — Increasing revenue, or increasing incentives to evade? [em linha]. **Journal of Public Economics** (2015) [Consult. 25 Mar. 2016] Disponível em <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0047272715001425>
- LEE, Carolyn Joy; et al. – Alert: State Tax Amnesty Programs!. **Jones Day**. Jones Day Commentary (Apr. 2009).

- LEONARD, Herman B.; ZECKHAUSER, Richard J. – Amnesty, Enforcement and Tax Policy. **NBER Working Paper Series**. National Bureau of Economic Research, Working Paper n.º 2096 (1986).
- LERMAN, Allen H. — Tax Amnesty: The Federal Perspective [em linha]. **National Tax Journal**, 39: 3 (1986) 325 – 332 [Consult. 20 Abr. 2016] Disponível em http://www.jstor.org/stable/41792194?seq=1#page_scan_tab_contents
- LOPES, Cidália Maria da Mota – **Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento**. Coimbra: Almedina, 2008. ISBN 978-972-40-3431-7.
- LUITEL, Hari S. – Causes of State Tax Amnesties: A Review. [em linha]. **Social Science Research Network**. (Mar. 2013) [Consult. 24 Mar. 2016] Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2238902
- LUITEL, Hari S. – **Is Tax Amnesty a Good Tax Policy? Evidence from State Tax Amnesty Programs in the United States**. United States of America: Lexington Books, 2014. ISBN 978-1-4985-0008-1.
- LUITEL, Hari Sharan; TOSUN, Mehmet Serkan - A reexamination of state fiscal health and amnesty enactment. **Tax Public Finance**. 21: (2014) 874–893. DOI 10.1007/s10797-013-9278-8
- MACHO-STADLER, Inés; OLIVELLA, Pau; PERÉZ-CASTRILLO, David – Tax Amnesties in a Dynamic Model of Tax Evasion. **Journal of Public Economic Theory**, 1: 4 (1999) 439-463.
- MANLY, Tracy; THOMAS, Deborah; RITSEMA, Christina – Attracting Nonfilers Through Amnesty Programs: Internal versus External Motivation. **The Journal of the American Taxation Association**: Supplement 2005. 27:1 (2005) 75-95.
- MARCHESE, Carla – Tax Amnesties [em linha]. **Preliminary Version of a Contribution to Encyclopedia of Law and Economics**, Edited by Jürgen Backhaus, Forthcoming (Mar. 2014) [Consult. 24 Mar. 2016] Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2405812

MARCHESE, Carla; CASSONE, Alberto – Tax Amnesty as Price-Discriminating Behavior by a Monopolistic Government. **European Journal of Law and Economics**, 9 (2000) 21-32.

MARCHESE, Carla; PRIVILEGGI, Fabio – Taxpayers Attitudes Toward Risk and Amnesty Participation: Economic Analysis and Evidence for the Italian Case [em linha]. **Public Finance**, 52: 3 (1999) [Consult. 24 Mar. 2016] Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=177590

MARCHESE, Carla; PRIVILEGGI, Fabio – Tax Amnesties and the Self-Selection of Risk-Averse Taxpayers [em linha]. **European Journal of Law and Economics**, 18 (2004) 319-341 [Consult. 24 Mar. 2016] Disponível em <http://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10657-004-4276-z>

MARTINS, Ives Gandra da Silva – **Princípio da eficiência em matéria tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. ISBN 85-203-2955-1.

MIKESELL, John L. – Amnesties for State Tax Evaders: The Nature of and Response to Recent Programs. **National Tax Journal**. 39: 4 (1986).

MIKESELL, John L.; BIRSKYTE, Liucija – The Tax Compliance Puzzle: Evidence from Theory and Practice. **International Journal of Public Administration**. ISSN 0190- 0692. 30:10 (2007) 1045-1081.

MIKESELL, John L.; ROSS, Justin M. – Fast Money? The Contribution of State Tax Amnesties to Public Revenue Systems. **National Tax Journal**. 65: 3 (2012) 529-562.

MOSCON, Cledi de Fátima Manica – **Igualdade e dispensas fiscais retroativas: o problema constitucional em especial das anistias fiscais**. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2014. Tese de Doutoramento.

NABAIS, José Casalta – **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Edições Almedina, 1998. ISBN 972-40-1115-1.

NAKAMURA, Karen – State Tax Amnesties Programs: The Advantages and Disadvantages. **The Tax Advisor** (Jun. 2004) 380-387.

NOGUEIRA, João Félix Pinto – Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. ISBN: 9789723218312

PARECER SOBRE A CONTA GERAL DO ESTADO - ANO 2005 [em linha]. **Tribunal de Contas - Parecer n.º 1-A/2007** (Diário da República, 2.ª série — N.º 32 — 14 de Fevereiro de 2007) [Consult. 8 Nov. 2015] Disponível em http://www.dgo.pt/politicaorcamental/ListaDREdaCGE/Parecer_CGE2005_1.pdf

PARECER SOBRE A CONTA GERAL DO ESTADO - ANO 2010 [em linha]. **Supremo Tribunal de Justiça - Despacho (extrato) n.º 811/2012** (Diário da República, 2.ª série — N.º 15 — 20 de janeiro de 2012) [Consult. 8 Nov. 2015] Disponível em http://www.dgo.pt/politicaorcamental/ListaDREdaCGE/ParecerTC_CGE2010.pdf

PARECER SOBRE A CONTA GERAL DO ESTADO - ANO 2012 [em linha]. **Tribunal de Contas - Parecer n.º 1/2014** (Diário da República, 2.ª série — N.º 13 — 20 de janeiro de 2014) [Consult. 25 Nov. 2015] Disponível em http://www.dgo.pt/politicaorcamental/ListaDREdaCGE/ParecerTC_1-2014_CGE2012.pdf

PARECER SOBRE A CONTA GERAL DO ESTADO - ANO 2013 [em linha]. **Tribunal de Contas - Parecer n.º 1/2015, de 16 de janeiro** (Diário da República, 2.ª série, n.º 11, de 16 de janeiro de 2015) [Consult. 8 Dez. 2015] Disponível em <https://dre.pt/application/conteudo/66229811>

PARLE, William M.; HIRLINGER, Mike W. – Evaluating the Use of Tax Amnesty by State Governments [em linha]. **Public Administration Review**. 46:3 (1986) 246-255 [Consult. 11 Abr. 2016] Disponível em http://www.jstor.org/stable/3110440?seq=1#page_scan_tab_contents

PEREIRA, Paula Rosado – **Princípios de Direito Fiscal Internacional** – do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu. Coimbra: Edições Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-4379-1.

PINTO, Ana Raquel - Será que ele volta? [em linha]. **Jornal de Negócios**. (Ago. 2005) [Consult. 27 Set. 2015] Disponível em <http://www.pwc.pt/pt/fiscalidade/artigos/imagens/irs/artigo-sera-volta-arp-ago-05.pdf>

POMMEREHNE, Werner W; ZWEIFEL, Peter – Success of a tax amnesty: At the polls, for the fisc? **Public Choice**, 72 (1991) 131-165.

PROGRAMA DE ESTABILIDADE E CRESCIMENTO 2010-2013 [em linha]. **República Portuguesa** (Març. 2010) [Consult. 8 Nov. 2015] Disponível em http://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/pec/PEC2010_2013.pdf

RAMALHO, João Magalhães; NETO, Serena Cabrita; SANTOS, Priscila; REIS, Bernardo Sousa – Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social [em linha]. **PLMJ – Informação Fiscal** (Nov. 2013) [Consult. 1 Dez. 2015] Disponível em http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2013/Novembro/REGIME_EXCEPCIONAL_DE_REGULARIZACAO_DE_DIVIDAS_FISCAIS_E_A_SEGURANCA_SOCIAL.pdf

RECHBERGER, Silvia; et al. – Tax Amnesties, Justice Perception, and Filing Behavior: A Simulation Study. **Law & Policy**. ISSN 0265-8240. 32:2 (2010) 215-225.

RFF – Rogério Fernandes Ferreira & Associados (Sociedade de Advogados, RL) - **O Regime Excepcional de Regularização Tributária de Portugal (RERT III): Prorrogação do Prazo até 13 de Julho** [em linha]. (Jul. 2012) Informação Fiscal N.º 17 [Consult. 19 Nov. 2015] Disponível em http://www.rffadvogados.pt/xms/files/KNOW_HOW/Newsletters/2012/7_-_Julho/NL_RERT_III_-_portugues.pdf

ROSS, Justin M. – Too much of a good thing? Tax amnesty programs bring in revenue, but at a price [em linha]. **Accounting Today**. (2012) 16-24 [Consult. 11 Fev. 2016] Disponível em http://www.accountingtoday.com/ato_issues/26_5/tax-amnesty-IRS-state-federal-FBAR-62474-1.html

ROSS, Justin M.; BUCKWALTER, Neal – Strategic Tax Planning for State Tax Amnesties: Evidence from Eligibility Period Restrictions. [em linha]. **Public Finance Review**. 41:3 (2013) 275 - 301. [Consult. 11 Abr. 2016] Disponível em <http://pfr.sagepub.com/content/41/3/275.abstract>

RUSSEL, Roger – Local Government Property Tax Amnesty Programs: Structures and Themes [em linha]. **Public Finance and Management**. 12:2 (2012) 146-173 [Consult. 11 Abr. 2016] Disponível em <http://ssrn.com/abstract=2007509>

- SÁ, Cristina; MARTINS, António – A “Moral Tributária” como determinante do cumprimento fiscal: Uma nota sobre as abordagens empíricas. **Fiscalidade**. 48 (2011) 61-77.
- SANTOS, José Albano – **Economia Pública**. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2010. ISBN 978-989-646-039-6.
- SANTOS, José Albano – **Teoria Fiscal**. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade Técnica de Lisboa, 2003. ISBN 972-8726-23-6.
- SANTOS, José Pedro Paixão Pereira dos – **As Amnistias Fiscais como Instrumento de Política Fiscal**. Porto: Escola de Direito da Universidade Católica do Porto, 2014. Dissertação de Mestrado.
- SEIDEN, David – State Programs for Delinquent Taxpayers – Options for those without the means to pay [em linha]. **The CPA Journal**. 85: 10 (Oct. 2015) 56-57 [Consult. 11 Fev. 2016] Disponível em <https://www.questia.com/magazine/1P3-4004856371/state-programs-for-delinquent-taxpayers-options-for>
- SILVA, António Cipriano da - Princípios de Direito Fiscal [em linha]. **TOC 96**. (Mar. 2008) 54-57 [Consult. 11 Fev. 2016] Disponível em http://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1206547483_54a57direito.pdf
- SOUSA, Maria José; BAPTISTA, Cristina Sales – **Como Fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios Segundo Bolonha**. 2ª Edição. Lisboa: PACTOR, 2011. ISBN 978-989-693-001-1.
- TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**. 3.ª Edição. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-4058-78-8.
- THIEL, Servaas Van – **EU Case Law on Income Tax**. Amsterdam: IBFD Publications, 2001. ISBN: 90-76078-36-X.

TORGLER, Benno; SCHALTEGGER, Christoph – Tax Amnesties and Political Participation. **Public Finance Review**. Sage Publications, 33:3 (2005) 403-431. DOI: 10.1177/1091142105275438.

UCHITELLE, Elliot – The Effectiveness of Tax Amnesty Programs in Selected Countries [em linha]. **FRBNY Quarterly Review/ Autumn** (1989) 48-53 [Consult. 11 Abr. 2016] Disponível em https://www.newyorkfed.org/medialibrary/media/research/quarterly_review/1989v14/v14n3article5.pdf

WEINREB, Adam – Tax Amnesty Programs and Voluntary Compliance Initiatives: A Way to Mitigate Declining State Revenues. **State & Local Taxes**. The Tax Adviser. (2009) 396-400.

WELLS, Steve C. – State Tax Amnesty Programs on the Rebound [em linha]. **Journal of State Taxation**, 20: 4 (2002) 60-69 [Consult. 11 Abr. 2016] Disponível em <http://connection.ebscohost.com/c/articles/6968971/state-tax-amnesty-programs-rebound>

WELLS, Steve C.; TSCHOPP, Daniel J.; BARNEY, Douglas K. – State Tax Amnesty Programs on the Rebound: Again [em linha]. **Journal of State Taxation**, 23: 3 (2005) 47-52 [Consult. 11 Abr. 2016] Disponível em <http://connection.ebscohost.com/c/articles/19487651/state-tax-amnesty-programs-rebound-again>

YOUNG, James C. – Factors Associated With Noncompliance: Evidence from the Michigan Tax Amnesty Program [em linha]. **The Journal of the American Taxation Association**, 16: 2 (1994) 82-105 [Consult. 11 Abr. 2016] Disponível em <http://connection.ebscohost.com/c/articles/6147412/factors-associated-noncompliance-evidence-from-michigan-tax-amnesty-program>