

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



ISCAL

DEFENSORIA DO CONTRIBUINTE:
INSTRUMENTO DA RELAÇÃO
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA V.S.
CONTRIBUINTE

JORGE NELSON DOS SANTOS DOMINGUES

Lisboa, Maio de 2012

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

DEFENSORIA DO CONTRIBUINTE:
INSTRUMENTO DA RELAÇÃO
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA V.S.
CONTRIBUINTE

Jorge Nelson dos Santos Domingues

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 de Paulo Jorge Nogueira da Costa, Mestre em Direito.

Constituição do Júri:

Presidente _____ [Doutora Clotilde Celorico Palma]

Vogal _____ [Doutor Vasco Branco Guimarães]

Vogal _____ [Mestre Paulo Nogueira da Costa]

Lisboa, Maio de 2012

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio - a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor - constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

AGRADECIMENTOS

À Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) por me ter proporcionado as condições necessárias à frequência do Mestrado de Fiscalidade no ISCAL.

RESUMO

Tendo o autor da presente dissertação exercido funções de apoio técnico no Defensor de Contribuinte, na qualidade de quadro técnico da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), essa posição permite-lhe abordar a temática sobre um dos instrumentos mais visíveis na resolução alternativa de litígios entre os contribuintes e a Administração Tributária.

A criação deste tipo de instituições tem sido uma evidência em muitos países, sendo a recente implementação no Canadá - um dos países mais desenvolvidos do mundo, motivo de reflexão sobre esta temática e da análise ao modelo de funcionamento de alguns países.

Portugal, ao contrário desses países e do seu vizinho - Espanha, enveredou pela extinção do Defensor do Contribuinte, o que nos leva a explorar as linhas de actuação do seu estatuto, comparativamente com a realidade de outros países, bem como a abordar os instrumentos, que Administrações Tributárias de alguns países implementam na gestão das queixas e sugestões realizadas pelos contribuintes.

A realidade do sistema tributário português, diagnosticada no Relatório do Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, será a base de reflexão sobre a utilidade da implementação de instituições de defesa dos direitos e garantias dos contribuintes e da sua correlação com a acção do Provedor de Justiça e a recente implementação do Regime da Arbitragem Tributária.

Palavras-chave: Defensor do Contribuinte, Taxpayer Advocate, Taxpayers' Ombudsman, Provedor de Justiça, Arbitragem Tributária, Direitos e Garantias dos Contribuintes.

ABSTRACT

Since the author of this paper has had functions of technical support for the Taxpayer Advocate, as technical staff of the Directorate General for Taxation (DGCI), this position allows him to address the issue on one of the most visible instruments of the alternative resolution of conflicts between taxpayers and tax administration.

The establishment of such institution has been evidenced in many countries, its recent implementation in Canada - one of the most developed countries in the world, has been cause for reflection on this theme and for the analysis of the operating model in some countries.

Portugal, unlike these countries and its neighbor - Spain, moved into the extinction of the Taxpayer Advocate, which leads us to explore the lines of action of its status, comparing it with the reality of other countries as well as to address the instruments that Tax Administrations implemented in some countries in the management of complaints and suggestions made by taxpayers.

The reality of the Portuguese tax system, diagnosed in the Report of the Working Group for the Study of Fiscal Policy, will be the basis of reflection on the utility of the implementation of institutions, that defend the rights and guarantees of taxpayers and their correlation with the action of the Ombudsman of Justice, and the recent implementation of the Arbitration Rules of Taxation.

Keywords: Taxpayer Advocate, Taxpayers' Ombudsman, the Ombudsman, Tax Arbitrage, Rights and Guarantees of Taxpayers.

ÍNDICE

1. Introdução	1
2. A relação Administração Tributária v.s. Contribuinte e a função de assistência ao contribuinte	5
3. Defensoria do Contribuinte: A experiência em Portugal	14
3.1 O Defensor do Contribuinte.....	14
3.1.1 Natureza, atribuições e competências.....	14
3.1.2 Estatuto jurídico	16
3.1.3 Exercício dos poderes.....	18
3.1.3.1 Do processo	18
3.1.3.2 Relatórios anuais	19
3.2 A extinção do Defensor do Contribuinte	20
4. Alternativas na resolução dos conflitos tributários	25
4.1 A Administração Tributária	25
4.1.1 África do Sul	27
4.1.2 Colômbia	29
4.1.3 França	31
4.1.4 Korea	32
4.1.5 México.....	34
4.1.6 United Kingdom of Great Britain.....	36
4.2 O Provedor de Justiça	39
4.3 A Arbitragem Tributária	44
5. Defensoria do Contribuinte: Visão geral em direito comparado	49
5.1 Canadá	49
5.1.1 Natureza, atribuições e competências.....	49
5.1.2 Estatuto jurídico	51
5.1.3 Exercício dos poderes.....	52
5.1.3.1 Do processo	52
5.1.3.2 Relatórios anuais	52
5.2 Espanha	53
5.2.1 Natureza, atribuições e competências.....	53
5.2.2 Estatuto jurídico	54

5.2.3 Exercício dos poderes.....	56
5.2.3.1 Do processo	56
5.2.3.2 Relatórios anuais	57
5.3. Estados Unidos da América.....	58
5.3.1. Natureza, atribuições e competências.....	58
5.3.2 Estatuto jurídico	60
5.3.3 Exercício dos poderes.....	60
5.3.3.1 Do processo	60
5.3.3.2 Relatórios anuais	60
5.4. Itália	62
5.4.1 Natureza, atribuições e competências.....	62
5.4.2 Estatuto jurídico	62
5.4.3 Exercício dos poderes	63
5.4.3.1 Do processo	63
5.4.3.2 Relatórios anuais	64
6. Defensoria do Contribuinte: Proposta de Modelo a Implementar em Portugal .65	
6.1 Natureza, atribuições e competências.....	65
6.2 Estatuto jurídico.....	68
6.3 Exercício dos poderes	69
6.3.1 Do processo	69
6.3.2 Relatórios anuais	71
7. Conclusão	73
Referências Bibliográficas	81
Anexo I: Discurso de tomada de posse do Defensor do Contribuinte	88

LISTA DE ABREVIATURAS

AEAT	-	<i>Agência Estatal de Administración Tributária</i>
CAAD	-	Centro de Arbitragem Administrativa
CIAT	-	Centro Interamericano de Administraciones Tributárias
Consejo	-	<i>Consejo para la Defensa del Contribuyente</i>
CPPT	-	Código de Procedimento e Processo Tributário
CRA	-	<i>Canada Revenue Agency</i>
CRP	-	Constituição da República Portuguesa
DGAIEC	-	Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI	-	Direcção-Geral dos Impostos
DGFIP	-	<i>Direction Générale des Finances Publiques</i>
DIAN	-	Direcção de Impostos e Alfândegas Nacionais
Garante	-	<i>Garante del contribuyente</i>
GEPF	-	Grupo para o Estudo da Política Fiscal
HMRC	-	<i>HM Revenue & Customs</i>
ILADT	-	<i>Instituto Latino-americano de Derecho Tributario</i>
IRS	-	Imposto Sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares
<i>IRS</i>	-	<i>Internal Revenue Service</i>
IS	-	<i>The Insolvency Service</i>
IVA	-	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	-	Lei Geral Tributária
NTS	-	<i>National Tax Service</i>
OECD	-	<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>
OTOC	-	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
RAT	-	Regime de Arbitragem Tributária
SARS	-	<i>South African Revenue Service</i>
SAT	-	<i>Serviço de Administración Tributária</i>
SEF	-	Sistema de Execuções Fiscais

SIADAP	-	Sistema Integrado de Avaliação da Administração Pública
SIPA	-	Sistema Informático de Penhoras Automáticas
SSMO	-	<i>SARS Service Monitoring Office</i>
TAS	-	<i>Taxpayer Advocate Service</i>
TC	-	Tribunal Constitucional
TJUE	-	Tribunal de Justiça da União Europeia
VOA	-	<i>Valuation Office Agency</i>

1. INTRODUÇÃO

Em 2007, eventuais abusos ou prepotência fiscal praticados pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) deram origem a uma ampla discussão pública e política, dando azo a um conjunto de intervenções e à organização de conferências sobre direitos e garantias dos contribuintes, designadamente pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC), por se considerar que os mesmos estão em plano desigual relativamente à actuação da Administração Tributária.

Na base desta tensão está entre outras causas, a complexidade do sistema fiscal e o excessivo grau de tecnicidade com que são elaboradas as leis tributárias, tornando difícil a apreensão do conteúdo normativo pelo contribuinte médio, ao qual acresce a frequência de alterações legislativas e a consequente flutuabilidade e imprevisibilidade da ordem jurídica tributária¹, aliadas a uma maior eficiência fiscal obtida através da cobrança de dívidas fiscais com o recurso a penhoras electrónicas.

Igualmente, os novos tempos são uma consequência da evolução do Estado liberal para o Estado social, que veio trazer uma maior preponderância ao instituto fiscal e parafiscal, onde a necessidade de aumentar as receitas assume uma importância cada vez maior, colocando no sistema tributário o ónus de enquadrar uma larga base tributária no sentido de colectar os factos da vida real.

As consequências na gestão da Administração Tributária, ocorrem no grau de dificuldade do seu trabalho, complicando-lhe a aplicação e interpretação das normas tributárias, levando a que tenha existido uma transferência das suas actividades para a esfera dos contribuintes, pelo que a função actual da Administração Tributária já não é tanto a aplicação da lei fiscal, mas a verificação e controlo da sua aplicação pelos contribuintes, através dos deveres de cooperação ou declaração².

É neste ponto que a relação se torna tensa pois o modelo de relacionamento passa a ser assimétrico e desequilibrado, cabendo aos contribuintes interpretar, qualificar e liquidar, suportando uma maior tensão fiscal indirecta, com deveres de informação exagerados e

¹ FAVEIRO, Vítor - *O Estatuto do Contribuinte*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. pp.925.

² SANCHES, J.L. Saldanha - *Justiça Fiscal*. Lisboa: Relógio D'Água Editores, 2010. pp. 55.

pesados, com ameaças de que se não cumprem incorrem em sanções, naquilo que se considera ser o modelo do súbdito fiscal³.

A pressão será ainda maior se equacionados aspectos relativos à fraude fiscal - mais no universo das pequenas e médias empresas e ao planeamento fiscal agressivo - mais no universo das grandes empresas, que juntamente com a alta percentagem da economia paralela - acima dos 20%, fazem incidir a ideia de que os contribuintes são potenciais evasores.

É nesta encruzilhada de factores que se fundamenta a necessidade de na presente dissertação, se abordar o papel desempenhado por entidades de Defensoria do Contribuinte, que têm como objectivo o cumprimento de duas funções básicas:

- (i) Uma que passa por processar queixas e sugestões;
- (ii) A outra por alertar a Administração Tributária para os factores relacionados com a sua actividade que determinam a insatisfação dos contribuintes.

Nesse sentido, serão referenciados nesta dissertação um conjunto de realidades a funcionar em diversos países, como os Estados Unidos, o México, a Espanha, o Canadá, e outros, que têm em execução instâncias de defesa do contribuinte, em diferentes configurações, algumas estabelecidas com previsão na legislação tributária mas sempre em articulação com a Administração Tributária, proporcionando o alcançar dos referidos objectivos, assegurando funções de observatório do sistema tributário, emitindo recomendações e pareceres relativos a alterações normativas que permitem atingir uma maior justiça fiscal e diminuição da litigiosidade, salvaguardando dessa forma os direitos dos contribuintes nos procedimentos aplicados pelas Administrações Tributárias e a prestação por esta de um serviço de qualidade.

Em 1999, Portugal enveredou por este caminho com a criação do Defensor do Contribuinte, todavia o exercício das suas funções não foi longo devido a um conjunto de vicissitudes, entre as quais a falta de tradição e de consolidação prática e a oposição do Provedor de Justiça, pelo que foi extinto em 2003-01-07, fundamentado numa racionalização das estruturas públicas, visando serviços que prosseguiam objectivos complementares, paralelos ou sobrepostos, neste caso sobreponíveis às do Provedor de

³ SERRANO ANTÓN, Fernando - La experiencia Internacional. In *Cliente o Contribuyente?*. 1.ª ed. Madrid: Editorial Aranzadi, 2008. pp. 84.

Justiça, o que justifica a abordagem nesta dissertação da figura do Defensor do Contribuinte, da sua extinção e consequências e das alternativas na resolução dos conflitos tributários que podem ser utilizados pelos contribuintes, seja na Administração Tributária em que se abordará quais os instrumentos disponibilizados em Portugal e noutros países, seja pelo recurso ao Provedor de Justiça e mais recentemente, à Arbitragem Tributária.

Apesar das constantes promessas de melhoria nas relações com os contribuintes, frequente e recorrentemente tornadas públicas, oficialmente e oficiosamente com recurso aos meios de comunicação social e da argumentação realizada pela Administração Tributária de que os erros existentes são em reduzido número, continua ainda presente o contexto de 2007, relativo ao desequilíbrio no relacionamento com os contribuintes.

Se assim não fosse, não se compreenderiam as recomendações formuladas em 2009, no Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal (GEPF)⁴, que será objecto de inúmeras referências nesta dissertação pela actualidade do diagnóstico realizado às questões sistémicas que fixam a dinâmica do sistema tributário em Portugal, no qual se referenciam os resultados por vezes catastróficos decorrentes desses erros.

Em reforço desta realidade e mais recentemente, releva a recomendação da Assembleia da República ao Governo, estabelecida na Resolução n.º 33/2011, de 2 de Março, para que se promova uma auditoria externa ao Sistema de Execuções Fiscais, no sentido de se verificar a legalidade dos procedimentos utilizados e o respeito escrupuloso dos direitos e garantias dos contribuintes.

Por isso, continua a faltar um instrumento de conciliação ou interface, personalizado numa entidade que faça a ligação entre os interesses das partes - contribuintes e Administração Tributária e dessa forma acompanhe a premente evolução do sistema tributário face aos desafios que são colocados pelos novos tempos.

Em resumo, será abordado em termos históricos qual tem sido a dinâmica na vertente dos direitos e garantias dos contribuintes, implementada nas diversas reformas tributárias que se vêm realizando em Portugal, com mais ênfase na do ano de 1995 e na

⁴ GEPF, Relatório - *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf

parte que se prende com os instrumentos de assistência aos contribuintes, que esteve na base da criação do Defensor do Contribuinte.

Por fim será dado relevo em termos de direito comparado às instituições de defesa do contribuinte a funcionar em Espanha, Estados Unidos da América e Itália, por decorrerem da sua previsão na legislação tributária e no Canadá, um dos países mais desenvolvidos do mundo, por ser um modelo que foi recentemente implementado (2008) e que actua em termos orgânicos no mesmo patamar do Defensor do Contribuinte, e ainda, materializada uma proposta de modelo de defensoria do contribuinte a implementar em Portugal.

2. A RELAÇÃO ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA V.S. CONTRIBUINTE E A FUNÇÃO DE ASSISTÊNCIA AO CONTRIBUINTE

Historicamente é necessário retroceder ao período relativo à reforma tributária de 1922, para se constatar na lei a consignação ao tema das garantias, quando se previa nos processos de reclamação administrativa, quanto aos actos de fixação do valor dos rendimentos, que estes fossem apreciados por uma única comissão administrativa, de cuja decisão cabia recurso judicial.

Fracassado o regime tributário que pela primeira vez conferia estabilidade e sistematização ao sistema tributário e tentava implementar um imposto único sobre o rendimento pessoal, pois a prioridade nesse tempo era como agora centrada no equilíbrio das contas públicas, em 1929 foi concebida uma nova reforma, cujo objectivo era atingir uma maior regularidade nas receitas do Estado e uma maior simplicidade e objectividade quanto aos meios de defesa do contribuinte, na qual a tributação do rendimento era baseado na concepção do rendimento normal e pela primeira vez teria sido criado um regime de contencioso de actos administrativos, mas de reduzida projecção e eficácia, dada a não contenciosidade do poder de fixação dos rendimentos normais e à tradicional separação de poderes, impedindo o controlo da actividade administrativa pelo poder judicial⁵.

Este regime perdurou até aos anos 60, quando num contexto de injustiças na tributação, de insuficiência de receitas e reconhecimento de que a base do dever de contribuir para os encargos públicos se fazia segundo a capacidade contributiva de cada cidadão, i.e. pelo rendimento real ou valor real das várias fontes tributárias, enquadramento que havia sido consignado no art. 28º da Constituição da República Portuguesa (CRP) de 1933, se estabeleceu uma nova reforma tributária.

Pela primeira vez foi institucionalizada uma verdadeira ordem jurídica tributária na qual se consagrou o princípio das garantias do contribuinte realizada através do Código de Processo das Contribuições e Impostos e a garantia de informação prévia e da informação vinculada, introduzindo a certeza e segurança das situações tributárias.

⁵ FAVEIRO, Vítor, cit, pp. 34.

Criou-se igualmente o Serviço de Prevenção e Fiscalização Tributárias, que exercia uma acção de assistência e orientação e introduziu-se uma nova filosofia na função pública tributária mediante uma reformulação radical na Administração Tributária, um dos factores que esteve na base do fracasso das reformas de 1922 e 1929⁶.

Após o 25 de Abril de 1974, foi constatado que o sistema tributário tinha atingido o seu limite, por variadas razões de entre as quais estavam o agravamento crescente da carga tributária, o aumento do clima de evasão fiscal, a discricionariedade da administração na fixação da matéria colectável sem controlo judiciário, considerados um manifesto retorno ao sistema da reforma tributária de 1929, levando a uma nova reforma nos anos 80, que iria abranger a tributação do consumo em 1986, a do rendimento em 1988, a do procedimento e do processo tributário em 1991, mais tarde desenvolvida pela elaboração da Lei Geral Tributária (LGT).

O maior relevo da reforma tributária de 1980 caracterizou-se pelo destaque dado à pessoa do contribuinte no âmbito do regime jurídico dos procedimentos, imputando-se ao contribuinte o primado da posição jurídica no plano da aplicação da lei e à Administração o controlo e a acção na realização dos actos tributários na aplicação da lei, atribuindo-se à declaração do contribuinte a presunção de verdade, deste modo se elegendo uma nova posição no relacionamento com os contribuintes⁷.

Subsequentes modificações legislativas decorrentes da necessidade de controlar a despesa pública e a inflação pois tinha-se atingido uma quebra real das receitas fiscais e um aumento da dívida fiscal liquidada e não paga, criaram um clima de retrocesso e descaracterização da reforma tributária dos anos 80, levando a uma nova reestruturação do sistema tributário em 1995.

Nesta matéria, afirmava António Sousa Franco⁸, que a reforma tributária dos anos 80 era pouco adequada ao sistema económico, assentava na escassa ética de responsabilidade dos contribuintes e num aparelho orgânico pouco eficiente, que não se modernizou, nem foi dotado de um sistema informático eficaz.

⁶ CATARINO, João Ricardo - *Para uma Teoria Política do Tributo*. 2.^a ed. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, 2009. pp. 320-325.

⁷ FAVEIRO, Vítor, cit, pp. 56.

⁸ FRANCO, António Sousa. Disponível em: <http://www.min-financas.pt/ptempo/ptempo3/w65.pdf>

Argumentava, que face a um cenário futuro em que o que contaria para o Estado seriam fundamentalmente as receitas fiscais, quando acabassem as receitas das privatizações, os dividendos das empresas públicas, os efeitos indirectos das baixas taxas de juro no Orçamento, a extinção ou redução dos fundos comunitários, impunha-se modernizar o sistema, para alterar a relação fisco - contribuinte e desenvolver uma ética de maior responsabilidade social dos cidadãos, num contexto de limites a estes objectivos, decorrentes da legitimação política, dos compromissos jurídicos e políticos da adesão à Comunidade Económica Europeia - matéria fiscal na qual se incluíam as decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) e dos critérios de convergência, mas uma maior limitação se estabelecia na deficiente cultura fiscal dos cidadãos, que só poderia ser resolvida quando estas matérias fossem introduzidas na escola e começassem a ser interiorizadas desde jovens de forma a permitir consolidar a ética de responsabilidade.

O principal instrumento jurídico da programação desta reforma, designada por reforma fiscal da transição para o século XXI, foi materializado na Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, que no plano político entre outros princípios estruturantes, definia o da cidadania - reforma das mentalidades no sentido da consciência da importância do instituto fiscal como forma de combater a actual mentalidade de fuga ao fisco socialmente tolerada e o de serviço público - permitindo uma administração agindo e actuando ao serviço dos cidadãos, dado que os contribuintes não devem ser vistos como potenciais faltosos ou defraudadores, mas como cidadãos e destinatários de um serviço público, como verdadeiros clientes.

Em matéria de relação com os contribuintes, a *Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*⁹, vem recomendando a aplicação de oito (8) princípios:

- *[a]pply tax laws in a fair, reliable and transparent manner;*
- *outline and communicate to taxpayers their rights and obligations as well as the available complaint procedures and redress mechanisms;*
- *consistently deliver quality information and treat inquiries, requests and appeals from taxpayers in an accurate and timely fashion;*

⁹ OECD - *Principles of Good Tax Administration - Practice Note*. pp. 4. Disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/34/39/1907918.pdf>

- *provide an accessible and dependable information service on taxpayers rights and obligations with respect to the law;*
- *ensure that compliance costs are kept at the minimum level necessary to achieve compliance with the tax laws;*
- *where appropriate, give taxpayers opportunities to comment on changes to administrative policies and procedures;*
- *use taxpayer information only to the extent permitted by law;*
- *develop and maintain good working relationships with client groups and the wider community.*

E sobre uma nova relação entre a Administração Tributária e o contribuinte, Fernando Serrano Antón¹⁰ questiona

[E]ntonces, en qué debe traducirse este nuevo modelo relacional tributario?:

- *Clarificación de la gestión, acercándola al contribuyente;*
 - *Simplificación en los modelos de declaración;*
 - *Disminución de la acritud ante los aspectos coercitivos de la Administración tributaria;*
 - *Previsión de mecanismos de participación del contribuyente a través de consejos de contribuyentes, observatorios, comités, etcétera;*
 - *Mejora de la eficacia; y,*
 - *Prestación de un mejor servicio, en un doble sentido;*
- i. Se trata de un cumplimiento adecuado de la tarea, con conocimientos administrativos y técnicos que posibilitan la eficacia operacional;*
 - ii. Calidad en la relación con el contribuyente, donde se muestre un interés, con trato personalizado, y que se trata de satisfacer una demanda de servicio de la mejor manera posible.*

Como linha de actuação da estratégia reformadora, vamos encontrar a reafirmação de se colocar o sistema tributário ao serviço dos cidadãos, estabelecendo uma nova relação de confiança, dando aos direitos e garantias dos contribuintes um lugar central no sistema, nas regras e procedimentos, cuidando eficazmente da simplicidade e da comodidade e

¹⁰ SERRANO ANTÓN, Fernando, cit, pp. 87 - 88.

neste contexto, duas medidas foram adoptadas: uma pela aprovação de uma LGT, a outra pela instituição do Defensor do Contribuinte.

Em relação à LGT, estabeleciam-se os princípios do direito tributário, que podiam contribuir para uma maior segurança das relações entre a Administração Tributária e os contribuintes, uniformizando os critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efectiva do princípio da igualdade e a estabilidade e coerência do sistema tributário, aproximando-o do sistema tributário das sociedades democráticas mais avançadas, objectivo que se inseria nos objectivos gerais, enunciados na resolução para a reforma fiscal de transição para o século XXI.

No que se refere à instituição do Defensor do Contribuinte, o objectivo era atribuir-lhe a qualidade de órgão destinado a apoiar e a defender os contribuintes, junto da Administração Tributária, dotado de um estatuto de inteira autonomia, independência hierárquica e estabilidade no exercício de funções, actuando sem qualquer interferência com o estatuto do Provedor de Justiça e como observador privilegiado do funcionamento do sistema tributário.

Nesse sentido, a alteração realizada à orgânica do Ministério das Finanças pelo DECRETO-LEI n.º 158/96, de 03 de Setembro (artigo 27º), que materializava a criação do Defensor do Contribuinte, órgão novo destinado a apoiar e a defender os contribuintes junto da Administração Tributária, cuja actuação seria importante para estimular e efectivar uma preocupação constante de respeito pelos direitos humanos por parte da Administração Tributária, sem qualquer prejuízo da função específica de garante dos princípios e regras fundamentais da legalidade e dos direitos do homem que cabe ao Provedor, caminhando-se de forma prudente, ao encontro da tendência moderna para criar órgãos de provedoria ou auditoria, independentes mas próximos da estrutura.

Esta preocupação de respeito pelos direitos humanos tinha sido o tema eleito das XXI Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário, organizadas no Brasil pelo *Instituto Latino-americano de Derecho Tributario (ILADT)*, em 2000, em cuja Resolução se considerava:

(i) A proeminência dos direitos humanos como definidores da posição jurídica do cidadão num Estado de direito democrático, que afectam as suas relações com todos os poderes públicos, incluindo o poder tributário;

(ii) As declarações e tratados internacionais de direitos humanos e as constituições nacionais dos países membros do ILADT e a sua vinculação a um conceito de Estado de direito democrático;

(iii) A protecção dos direitos humanos se estenda a todos os sujeitos da relação tributária;

(iv) A protecção dos direitos humanos deva considerar que os impostos se cobram com a finalidade de custear os gastos colectivos, devendo as Administrações Tributárias observar a sua função de serviço ao cidadão.

De entre as várias recomendações aprovadas nestas jornadas, encontrava-se a do n.º 9¹¹, na qual se recomendava o estabelecimento como órgão independente com plena autonomia funcional, do *Ombudsman* - Defensor do Contribuinte, cuja missão especial seria a tutela dos direitos dos sujeitos passivos e obrigados perante actos, acções ou omissões da Administração Tributária em matéria de obrigações tributárias.

Tendo sido extinto o Defensor de Contribuinte, o reequilíbrio da relação entre a Administração Tributária e os contribuintes, restringiu-se ao apelo ao Provedor de Justiça, num contexto identificado pelo GEPF, de actuações da Administração Tributária, que dando lugar a erros são apontados como estando na origem de resultados negativos para os contribuintes, provocando falências, desemprego e situações pessoais dramáticas, em muitos casos, saindo a Administração Tributária prejudicada pois a anulação da liquidação de imposto pelos Tribunais, padecia apenas, de alguns vícios formais¹².

Contexto que levou à realização de conferências sobre os danos cometidos na esfera jurídica dos contribuintes, matéria não encerrada, como é exemplo a recente Resolução da Assembleia da República n.º 33/2011, de 02 de Março, recomendando ao Governo, a promoção em 2011 de uma auditoria externa ao Sistema de Execuções Fiscais (SEF), com o objectivo de se verificar a legalidade dos procedimentos utilizados, o respeito escrupuloso dos direitos e garantias dos contribuintes e a articulação com os restantes sistemas informáticos, nomeadamente o Sistema Informático de Penhoras Automáticas (SIPA).

¹¹ ILADT - *Derechos Humanos y Tributación*. Disponível em: <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx>

¹² GEPF, Relatório, cit, p. 607.

Sobre as garantias dos contribuintes, Manuel Faustino afirma:

Apesar dos passos dados na modernização da máquina fiscal e do indiscutível aumento da sua eficácia, bom seria que, em aspectos básicos e essenciais da administração do nosso sistema tributário, como o das garantias dos contribuintes, Portugal progredisse. A Carta dos Direitos do Contribuinte no Canadá é um bom exemplo.¹³

As cartas dos direitos do contribuinte têm vindo a ser implementadas segundo José Casalta Nabais¹⁴, no âmbito da retórica em torno da expressão cidadania fiscal, associada à reivindicação de mais e melhores garantias para os contribuintes, considerado um dos princípios estruturantes na referenciada reforma fiscal da transição para o século XXI.

Ainda assim, da parte do Estado têm sido difundidas diversas medidas¹⁵, tendo por fim atingir o referido equilíbrio ou reequilíbrio da relação entre a Administração Tributária e os contribuintes, tais como:

- (i) Acordos prévios sobre preços de transferência;
- (ii) Revisão profunda do regime das informações vinculativas;
- (iii) Novas regras no âmbito do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), visando a imediata e célere correcção de erros materiais ou manifestos da Administração Tributária;
- (iv) Alterações aos normativos da LGT que regulam os procedimentos conducentes à derrogação do sigilo bancário, visando maior rigor e transparência e simultaneamente, optimização dos resultados na tributação através da avaliação indirecta, designadamente no domínio das manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais não justificados, de forma a reduzir situações susceptíveis de criar contencioso;
- (v) Medidas de natureza administrativa destinadas a reduzir os prazos de reembolso dos impostos, em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA) e Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS);

¹³ FAUSTINO, Manuel - Carta dos Direitos dos Contribuintes no Canadá - *Revista OTOC Fev 2009*. Disponível em: http://www.otoc.pt/downloads/files/1235574139_19a22_Gabinete_de_estudos.pdf

¹⁴ NABAIS, José Casalta - *Por um Estado Fiscal Suportável*. Coimbra: Almedina. pp. 113.

¹⁵ OE/2010, Relatório - Item 1.4.3, pp. 84. Disponível em <http://www.dgo.pt/oe/2010/Proposta/Relatorio/rel-2010.pdf>

(vi) Reenquadramento dos mecanismos de compensação por iniciativa da Administração Tributária;

(vii) Criação do Regime de Arbitragem Fiscal (RAT).

Outro patamar, o da simplicidade e da comodidade - também considerado um dos princípios estruturantes da reforma fiscal da transição para o século XXI, tem sido a área onde se vem assistindo a grandes desenvolvimentos por via da aposta nas novas tecnologias, a par dos ganhos de eficiência na cobrança de receita fiscal na fase coerciva, tendo vindo a desempenhar papel de relevo, um plano estratégico estabelecido pelo Director-Geral da DGCI, designado de “Qualidade no Serviço ao Contribuinte”¹⁶, visando uma administração aliada dos contribuintes, suportada por acções que tendem a:

(i) Facilitar o cumprimento das obrigações fiscais;

(ii) Responder com rapidez e qualidade às solicitações dos contribuintes;

(iii) Promover uma relação de confiança mútua;

(iv) Ser um factor de competitividade e justiça social.

Apesar da qualidade das medidas que integram o referido programa, continuam visíveis as dificuldades na materialização de tão amplos objectivos, de que são exemplo o facto de sendo o IRS, um dos impostos mais importantes do sistema tributário pelo significativo peso nas receitas fiscais, continuarem ausentes no apoio ao contribuinte, as perguntas frequentes de cuja importância se publicita¹⁷ e o manual de apoio ao preenchimento da declaração de rendimentos¹⁸, em detrimento do princípio da segurança jurídica, que segundo Saldanha Sanches¹⁹ e no mesmo sentido Vítor Faveiro²⁰, permitem aos contribuintes tomarem as suas decisões com possibilidade de previsão das consequências.

¹⁶ PEREIRA, José Azevedo - *Qualidade no Serviço ao Contribuinte*. Disponível em: http://www.afp.pt/UPLOADS/EVENTOS%20E%20INICIATIVAS%5CCONFERENCIAS%5CCALEN DARIO/qualidade%20_afp27NOV2008.pdf

¹⁷ PEREIRA, José Azevedo Pereira - *Políticas de Comunicación com la Sociedad y Nuevos Métodos*, pp. 7. Disponível em: http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=1012#

¹⁸ DGCI - *FAQ's IRS*. Disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/guia_fiscal/irs/guia_irsv2_09.htm

¹⁹ SANCHES, J.L. Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*. 2.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. pp. 75.

²⁰ FAVEIRO, Vítor, cit, pp. 925.

Assim, continuam a ser desconsideradas em matéria inerente à melhoria da relação entre a Administração Tributária e os contribuintes:

(i) Melhoria da ética da responsabilidade no sentido de se reforçar a consciência dos cidadãos da importância do instituto fiscal na construção de um Estado moderno e democrático, que foram bem identificadas no Relatório do GEPF²¹;

(ii) Mitigação da crescente conflitualidade com os contribuintes, com impacto significativo e negativo no número elevado de processos pendentes de decisão nos Tribunais Tributários, actuando a montante de forma a harmonizar o princípio da eficácia com o da legalidade, de molde a se passar de uma administração de procedimentos a outra de resultados sem que se ressinta o princípio da legalidade²²;

(iii) Medidas mais eficazes na resposta e resolução de dúvidas e problemas colocados pelos contribuintes;

(iv) Aumento dos limites previstos para os crimes de fraude (art. 103º do Regime Geral das Infrações Tributárias) e abuso de confiança fiscal (art. 105º do Regime Geral das Infrações Tributárias), desbloqueando a absorção de recursos da Administração Tributária, Ministério Público e Tribunais, para tarefas de maior valor acrescentado²³;

(iv) Criação da figura do gestor do contribuinte de forma a alcançar um atendimento mais responsabilizado e adequado sobre as informações prestadas pela Administração Tributária²⁴;

(v) Medidas que levem a Administração Tributária a reforçar a uniformização na aplicação da lei fiscal, ajustando-a às decisões dos Tribunais Tributários e do TJUE;

(vi) Adopção de práticas de boa gestão implementadas no sector privado, permitindo aos contribuintes reduzir custos de contexto, designadamente sendo o *call center* um instrumento destinado às respostas “de massa”, permitir que o contacto seja realizado para um número de telefone fixo, dado que as operadoras já disponibilizam este tipo de contacto de forma gratuita por um valor fixo mensal, opção que é disponibilizada pelos *call center* do sector privado.

²¹ GEPF, Relatório, cit, pp. 163.

²² CARLOS AGIUS, Juan - Aspectos Teóricos: Cliente o Contribuyente. In *Cliente o Contribuyente?*, 1.ª ed. Madrid: Editorial Aranzadi, 2008. pp. 37.

²³ GEPF, Relatório, cit, pp. 179.

²⁴ GEPF, Relatório, cit, pp. 620.

3. DEFENSORIA DO CONTRIBUINTE: A EXPERIÊNCIA EM PORTUGAL

“Que medidas preconiza para tornar a Administração Fiscal mais eficiente?”

De uma forma resumida, posso adiantar vários pontos: um modelo orgânico que foi destruído ou seja, Administração-Geral Tributária, Defensor do Contribuinte encarregado da defesa dos direitos do contribuinte “por dentro”, já que o que vem de fora escorre e é rejeitado, [...]”

António de Sousa Franco, Revista OTOC, Agosto 2003.

3.1 O DEFENSOR DO CONTRIBUINTE

3.1.1 Natureza, Atribuições e Competências

O cargo de Defensor do Contribuinte foi criado pelo art. 27º do DECRETO-LEI n.º 158/96, de 3 de Setembro (Lei orgânica do Ministério das Finanças), tendo o seu estatuto jurídico sido regulamentado pelo DECRETO-LEI n.º 205/97, de 12 de Agosto, com as alterações produzidas pelo art. 58º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 1999).

O Defensor do Contribuinte era um órgão administrativo independente que, agindo com imparcialidade e conformação com a lei e a equidade, nos termos da CRP e das leis da República, sem prejuízo das funções exercidas pelo Provedor de Justiça, tinha por atribuições principais:

- Promoção e defesa dos direitos e garantias dos sujeitos passivos de quaisquer impostos²⁵ face à administração tributária;
- Dinamização das relações tributárias entre a administração e contribuinte;
- Funcionar como um observatório do desempenho do sistema fiscal e aduaneiro;

²⁵ Os impostos, ainda que especiais, naqueles se incluindo os aduaneiros e as taxas, considerados neste diploma são os lançados pela administração central, pela administração regional autónoma e pela administração local.

- Contribuir para assegurar, por meios expeditos e num breve prazo, a justiça e a legalidade do exercício dos poderes públicos no que respeita ao lançamento, liquidação e cobrança, voluntária ou coerciva, de impostos;
- Contribuir para assegurar a justiça e a legalidade do exercício de outros poderes públicos da administração relativos ao controlo, fiscalização e apuramento da situação tributária dos contribuintes e à aplicação de coimas pela prática de contra-ordenações fiscais que não se encontrem submetidas à apreciação do poder judicial;
- Emitir pareceres e recomendações respeitantes a casos pendentes na administração tributária, de que possa resultar a ofensa de direitos e garantias dos contribuintes.

Como âmbito de acção, esta era exercida directa ou indirectamente, à:

- Definição e conhecimento do conteúdo de qualquer relação tributária, incluindo actos preparatórios ou de quantificação da matéria colectável;
- Prática de actos meramente internos, tendentes à definição do conteúdo de uma relação tributária em que figure como sujeito passivo o requerente;
- Forma de assegurar o cumprimento voluntário e ou coercivo e à forma de sancionar o incumprimento de quaisquer obrigações tributárias e obrigações fiscais acessórias;
- Decisão tomada pela administração tributária sobre reclamações gratuitas ou recursos hierárquicos, ou litígios que oponham o contribuinte à administração tributária.

Mas foram fixados limites na acção do Defensor do Contribuinte. Assim, além dos actos praticados terem a natureza de recomendações ou pareceres não vinculativos, sempre dirigidos ao órgão competente da administração pública e de estarem excluídas as acções de inspecção ou de fiscalização sobre órgãos de soberania, assembleias legislativas regionais, governos das Regiões Autónomas e órgãos ou serviços da administração local, não podia:

- Revogar, modificar, substituir, anular e declarar a nulidade ou a inexistência de quaisquer actos tributários ou actos internos da administração tributária;
- Intervir em: (i) casos que se encontrem com sentença transitada em julgado, (ii) casos pendentes nos tribunais, devendo limitar a sua recomendação ou parecer, se for caso disso, no âmbito de processo administrativo que esteja em curso, (iii) casos em que já tenha havido uma decisão administrativa definitiva, desde que observados os limites

referidos no número anterior e a mesma se destine a promover a revisão oficiosa de tal decisão, podendo emitir pareceres e recomendações respeitantes a casos pendentes na administração tributária, de que possa resultar a ofensa de direitos e garantias dos contribuintes.

O direito de petição poderia ser submetido ao Defensor do Contribuinte, pelo sujeito passivo de uma obrigação tributária, substituto ou responsável e, bem assim, qualquer pessoa que demonstrasse ter, a outro título, um interesse legítimo, nele se inserindo:

- (i) Os sujeitos passivos de quaisquer impostos, incluindo os substitutos e as pessoas subsidiariamente responsáveis pelo pagamento;
- (ii) As pessoas sobre as quais o imposto que tenha dado origem ao diferendo com a administração tributária venha a ser legal ou economicamente repercutido;
- (iii) As associações patronais, sindicais, de representação de classes profissionais, de defesa do contribuinte, de defesa dos direitos humanos e do cidadão e de defesa do consumidor, bem como quaisquer entidades não lucrativas cujo objecto consista na defesa dos interesses dos seus associados ou de terceiros.

Igualmente, teriam o direito de formular ao Defensor do Contribuinte pedidos de pareceres ou recomendações, qualquer instância do poder legislativo, bem como autoridade pública em cujas atribuições se incluam responsabilidades de natureza tributária, ou cuja acção na prossecução das suas atribuições possa ser condicionada por problemas de índole tributária e ainda, no domínio da acção legislativa ou regulamentar, o Governo da República e os Governos Regionais, que poderiam ouvir o Defensor do Contribuinte relativamente a projectos que contemplassem matéria fiscal.

3.1.2 Estatuto Jurídico

O Defensor do Contribuinte era designado por despacho conjunto do Primeiro-Ministro e do Ministro das Finanças e escolhido de entre cidadãos com comprovado mérito e competência na área fiscal (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 7º), cujo mandato duraria sete anos e não seria renovável, podendo cessar a seu pedido, por causa natural ou em caso de condenação pela prática de qualquer crime, cuja pronúncia suspenderia o exercício das suas funções (DL n.º 205/97 - art. 8º).

Entretanto, foi requerida pelo Procurador-Geral da República ao Tribunal Constitucional (TC), a inconstitucionalidade da parte final desta norma, pelo facto da suspensão do mandato em caso de condenação ou pronúncia pela prática de qualquer crime, se tratar de matéria respeitante ao direito penal, tendo sido considerada a inconstitucionalidade orgânica, por violação da reserva contida na alínea t) do n.º 1 do art. 165º da CRP²⁶.

Sendo independente relativamente ao poder executivo e não podendo ser exonerado por razões atinentes ao seu cargo (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 9º), o Defensor do Contribuinte não respondia criminalmente pelas recomendações ou pareceres que emitisse, nem por quaisquer actos que praticasse no âmbito das suas funções (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 10º).

No âmbito do Acórdão n.º 256/02, Processo n.º 580/98, do TC, foi considerada a violação da reserva de competência legislativa parlamentar das alíneas c) e u) do n.º 1 do art. 168º da CRP, pois foi definido um regime especial de irresponsabilidade, que o subtraía às regras gerais sobre responsabilidade civil, criminal ou disciplinar dos funcionários e agentes da Administração Pública por actos praticados no exercício das respectivas funções, não sendo impossível conceber hipóteses em que nas recomendações ou pareceres do Defensor do Contribuinte se produzam afirmações que, segundo as regras gerais, possam ser qualificadas como actos ilícitos, conferindo ao lesado um direito a reparação ou sendo susceptíveis de punição criminal.

Estando sujeito ao dever geral de sigilo fiscal, extensivo aos serviços de apoio do Defensor do Contribuinte, de cujo incumprimento constitui infracção para efeitos de aplicação da correspondente sanção penal ou contra-ordenacional (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 12.º), é-lhe aplicado um conjunto extenso de incompatibilidades (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 11º).

No âmbito do Acórdão n.º 256/02, Processo n.º 580/98, do TC, foi proferida a inconstitucionalidade da alínea a) do art. 11º, por violação da reserva legislativa parlamentar consignada na alínea b) do n.º 1 do art. 165º da CRP.

²⁶ TRIBUNAL Constitucional - Acórdão n.º 256/2002, Processo n.º 580/98. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020256.html>

Os funcionários e agentes da Administração Tributária deviam prestar colaboração, facultando todas as informações e documentos que lhe fossem pedidos, mesmo quando estivessem legalmente protegidos pelo sigilo fiscal, para cujo incumprimento constitui desobediência qualificada, com as inerentes consequências penais e disciplinares para os infractores e ainda de que das diligências realizadas nas investigações e inquéritos se relacionem com factos, documentos e informações protegidos pelo sigilo fiscal (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 16º e alínea b) do art. 18º).

No âmbito do Acórdão n.º 256/02, Processo n.º 580/98, do TC, não foi considerada a inconstitucionalidade da norma constante do n.º 3 do art. 16º do DL. n.º 205/97, por violação da alínea c) do n.º 1 do art. 165º da CRP, não o sendo a do n.º 2 do art. 16º e al. b) do art. 18º do mesmo diploma, pois o Defensor do Contribuinte integrando, ele próprio, a Administração, se encontrava expressamente adstrito ao respeito do mesmo sigilo fiscal.

No âmbito das suas competências, o Defensor do Contribuinte, entre outras devia procurar, em colaboração com os serviços da Administração Tributária e o Ministro das Finanças, as soluções mais adequadas à criação de um clima de confiança nas relações entre a Administração Tributária e os contribuintes, à tutela dos direitos e garantias dos contribuintes e ao aperfeiçoamento e desenvolvimento do sistema fiscal e da sua administração, desenvolvendo as diligências convenientes para a prossecução das suas atribuições no âmbito da preparação das recomendações e pareceres (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 18º).

3.1.3 Exercício dos Poderes

3.1.3.1 Do Processo

Além da gratuidade do recurso ao Defensor do Contribuinte por não serem devidas taxas e emolumentos pelos actos por si praticados (DECRETO - LEI n.º 205/97 - art. 36º) e a não vinculação da administração tributária às suas recomendações ou pareceres (DECRETO - LEI n.º 205/97 - art. 35º), a apresentação das petições suspendia o decurso dos prazos para a interposição de reclamações gratuitas, de recursos hierárquicos ou para a defesa em processos de contra-ordenação aduaneira e não aduaneira, na fase administrativa, se solicitado pelo contribuinte, condicionada à apresentação de uma garantia idónea de pagamento da dívida fiscal e acrescido, por

qualquer das formas previstas no art. 282º do Código do Processo Tributário, no prazo de 10 dias a contar da data da notificação que para o efeito era feita, prazo de suspensão que contava para efeitos de contagem dos juros compensatórios e moratórios se a pretensão decaísse, suspensão igualmente aplicável para o cumprimento de quaisquer obrigações fiscais, se fosse apresentada garantia que caucionasse as obrigações e o acrescido (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 21º), mas se o contribuinte obtivesse ganho de causa, tanto a concordância quanto a recusa de acolhimento não fundamentada das recomendações ou pareceres do Defensor do Contribuinte conferiam ao contribuinte o direito ao pagamento de indemnização correspondente aos custos da caução ou das garantias prestadas (DECRETO-LEI n.º 295/97 - art. 21º-A).

As petições submetidas ao Defensor do Contribuinte deveriam ser liminarmente indeferidas e mandadas arquivadas, quando se revelassem manifestamente infundadas, se demonstrasse terem sido apresentadas de má-fé ou com propósitos manifestamente dilatórios em relação ao cumprimento das obrigações fiscais e a questões que tivessem sido submetidas a apreciação do Provedor de Justiça ou dos Tribunais (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 23º), ou caso se mostrassem de pouca gravidade e não tivessem um carácter continuado (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 24º).

Antes de serem formulados os seus pareceres e recomendações, o Defensor do Contribuinte deveria inquirir as autoridades públicas por si visadas (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 28º) e sem prejuízo do direito de sigilo poderia dar-lhes publicidade sempre que o interesse dos contribuintes o justificasse, esta servisse as finalidades de aperfeiçoamento e desenvolvimento do sistema fiscal e da administração tributária e contribuíssem para o seu acatamento pelas autoridades tributárias envolvidas (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 31º), sendo que os actos praticados pelo Defensor do Contribuinte no exercício das suas competências não eram susceptíveis de recurso contencioso, podendo apenas ser objecto de reclamação para si (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 35º).

3.1.3.2. Relatórios Anuais

Subsistia a obrigatoriedade do Defensor do Contribuinte apresentar ao Ministro das Finanças, até 31 de Março de cada ano civil, um relatório das suas actividades realizadas no ano anterior (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 37º), que deveria conter um

conjunto de elementos e ser remetido à Assembleia da República (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 37º, n.º 2 e n.º 3).

O apoio administrativo, de pessoal, contabilístico e logístico era assegurado pela Secretaria-Geral do Ministério das Finanças, de cujo quadro constava o pessoal especificamente afecto a essa função, podendo ainda recorrer-se a pessoal técnico requisitado ou destacado (DECRETO-LEI n.º 205/97 - art. 38º).

3.2 A EXTINÇÃO DO DEFENSOR DO CONTRIBUINTE

Anteriormente à extinção do Defensor do Contribuinte, cuja criação fora da Administração Tributária, mas em condições de a dinamizar, nomeadamente na defesa dos direitos dos contribuintes e de conseguir, em articulação com o Conselho Nacional de Fiscalidade, funcionar como observatório crítico do sistema fiscal no seu conjunto²⁷, já se questionava a sua independência nos sectores políticos da oposição representados na Assembleia da República, dado que sendo nomeado pelo Primeiro-Ministro e pelo Ministro das Finanças, integrava a Administração Pública na orgânica do Ministério das Finanças.

Daí que no sentido de o autonomizar deixou de ser considerado como órgão de apoio do Ministro das Finanças, tendo igualmente sido aprovado na Assembleia da República, na generalidade, três projectos de lei que visavam a alteração do estatuto legal do Defensor do Contribuinte, designadamente no sentido da sua eleição pela Assembleia da República, devido a razões de legitimidade democrática, por maioria de dois terços dos Deputados presentes, desde que superior à maioria dos Deputados em efectividade de funções²⁸.

Materializada a sua extinção a partir de 01 de Janeiro de 2003, pelo DECRETO-LEI n.º 320-A/2002, de 30 de Dezembro, com fundamento na necessidade de sustentabilidade e eficácia, pela redução do seu peso excessivo, simplificando e racionalizando estruturas, extinguindo serviços que prossigam objectivos complementares, paralelos ou

²⁷ FRANCO, António Sousa - “Apresentação”. In *Trabalhos Preparatórios da Reforma da Administração Tributária*. Lisboa: Direcção-Geral da Administração Pública, 1999. pp. 6.

²⁸ PROJECTO de Lei 337/VIII. Disponível em:

<http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalheIniciativa.aspx?BID=5829>

sobrepostos, estavam em causa as competências que, em larga medida, o XV Governo Constitucional considerava sobreponíveis às do Provedor de Justiça.

Analisando as razões subjacentes à extinção do Defensor do Contribuinte, a sua criação é segundo José Casalta Nabais²⁹, o reflexo do estabelecimento do princípio estruturante da cidadania no estabelecimento de uma reforma fiscal para o Século XXI, expresso na Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Fevereiro, expressão que não considera inútil, pois a expressão cidadania fiscal implica um dever de contribuir para a comunidade e simultaneamente, um direito de exigir que todos os outros membros da comunidade contribuam para a mesma comunidade, princípio que igualmente esteve presente nas já referenciadas XXI Jornadas Latino-americanas de Direito Tributário, ao se considerar a preeminência dos direitos humanos como definidores da posição jurídica do cidadão num Estado de direito democrático e nessa medida, a ideia de cidadania segundo a qual todos os impostos são cobrados com a finalidade de custear os gastos colectivos e o estabelecimento do Defensor do Contribuinte, com a missão especial de tutela dos direitos e obrigações dos obrigados tributários perante actos ou omissões da Administração Tributária em matéria de obrigações tributárias.

Ainda dentro do mesmo registo, Vítor Faveiro³⁰ fala na reforma das mentalidades pois é a qualidade de contribuinte que confere ao Estado o poder soberano de criar impostos e Diogo Leite Campos³¹, apela à introdução dos direitos da pessoa no Direito Tributário, pois apesar de ser a democracia o governo do povo pelo povo, o legislador aceita para se atingir o nível pretendido de receitas, que os cidadãos vejam os seus bens “confiscados” por actos administrativos tributários, numa lógica de “despotismo iluminado” que se traduz em múltiplas infracções aos direitos das pessoas no campo do direito tributário.

Também, como referencia o GEPF³² no seu relatório, invocando a expressão “cidadania fiscal”:

Só o estabelecimento de uma relação de diálogo, colaboração, baseada na confiança mútua, na boa-fé e na prevenção de litígios, permitirá simultaneamente

²⁹ NABAIS, José Casalta, cit, pp. 110-114.

³⁰ FAVEIRO, Vítor, cit, pp. 121.

³¹ CAMPOS, Diogo Leite; CAMPOS, Mónica Leite - *Direito Tributário*. 2.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. pp. 109-110.

³² GEPF, Relatório, cit, pp. 48.

desbloquear crispações e conflitos, sedimentar uma activa cidadania fiscal, diminuir a evasão e a fuga ao fisco, aliviar os tribunais de processos inúteis, mal instruídos ou mal resolvidos no plano administrativo, potenciar a cobrança dos impostos devidos e legitimar a repressão dos incumpridores.

Relativamente à sobreposição com o Provedor de Justiça, internacionalmente e como se explicará nos capítulos seguintes, o mesmo tipo de instituições de defesa do contribuinte, coexistem de forma estável com a figura do Provedor de Justiça, instituições que muitas vezes têm a sua legitimidade plasmada na legislação tributária e depois, as competências do Provedor de Justiça não são as mesmas do Defensor do Contribuinte, aqui verifica-se uma especialização relativamente à temática tributária, uma maior proximidade junto das estruturas da Administração Tributária pois existiam funcionários a integrar a unidade de apoio ao Defensor do Contribuinte, o exercício de funções de observatório do sistema tributário, a opção das petições a si formuladas poderem suspender os procedimentos em curso na Administração Tributária, enquanto o Provedor de Justiça sendo generalista, não tem competências como observador do sistema tributário, as petições a si formuladas não suspendem os procedimentos em curso na Administração Tributária, sendo comum a ambas as instituições os efeitos das recomendações, que não vinculam a Administração Tributária.

Mas como defende João Ricardo Catarino, o problema das garantias não se releva na sua consagração teórica, mas mais na sua real efectivação prática, onde se sente que a justiça é morosa e não existe um empenhado esforço na realização da justiça administrativa, por uma apreciação cuidada, profunda e isenta das questões dirimidas em meios gratuitos, dando como exemplo a apreciação do recurso hierárquico onde a Administração repete os seus argumentos sem efectuar uma análise profunda dos argumentos dos contribuintes, pelo que sendo este um dos fundamentos para a implementação da Arbitragem Tributária, o mesmo raciocínio se terá de aplicar à figura do Defensor do Contribuinte, com a vantagem dos contribuintes não incorrerem em despesas, ao contrário do apelo à arbitragem tributária, que tem custos.

Deste modo, não se pode concluir que a extinção do Defensor do Contribuinte tenha sido positiva para a tutela dos direitos e garantias dos contribuintes, é que como veremos mais à frente, além dos exemplos de instituições congéneres a funcionarem noutros países, a actuação do Provedor de Justiça não tem sido objecto de relevante

expressão nas actividades realizadas pela Administração Tributária, por sua vez o recurso à arbitragem tributária incorre os contribuintes em custos e continua presente, ainda com maior intensidade por via da actual crise económica, o contexto de diagnóstico realizado pelo GEPF, sobre a relação entre a Administração Tributária e os Contribuintes.

Em consequência da extinção do Defensor do Contribuinte, a tutela dos direitos e garantias dos contribuintes passou a ficar cingida no ordenamento jurídico-fiscal, além do apelo ao Provedor de Justiça e agora, pelo recurso da figura da Arbitragem Tributária, às garantias administrativas não impugnatórias - direito à informação e direito de participação, às garantias administrativas impugnatórias - direito de reclamação e direito de recurso administrativo, e às garantias jurisdicionais - direito de acção judicial, direito de oposição e direito de recurso jurisdicional³³.

Igualmente e de molde a obter maior equidade e justiça na tributação, foi criado em 01 de Janeiro de 2009, um procedimento de correcção de erros da Administração Tributária, nos termos dos artigos 95º-A, 95º-B e 95º-C do CPPT, visando a reparação por meios simplificados de erros materiais ou manifestos ocorridos na concretização do procedimento tributário ou na tramitação do processo de execução fiscal, que sejam exógenos aos vícios de legalidade que afectem a liquidação do imposto ou a exigibilidade da dívida exequenda, contribuindo para uma maior celeridade da justiça tributária.

A iniciativa deste procedimento caberá sempre ao contribuinte, sem sujeição a formalidades essenciais, e com dever de decisão no prazo de 15 dias, devendo a Administração Tributária procurar que o procedimento decorra através de meios informáticos, sendo no entanto desconhecidos quais os efeitos práticos desta medida, como se infere do último relatório de actividades (2010), da DGCI³⁴ e Direcção-Geral

³³ ROCHA, Joaquim Freitas - *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 3.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. pp. 39 - 46.

³⁴ DGCI - *Relatório de Actividades de 2010*. Disponível em:
http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/0A771F1A-ACE9-4D6A-9311-1CD319F945E8/0/RELATORIODEACTIVIDADES_DGCI2010.pdf

das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC)³⁵, que a ela não fazem qualquer referência.

Resta aos contribuintes, no âmbito da prevenção de eventuais conflitos relativos a bens, serviços e direitos fornecidos, prestados e transmitidos pela Administração Tributária, o recurso à reclamação no atendimento nos termos da Resolução do Conselho de Ministros n.º 189/96, de 28 de Novembro, naquilo que se designa por “reclamações no livro amarelo”, uma opção que como advém da sua natureza de reclamação no atendimento, é profundamente limitativa do exercício de tutela dos direitos e garantias dos contribuintes, não sendo uma verdadeira alternativa na resolução dos conflitos tributários e relativamente ao qual só está disponibilizada informação estatística, sem conhecimento da natureza das reclamações, como se infere dos referidos relatórios de actividade.

Ainda que a reclamação no Livro Amarelo, não seja objecto de destaque nos portais electrónicos da DGCI e DGAIEC, está disponível a sua efectivação enquadrada num sistema integrado, designado de RES - Reclamações, Elogios e Sugestões³⁶, que apesar de permitir o envio e consulta por via electrónica, exceptua os locais de atendimento da DGCI, onde é presencial, estando em fase experimental.

³⁵ DGAIEC - *Relatório de Actividades 2010*. Disponível em: <http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/EF72CE73-9160-44A0-A639-2D0FB62A0EFF/0/relatorio%20actividades%202010.pdf>

³⁶ RES - Reclamações, Elogios e Sugestões. Disponível em: <http://www.sires.gov.pt/index.html>

4. ALTERNATIVAS NA RESOLUÇÃO DOS CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

“Bueno la revocación, [...], es difícil de introducir en una Administración tributaria que está acostumbrada a definir el dogma, es decir, cada inspector es titular de la verdad absoluta y nadie puede poner coto a esa verdad absoluta.”

José Juan Ferreiro Lapatza, Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente³⁷

4.1 A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Alguns casos de aparente arbitrariedade e erros da Administração Tributária, que no entanto os vem considerando como residuais - no que se refere às reclamações gratuitas, a DGCI evidencia no seu Relatório de Actividades 2010, a elevada eficácia atingida nos últimos 3 anos, quer pela redução do saldo dos processos, quer do respectivo tempo médio de conclusão, que entre 2008 e 2010, passaram de três meses para menos de um mês³⁸, mas que associados à morosidade da justiça portuguesa e ao poder de execução prévia, dão origem a resultados por vezes, catastróficos para os contribuintes, como sejam falências, desemprego e situações pessoais dramáticas, saindo muitas vezes, a Administração Tributária prejudicada por a anulação da liquidação do imposto pelos tribunais, padecer de alguns vícios formais que poderiam ter sido supridos, foram diagnosticados no relatório do GEPF³⁹.

Segundo Rogério Fernandes Ferreira, são exemplo⁴⁰:

- (i) Exigência de impostos já pagos, por falta ou erro de averbamento dos pagamentos;
- (ii) Envio de notificações a solicitar pagamentos quando a dívida se encontra suspensa;

³⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan - La justicia tributaria en España desde la perspectiva del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado, In *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid: Editorial Aranzadi, 2007. pp.39.

³⁸ DGCI - *Relatório de Actividades de 2010*, cit, pp. 33.

³⁹ GEPF, Relatório, cit, pp. 594.

⁴⁰ FERREIRA, Rogério Fernandes - *Sistema fiscal é uma «manta de retalhos»*, Revista OTOC, pp. 11. Disponível em: <http://pt.calameo.com/read/000324981e7686ce90912>

- (iii) Ameaça de penhoras e de penas pecuniárias em situações em que não há, efectivamente, incumprimento da lei;
- (iv) Pedido de colaboração com a ameaça de coimas em situações em que o destinatário não está legalmente a prestá-la;
- (v) Penhoras de contas bancárias, em que o executado toma conhecimento pela instituição bancária;
- (vi) Penhoras de bens ou direitos em valor manifestamente desnecessário ou excessivo em relação à dívida em execução;
- (vii) Decisões dos tribunais favoráveis aos contribuintes que demoram tempo demasiado a serem cumpridas;
- (viii) Falta de resposta em tempo útil aos pedidos de informação e reclamações, entre outras prestações devidas aos contribuintes;
- (ix) Adopção pela Administração Tributária de interpretações de normas em discordância com a prática comunitária e, em especial, com a que decorre das decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Não se poderá igualmente ignorar o que Vítor Faveiro⁴¹ referencia como

[A] complexidade do sistema fiscal e o excessivo grau de tecnicidade com que são, na actualidade, elaboradas as leis tributárias, tornam, em regra, difícil, se não por vezes impossível, a apreensão ou a precisão do respectivo conteúdo normativo pelo contribuinte médio. Acresce a tal realidade a frequência com que o legislador fiscal altera as respectivas leis e a conseqüente e característica de flutuabilidade da ordem jurídica tributária.

Para Ana Paula Dourado⁴², é questionável a posição da Administração Tributária e o seu contributo para a simplificação tributária, dado que pode escolher entre aplicar a lei ao caso individual ou então tipificar, estabelecendo critérios normativos de aplicação da lei, apontando como quatro (4) as causas da complexidade da legislação fiscal:

- (i) Crescente sofisticação da economia e conseqüente multiplicidade de relações jurídicas;

⁴¹ FAVEIRO, Vítor, cit, pp. 925.

⁴² DOURADO, Ana Paula - *O Princípio da Legalidade Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007. pp. 580-581.

- (ii) Multiplicidade de fins sociais, como incentivos à aquisição de casa, subscrição de fundos de pensões visando diminuir o peso na segurança social, etc.;
- (iii) Comportamentos de elisão fiscal, mediante a manipulação dos pressupostos normativos, colmatados pelo legislador e que conduzem a discussões sobre os limites do planeamento fiscal;
- (iv) Elevadas cargas fiscais que originam inúmeras excepções ao regime regra.

J.L. Saldanha Sanches⁴³ considerava que duas questões se deveriam subordinar à justa distribuição dos encargos tributários, o princípio da praticabilidade do texto normativo, em que as soluções deveriam ter como limite o princípio da razoabilidade do custo, da sua aplicação e os direitos e garantias dos contribuintes assentes numa concordância prática entre o interesse comunitário e a salvaguarda dos direitos individuais de cada contribuinte, uma solução de equilíbrio entre os interesses das partes.

Uma sugestão referenciada no relatório do GEPF⁴⁴, ainda que não tenha sido objecto de recomendação, no âmbito da organização dos serviços da Administração Tributária para apoio ao contribuinte, era a criação de uma figura híbrida, um misto de “*Ombudsman*” e funcionário fiscal de aconselhamento ao contribuinte, tendo como função receber críticas, fazer sugestões e indicar o meio legal de resolução de questões levantadas pelo contribuinte, agindo com critérios de vinculação à lei e total imparcialidade, e encaminhando os cidadãos para o procedimento mais correcto de acordo com as suas necessidades no âmbito.

São exemplo dessa realidade, a adopção deste tipo de figura instituído sob formas e designações diversas, em diversos países pelas suas Administrações Tributárias, por vezes em materialização da lei tributária, como sucede no México, o que não é presentemente o caso de Portugal, de que daremos de seguida alguns exemplos:

4.1.1 ÁFRICA DO SUL

Em 03 de Outubro de 2002, foi criado na *South African Revenue Service (SARS)*⁴⁵, o *SARS Service Monitoring Office (SSMO)*⁴⁶, uma entidade que actua de forma

⁴³ SANCHES, J.L. Saldanha - *Justiça Fiscal*, pp. 53.

⁴⁴ GEPF, Relatório, cit, pp. 606.

⁴⁵ SSMO - *Launch of SARS Service Monitoring Office*. Disponível em: <http://www.ftomasek.com/archive/m031002a.html>

independente em relação aos serviços do *SARS*, ainda que reporte directamente ao *Commissioner* do *SARS* e providencie regularmente relatórios ao Ministro das Finanças, tendo como responsável máximo, um académico com uma vasta experiência em questões fiscais.

O *SSMO* investiga e informa no prazo de 15 dias, advertindo em caso de incapacidade em cumprir esse prazo, questões relativas ao serviço prestado pela *SARS*, como por exemplo:

- (i) Atrasos no processamento de reembolsos e na tomada de decisões sobre a correcção de erros administrativos;
- (ii) Falta de fundamentos no ajustamento de reembolsos;
- (iii) Incapacidade de responder a consultas, objecções e apelos;
- (iv) Conduta e atitude dos funcionários do *SARS*.

Mas existem limites, designadamente não são analisadas questões relacionadas com (i) mérito dos litígios quanto aos seus montantes, (ii) reclamações que foram encaminhadas ao Provedor Público, (iii) assuntos que foram ou estão perante os Tribunais, (iii) reclamações sobre o Governo ou políticas do *SARS*, (iv) mudanças na legislação.

Em 2009/2010, foram tramitadas 161 851 queixas, o que representou um incremento de 9,42% em relação ao ano anterior, tendo 75,39% das queixas sido decididas no prazo de 15 dias⁴⁷.

Antes de ser apresentada uma queixa, os contribuintes devem:

- (i) Apresentar a sua questão por escrito, *fax*, telefone ou dirigindo-se ao seu serviço de finanças, para tentar resolvê-la o mais depressa possível;
- (ii) Se a questão se mantiver devem contactar um agente do *call center* e se ainda assim o problema não se resolver, é realizado um registo para ser apreciado por um *manager*;
- (iii) Se ainda assim for recebida uma resposta negativa dentro de um prazo razoável, então é possível reportar a queixa ao *SSMO*.

⁴⁶ *SSMO - Book*. Disponível em:

<http://www.sars.gov.za/home.asp?pid=4150&tid=65&s=pubs&show=1020>

⁴⁷ *SARS - Annual Report 2009/2010*, pp. 40. Disponível em: <http://www.sars.gov.za/home.asp?pid=286>

Em discussão⁴⁸ encontra-se um projecto-lei que visa a criação da figura do *Tax Ombudsman*⁴⁹, que iria preencher uma lacuna que actualmente existe entre os mecanismos internos do SARS e o acesso aos Tribunais, em linha com as melhores práticas internacionais, particularmente no Canadá, Reino Unido e Estados Unidos da América e que seria consistente com as decisões que o Tribunal Constitucional vem proferindo, sobre o valioso papel dos recursos internos, ou seja, embora os Tribunais desempenhem um papel vital no acesso à justiça em termos de litigância, não pode ser negada a importância dos recursos administrativos, mais facilmente disponíveis e a baixos custos, posicionando-se como se pode observar na Figura 3.1:

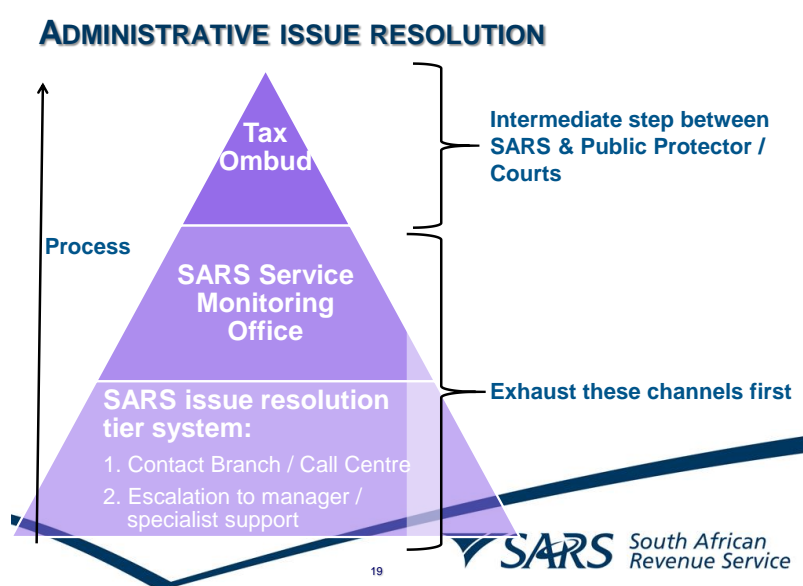


Figura 3.1 Fluxograma SARS Tax Ombudsman⁵⁰

4.1.2 COLÔMBIA

Órgão especial da Direcção de Impostos e Alfândegas Nacionais (*DIAN*), o *Defensor del Contribuyente y del Usuário Aduaneiro*, que se rege pelo artigo 31º do Decreto-Lei n.º 1071 de 1999, exerce as seguintes acções⁵¹:

⁴⁸ MINISTER Of Finance Republic Of South Africa - *Introduction Of Tax Administration Bill*. Disponível em: http://www.treasury.gov.za/comm_media/speeches/2011/2011062302.pdf

⁴⁹ MINISTER Of Finance Republic Of South Africa - *TAX Administration Bill*, pp. 178-179. Disponível em: <http://www.sars.gov.za/home.asp?pid=4&cx=009878640050894574201%3Aku-btv50zym&cof=FORID%3A10%3BNB%3A1&ie=UTF-8&q=tax+ombud&sa=#1020>

⁵⁰ SARS - *Outline of Tax Administration Bill Slide 1*, pp. 19. Disponível em: <http://www.sars.gov.za/home.asp?pid=4&cx=009878640050894574201%3Aku-btv50zym&cof=FORID%3A10%3BNB%3A1&ie=UTF-8&q=tax+ombud&sa=#1020>

- (i) Formular recomendações ao Director-Geral da *DIAN* para assegurar uma adequada, justa e oportuna prestação do serviço fiscal;
- (ii) Acompanhar a pedido dos contribuintes e usuários aduaneiros, os processos de fiscalização, a fim de assegurar o seu cumprimento legal;
- (iii) Participar, se considerado adequado, como um supervisor nas reuniões onde se promovem correcções às declarações dos contribuintes e velar para que uma vez produzida a respectiva correcção, as mesmas sejam respeitadas pelos funcionários da *DIAN*;
- (iv) Assegurar que as actuações nas diferentes dependências da *DIAN* se exerçam, dentro dos princípios constitucionais de equidade, transparência e se rejam pelo exercício da função pública.

O *Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero* é designado pelo Presidente da República sob proposta da Comissão Nacional Mista de Gestão Tributária e Aduaneira Nacional, conta com seis Defensores Regionais em todo o país por si nomeados, não se podendo opor-lhe qualquer reserva, sendo o seu mandato de um ano, não podendo revelar informação que tenha carácter sigiloso de acordo com a lei e conta com funcionários da *DIAN*, que exercem as suas funções de acordo com jurisdição e competências delegadas pelo *Defensor del Contribuyente*.

Foi criado pelo *Defensor del Contribuyente*, além de um observatório destinado à promoção dos direitos dos contribuintes⁵², um Comité do Contribuinte com o propósito de se atender às preocupações, sugestões e propostas dos contribuintes em matéria fiscal, integrando representantes dos diversos sectores económicos, social e académico da Colômbia, cujas principais funções, são:

- (i) Assessorar o *Defensor del Contribuyente* na adopção das políticas necessárias ao cumprimento da sua missão;
- (ii) Apoiar o *Defensor del Contribuyente* no cumprimento das recomendações formuladas à *DIAN*;

⁵¹ DEFENSORIA del Contribuyente e del Usuário Aduaneiro - *Funciones*. Disponível em: <http://www.dian.gov.co/content/defensoria/index.htm>

⁵² DEFENSORIA del Contribuyente e del Usuário Aduaneiro - *Observatório*. Disponível em: http://www.dian.gov.co/content/defensoria/contenidos/Observatorio_2008.pdf

- (iii) Elaborar propostas relativas à regulamentação dos impostos e sua aplicação;
- (iv) Propor modificações normativas ou procedimentais consideradas pertinentes para a melhoria da defesa dos direitos dos contribuintes.

4.1.3 FRANÇA

Em 2004, a criação da figura do *Conciliateur* Fiscal inserido num dos nove compromissos estabelecidos com a qualidade do serviço⁵³, na *Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP)*, veio corresponder à vontade de personalizar de forma amigável o recurso hierárquico que actualmente existe e de lhe dar total eficácia, mediante quatro objectivos⁵⁴:

- (i) Melhorar o mais possível o diálogo com o contribuinte, a fim de evitar conflitos que afectem a imagem da administração fiscal;
- (ii) Estabelecer uma relação positiva entre o contribuinte e administração ao nível departamental;
- (iii) Resolver os conflitos procurando uma solução que permita obter uma resposta definitiva;
- (iv) Permitir, que se informe a Administração Fiscal da não conformidade de compromissos de qualidade de serviço, para que sejam implementadas medidas correctivas.

O *Conciliateur* Fiscal trata dos problemas fiscais advindos das declarações, do cálculo ou pagamento do imposto, que numa primeira abordagem do serviço competente não sejam tratados de forma satisfatória, podendo ser objecto do pedido, a rejeição ou admissão parcial de uma reclamação, a rejeição de um pedido de dispensa de coima ou a recusa de pedido de atraso no pagamento. Igualmente trata dos litígios relativos aos compromissos de qualidade de serviço estabelecidos pela administração fiscal, sendo que a análise do pedido não dispensa o pagamento dos valores reclamados, nem interrompe os prazos de recurso contencioso.

⁵³ DGFIP - *Les neuf engagements de qualité de service*. Disponível em: http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup.jsessionid=VBNK41X04OZLVQFIEIPSFY?docOid=documentstandard_2291&espId=0&typePage=cpr02&hlquery=engagements+qualité+service&temNvlPopUp=true

⁵⁴ DGFIP - *Recours au Conciliateur Fiscal départemental*. Disponível em: <http://doc.impots.gouv.fr/aida/Apw.fcgi?FILE=Index.html>

Todavia, três tipos de situações estão fora da competência do *Conciliateur* Fiscal:

(i) Procedimentos de auditoria e revisão de contabilidade da situação fiscal pessoal

(ii) Litígios relativos ao registo predial - conservação de hipotecas;

(iii) Solicitações que tenham sido objecto de pedido ao Presidente da República, ao Primeiro - Ministro, ao Ministro, Director-Geral da *DGFIP*, do *Mediateur* da República, do Parlamento e dos eleitos locais⁵⁵.

O *Conciliateur* Fiscal está vocacionado para tratar rapidamente dos pedidos, respondendo em trinta (30) dias, seja para informar sobre a decisão ou o tratamento das questões mais complexas e se a decisão não for satisfatória, existe a possibilidade da queixa ser objecto de apreciação pelo *Mediateur* do Ministério da Economia e Finanças, tendo em 2010 sido submetidos para apreciação 81.000 pedidos⁵⁶.

4.1.4 KOREA

Em 2009, o *Commissioner* do *National Tax Service (NTS)* nomeou o chefe do *Taxpayer Advocate*, vindo do sector privado, com o papel de torre de controlo que dirige e comanda de forma independente todos os *taxpayer advocates*, cujo reforço, autoridade e objectivos constam da lei.

Na protecção dos direitos dos contribuintes pelo *Commissioner* do *NTS*⁵⁷, prevê-se que nesse sentido, deve existir um funcionário para o serviço *taxpayer advocate*, a controlar os aspectos relativos à protecção dos direitos dos contribuintes e um funcionário em cada serviço local e regional, encarregado de executar os assuntos realizados nesta matéria, que trabalharão de maneira independente.

Sobre os requisitos de nomeação de um funcionário para o *taxpayer advocate service*⁵⁸, deve ser alguém que seja perito e experiente em impostos, direito e contabilidade e

⁵⁵ CONCILIAEUR Fiscal - *Quand le saisir?*. Disponível em:

http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup?jsessionid=FWGUVN1HD5PKTQFIEIPSSFFA?docOid=documentstandard_1226&espId=0&typePage=cpr02&hlquery=conciliateur&temNvlPopUp=true

⁵⁶ DGFIP - *Rapport d'activité 2010*, pp. 12. Disponível em:

http://www2.impots.gouv.fr/documentation/rapports/activites/dgfip/2010/le_rap_2010_1807.pdf

⁵⁷ NTS - *Framework Act On National Taxe, article 81-16*, pp. 116. Disponível em:

http://www.nts.go.kr/eng/data/5_FRAMEWORK_ACT_ON_NATIONAL_TAXES.pdf

⁵⁸ NTS - *Enforcement Decree of The Framework on National Taxes, artigo 63-15*, pp. 84. Disponível em:

http://www.nts.go.kr/eng/data/6_ENFORCEMENT_DECREE_OF_THE_FRAMEWORK_ACT_ON_NATIONAL_TAXES.pdf

cumpra os critérios prescritos pelo *Commissioner* do *NTS*, tendo em conta antecedentes educacionais e de carreira.

Os deveres de intervenção serão sete (7):

- (i) Protecção dos direitos dos contribuintes, tais como a resolução de petição civis para reclamações relacionadas com os impostos;
- (ii) Melhoria do sistema de procedimento no serviço de pagamento de impostos;
- (iii) Pedido para a correcção de disposição ilegal ou injusta (excluindo o aviso de pagamento do imposto);
- (iv) Suspensão temporária e suspensão de investigação fiscal ilegal ou injusta;
- (v) Probabilidade de qualquer disposição ilegal ou injusta dar lugar à suspensão temporária e suspensão do processo de disposição relevante;
- (vi) Direcção e supervisão nos serviços locais e regionais dos assuntos respeitantes à protecção dos direitos dos contribuintes;
- (vii) Outras questões determinadas pelo *Commissioner* do *NTS*.

Estes deveres poderão ser delegados em funcionários responsáveis para desempenharem eficientemente os sete (7) deveres gerais, devendo ser escolhidos por critérios fixados pelo *Commissioner*, de entre o quadro de pessoal do *NTS*.

Em termos de fluxograma processual, o posicionamento do *Taxpayer Advocate* fica demonstrado, como se pode observar na Figura 3.2:

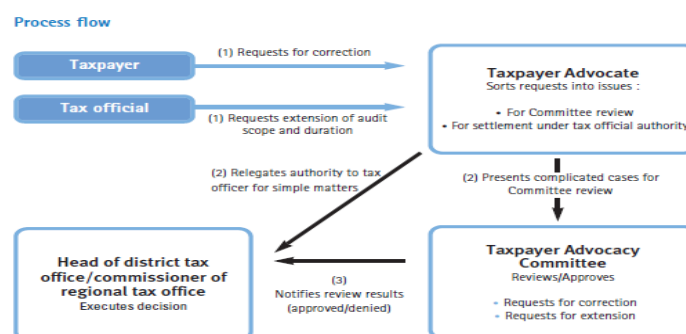


Figura 3.2 *NTS Taxpayer Advocate*⁵⁹

⁵⁹ *NTS - Annual Report 2008*, pp. 14. Disponível em: http://www.nts.go.kr/eng/resources/resour_21.asp?minfoKey=MINF7420080211223143

4.1.5 MÉXICO

A partir de 1991 foi estabelecido em articulação com a SAT - *Servicio de Administración Tributaria*, o programa *Síndicos del Contribuyente*⁶⁰, cujo fundamento legal é o *Código Fiscal de la Federación Artículo 33, fracción II*:

“II. Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes.

Los síndicos deberán reunir los siguientes requisitos:

- a) Ser licenciado en derecho, contador público o carrera afín.*
- b) Contar con reconocida experiencia y solvencia moral, así como con el tiempo necesario para participar con las autoridades fiscales en las acciones que contribuyan a prevenir y resolver los problemas de sus representados.*
- c) Prestar sus servicios en forma gratuita.*

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá expedir las reglas de carácter general que precisen las funciones de los síndicos, la manera de desarrollarlas, así como los demás aspectos y criterios que considere pertinentes para la debida aplicación y cumplimiento de lo dispuesto en esta fracción.”

E ainda, no *Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, Artículos 14, fracción III, y 16.:*

“Prestar, a través de diversos canales de atención a los contribuyentes, los servicios de asistencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y aduaneras, así como darles a conocer sus derechos; normar y ejercer las acciones de los programas en materia de prevención y resolución de problemas del contribuyente y síndicos del contribuyente.”

Pretendendo-se facilitar a relação entre as autoridades fiscais e os contribuintes para o cumprimento das suas obrigações fiscais, oferecendo-lhes apoio nos problemas, que

⁶⁰ SÍNDICOS del Contribuyente - *Programa Nacional de Síndicos del Contribuyente*. Disponível em: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/terceros/75_859.html

podem enfrentar no cumprimento das suas obrigações, permitindo salvaguardar os seus direitos e garantias.

O *Síndico* é designado por Instituições de Educação Superior, de acordo com os requisitos definidos no *Código Fiscal de la Federación*, sendo quem representa perante as autoridades fiscais locais um sector de contribuintes da sua localidade, podendo solicitar opiniões ou recomendações relativamente a assuntos relacionados com a aplicação das normas fiscais, que lhes forem apresentados pelos contribuintes que representa.

Inovadora no ordenamento jurídico mexicano, é a introdução da figura da *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*⁶¹, com início operacional previsto para Setembro de 2011, com previsão legal no art. 18º-B do *Código Fiscal da Federação*, desde 05 de Janeiro de 2004:

“Artículo 18-B.- La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se establece como organismo autónomo, con independencia técnica y operativa. La prestación de sus servicios será gratuita y sus funciones, alcance y organización se contienen en la Ley Orgánica respectiva.”

Irá ter como funções:

- (i) Defender de forma especializada e gratuita qualquer contribuinte que tenha um crédito de imposto de não mais de trinta (30) vezes o salário mínimo;
- (ii) Apoiar todos os recursos e estudos para a resolução completa dos litígios;

⁶¹ BERNAL LADRÓN, Diana - *Es Indispensable un nuevo pacto fiscal em México*. Disponível em: http://www.forojuridico.org.mx/Foro_Juridico/Entrevista_Diana_Bernal.html

(iii) Observador dos direitos fundamentais do contribuinte e do sistema fiscal, identificando quais os problemas sistémicos crónicos dos contribuintes e emitindo recomendações gerais de correcção;

(iv) Tramitar procedimentos de investigação decorrentes das queixas ou reclamações dos contribuintes;

(v) Emitir recomendações como um autêntico *ombudsman*.

Mas esta inovação tem sido objecto de vicissitudes, no decurso de uma acção impugnatória, na base das quais se encontram entre outras, as seguintes alegações⁶²:

(i) Divisão de poderes salvaguardados na Constituição;

(ii) Duplicidade de funções com instituições distintas e com o mesmo propósito - ex: Instituto Federal de Defensoria Pública;

(iii) Incremento no gasto público do Estado Mexicano em contexto de crise económica;

(iv) Limitação do exercício profissional de profissionais independentes pois a Procuradoria prestará um serviço gratuito;

(v) Duplicidade de funções com o serviço de Administração Tributária com diferentes tipos de interpretação;

(vi) Estado de insegurança jurídica para os contribuintes pois a faculdade de responder a consultas é da Administração Tributária;

(vii) Mais que tutelar as garantias dos contribuintes, a Procuradoria de Defesa do Contribuinte, na realidade actua como um assessor fiscal privado.

4.1.6 UNITED KINGDOM OF GREAT BRITAIN

A figura do *Adjudicator's Office* foi criada pelo *HM Revenue & Customs (HMRC)*, a entidade que procede à gestão e administração os impostos no Reino Unido, *Valuation Office Agency (VOA)*, uma agência executiva do *HMRC* que assegura a avaliação das propriedades e o *The Insolvency Service (IS)*, que se decidiram pela introdução de uma terceira parte, independente, para manusear reclamações, pois proporcionaria um

⁶² RAÚL VASQUEZ CABRAL, José - *El Ombudsman Fiscal*. Disponível em: <http://fca.uaq.mx/revistaposgrado/images/0802/articulo1.pdf>

melhor serviço aos seus utentes e daria aos departamentos a oportunidade de aprenderem lições e realizarem melhorias.

Referencia o *Adjudicator's Office*, no Relatório de Actividades 2011⁶³

[The] role of the Adjudicator was created because HM Revenue & Customs (HMRC), the Valuation Office Agency (the VOA) and The Insolvency Service (The IS) decided that they would like to introduce a third, independent tier of complaint handling. They took the view that this would provide their customers with a higher level of customer service and would also give the departments the opportunity to learn lessons and make improvements.

Nos termos do acordo firmado com o *HMRC*, designado de *Service Level Agreements*⁶⁴, o *Adjudicator's Office* proporciona uma revisão independente das queixas apresentadas pelos utentes do *HMRC*, que por esta entidade não forem resolvidos⁶⁵.

São averiguadas as queixas decorrentes de:

- (i) Erros;
- (ii) Atrasos indevidos;
- (iii) Conselhos enganadores (ex: informações imprecisas);
- (iv) Comportamento inadequado dos funcionários;
- (v) O uso de critérios (ex: não levando em conta circunstâncias excepcionais).

Mas existem limites, pelo que não são apreciadas as queixas sobre:

- (i) Políticas governamentais e departamentais;
- (ii) Quaisquer questões decorrentes de um contrato comercial ou de emprego entre um reclamante e o *HMRC*;
- (iii) Reclamações que foram ou estão a ser investigadas pelo *Parliamentary Ombudsman*;

⁶³ ADJUDICATOR's Office - *Annual Report 2011*, pp. 6. Disponível em: <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/report2011.pdf>

⁶⁴ ADJUDICATOR's Office - *Service Level Agreements*. Disponível em: <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/sla2011.pdf>

⁶⁵ ADJUDICATOR's Office - *Service Level Agreements*, cit, Item 2.1.

(iv) Queixas onde há um direito específico de determinação por um tribunal ou outro órgão com competência específica sobre o assunto;

(v) Queixas sobre uma investigação em curso ou inquérito criminal.

Sendo o *Adjudicator's Office* uma unidade do *HMRC* tem acesso directo a todos os seus funcionários, a informações e dados necessários à análise das queixas, sem prejuízo do *HMRC* considerar que se está perante informação sensível, o que será objecto de tratamento específico⁶⁶.

As queixas só serão analisadas quando estiverem esgotados com o *HMRC*, todos os meios processuais previstos legalmente e com decisão final proferida sem que a mesma seja satisfatória para o contribuinte, que, enquanto em fase de investigação, não poderão ter uma decisão imediata face ao volume de queixas apresentadas e não suspenderão qualquer acção que o *HMRC* prossiga, como a cobrança da dívida ou o cálculo de juros sobre qualquer dívida.

O *Adjudicator's Office* tramita as queixas que lhe são formuladas em três (3) etapas. Na primeira etapa é verificado se as queixas têm ou reúnem os requisitos para serem investigadas. Na segunda etapa é iniciada a investigação, que passará por inquirir o departamento responsável sobre as razões que estiveram na base da sua decisão, pela revisão de todos os elementos e, se necessário e caso seja útil, é realizada uma reunião com o contribuinte para se obterem mais informações antes da tomada de decisão. Na terceira etapa é tomada a decisão final.

A decisão final sobre as queixas formuladas ao *Adjudicator's Office* podem resultar numa mediação, na qual se tenta trabalhar uma solução com as partes e se inapropriada, numa recomendação que será previamente sujeita a uma audição junto do departamento responsável pela decisão objecto da queixa, que poderá ainda assim não ser aceite pelo *HMRC*⁶⁷.

O *Adjudicator's Office* publicará anualmente um relatório no qual expressará como o *HMRC*, o *VOA* e o *IS*, têm lidado com as reclamações realizadas pelos seus utentes, não

⁶⁶ ADJUDICATOR's Office - *Service Level Agreements*, cit, Item 2.1.

⁶⁷ ADJUDICATOR's Office - *Service Level Agreements*, cit, Item 2.18 a 2.26.

tendo o *HMRC* direito de veto sobre o seu conteúdo, no entanto recebe antecipadamente um projecto para que sejam considerados os seus comentários no relatório final⁶⁸.

O *HMRC* assegurará uma unidade de apoio que integre funcionários, instalações, equipamentos e materiais para que o *Adjudicator's Office* assegure uma revisão independente das queixas, e ainda que seja uma unidade da *HMRC*, não está excluída dos seus instrumentos de gestão⁶⁹.

4.2 O PROVIDOR DE JUSTIÇA

São múltiplas as atribuições que a lei comete ao Provedor de Justiça, um imperativo constitucional previsto no art. 23º da CRP, tais como:

- (i) Dirigir recomendações aos órgãos competentes com vista à correcção de actos ilegais ou injustos dos poderes públicos, ou melhoria dos respectivos serviços;
- (ii) Assinalar as deficiências de legislação que verificar, emitindo recomendações para a sua interpretação, alteração ou revogação, ou sugestões para a elaboração de nova legislação;
- (iii) Emitir parecer, a solicitação da Assembleia da República, sobre quaisquer matérias relacionadas com a sua actividade;
- (iv) Promover a divulgação do conteúdo e da significação de cada um dos direitos e liberdades fundamentais;
- (v) Intervir na tutela dos interesses colectivos ou difusos quando estiverem em causa entidades públicas;
- (vi) Requerer ao Tribunal Constitucional a declaração de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de normas, bem como a apreciação e verificação de inconstitucionalidade por omissão, nos termos da Constituição;
- (vii) Apreciar queixas emergentes de relações entre particulares que impliquem uma especial relação de domínio, no âmbito da protecção dos direitos, liberdades e garantias.

⁶⁸ ADJUDICATOR's Office - *Service Level Agreements*, cit, Item 2.29.

⁶⁹ ADJUDICATOR's Office - *Service Level Agreements*, cit, Item 3.4, 3.5 e 3.9.

Todavia este desígnio não é igual noutros países, como afirma Edson Luiz Vismona⁷⁰

[No] caso do Brasil, o *ombudsman* não tem sua competência prevista na Constituição. Ele atua a partir da criação legal, intraconstitucional, mas não está constitucionalmente definido. E o papel do ouvidor brasileiro, se não tem o mesmo carácter institucional do *ombudsman* clássico, tem uma vantagem: está dentro da administração pública, por isso pode obter para o cidadão respostas mais rápidas e mais eficientes. É exatamente isso o que o cidadão quer.

Sobre a criação do Defensor do Contribuinte, António de Sousa Franco⁷¹ defendia que foi por diversas vezes inviabilizada pelas inúmeras resistências que na sociedade portuguesa se opõem às inovações positivas, particularmente no domínio fiscal.

Nesta matéria, sempre existiu a oposição do Provedor de Justiça. O Ex-Provedor de Justiça, José Menéres Pimentel, em artigo publicado no jornal Público a propósito da aprovação de três projectos de lei, a coincidirem na eleição do Defensor do Contribuinte pela Assembleia da República, considerava que não deveriam ser aprovados por serem materialmente inconstitucionais, em manifesto desrespeito ao art. 23º da CRP, dado que sendo um órgão administrativo de simples controlo interno que não ofereceria condições de imparcialidade, em que sempre prevaleceria uma recomendação do Provedor de Justiça sobre outra desconforme do Defensor do Contribuinte, a sua extinção era justificável dada a sobrecarga de mais um serviço público, em que as verbas aí despendidas poderiam ser transferidas para o orçamento da Provedoria de Justiça⁷².

A alegada colisão ou sobreposição de funções entre as duas entidades e a redução da capacidade de intervenção do Provedor de Justiça, em prejuízo para os direitos dos cidadão contribuintes, já tinha sido invocada na Assembleia da República, em 1997⁷³, e foi sendo objecto de discussão pública, a ela se referiria o primeiro titular do cargo ao

⁷⁰ VISMONA, Edson Luiz - *A experiência dos ouvidores públicos*, pp. 166. Disponível em: <http://www.fundap.sp.gov.br/publicacoes/cadernos/cad22/dados/Vismona.pdf>

⁷¹ FRANCO, António Sousa - “*Apresentação*”, cit, pp. 6.

⁷² PIMENTEL, José Menéres - *Com a devida vénia*. Público (07 Feb 2001) 6.

⁷³ ASSEMBLEIA da República - Ratificação n.º 39/VII. Disponível em: http://app.parlamento.pt/DARPages/DAR_FS.aspx?Tipo=DAR+II+s%c3%a9rie+B&tp=B&Numero=1&Legislatura=VII&SessaoLegislativa=3&Data=1997-10-10&Paginas=3-3&PagIni=0&PagFim=0&Observacoes=&Suplemento=.&PagActual=0&pagFinalDiarioSupl=&idpag=35071&idint=&idact=

considerar que o Defensor do Contribuinte era um serviço mais específico, criado para dar respostas mais rápidas, sem prejuízo da opção de quem o desejasse se dirigir ao Provedor de Justiça, cujas determinações eram prevaletentes sobre as do Defensor do Contribuinte, levando o Provedor de Justiça a organizar, em 2001, um Seminário com a intenção de se debater esta matéria, que concluiu ou pela inconstitucionalidade ou pela inconveniência da criação de instituições sectoriais com atribuições e competências paralelas às do Provedor de Justiça⁷⁴.

Nesse seminário e nas palavras de Vital Moreira, as entidades/autoridades administrativas independentes designam um conjunto heterogéneo de instâncias públicas, que compartilham da função administrativa bem como de uma substancial independência face ao Governo, nela não se integrando o Provedor de Justiça, não pertencendo portanto à esfera da Administração Pública, cuja jurisdição abarca necessariamente as entidades/autoridades administrativas independentes, pois abrange constitucionalmente toda a esfera administrativa, já que elas pertencem ao domínio administrativo, tanto pela sua actividade, como por integrarem organicamente a Administração Pública⁷⁵.

Para Maria Lúcia Amaral, a lei pode criar entidades administrativas independentes nos termos do n.º 3 do art. 263º da CRP, mas o sentido é de que se pondere a sua efectiva constituição e a sua compatibilidade com a distribuição de funções estaduais pelos diferentes órgãos do poder político ou o modo pelo qual a CRP organizou os mecanismos de controlo e responsabilidade que ligam todos estes órgãos⁷⁶.

Para Filipe Boa Baptista, a sectorialização impede uma defesa global dos direitos fundamentais, que muitas vezes exige uma actuação integrada e transversal a vários níveis de Administração, sendo que o modelo de unidade defendido na CRP impede qualquer subtracção ao âmbito de intervenção atribuído ao Provedor de Justiça⁷⁷.

⁷⁴ PROVIDOR DE JUSTIÇA - *O Cidadão, o Provedor de Justiça e as Entidades Administrativas Independentes*. Disponível em: http://www.provedor-jus.pt/restrito/pub_ficheiros/Cidadao&ProvedorJustica&EntidadesAdministrativasIndependentes.pdf

⁷⁵ PROVIDOR DE JUSTIÇA, cit. pp. 116 - 117.

⁷⁶ PROVIDOR DE JUSTIÇA, cit. pp. 70.

⁷⁷ PROVIDOR DE JUSTIÇA, cit. pp. 27.

Para Álvaro Gil Robles, sendo dados meios a um *ombudsman* nacional saem mais barato a longo prazo do que dez ou doze *ombudsman* sectoriais que são muito mais dispendiosos e complexos⁷⁸.

Para Jorge Miranda, existiam dúvidas de constitucionalidade porque o Defensor do Contribuinte, absorve toda uma esfera da actividade do Provedor de Justiça, a justiça e a legalidade do exercício dos poderes públicos, no que respeita ao lançamento, liquidação e cobrança, estando o cerne da questão, no facto de ser infringida a reserva constitucional de competência a favor do Provedor de Justiça quanto à apreciação não contenciosa de queixas por acções ou omissões dos poderes públicos que afectem, os direitos dos cidadãos⁷⁹.

Em contraposição, na discussão parlamentar sobre a apreciação do Estatuto Legal do Defensor do Contribuinte, o XIII Governo constitucional argumentava que o Defensor do Contribuinte, sendo um órgão de controlo interno da Administração totalmente independente, permitiria verificar como funcionava o sistema fiscal, que alterações deveriam ser produzidas não apenas no plano normativo mas no do funcionamento administrativo, áreas onde o Provedor de Justiça não interfere, não esvaziando as suas funções, mas contribuindo para o melhoramento do funcionamento das garantias, sobretudo na óptica da prevenção, porque permitiria detectar, como observatório, quais os principais problemas decorrentes do funcionamento dos serviços, decorrentes dos seus poderes de visita, de livre-trânsito, de fiscalização e de requisição de documentos e processos que lhe importe investigar.

Não tendo sido suscitada pelo Provedor de Justiça a declaração de inconstitucionalidade do Estatuto Jurídico do Defensor do Contribuinte, a não ser a de algumas das suas normas, mas requerida pelo Procurador-Geral da República e tendo caducado as iniciativas para que o Defensor do Contribuinte fosse eleito pela Assembleia da República, a extinção do Defensor do Contribuinte pelo XV Governo Constitucional, seria objecto de realce pelo Provedor de Justiça no seu Relatório de Actividades de 2003⁸⁰, que a considerou acertada porque os pressupostos teóricos e conceptuais da criação de provedores sectoriais se revelavam totalmente errados, até porque ao fim de

⁷⁸ PROVIDOR DE JUSTIÇA, cit, pp. 38.

⁷⁹ PROVIDOR DE JUSTIÇA, cit, pp. 50.

⁸⁰ PROVIDOR DE JUSTIÇA - *Relatório à Assembleia da República 2003*, pp. 19-20. Disponível em: http://www.provedor-jus.pt/restrito/pub_ficheiros/Relatorio2003.pdf

13 meses após a recepção dos processos recebidos do Defensor do Contribuinte, 90% tinham sido concluídos, o que significava que o Estado soube poupar dinheiro dos contribuintes sem prejudicar os cidadãos, revelando que nem sempre são necessários recursos humanos para resolver problemas, o que é necessário, é competência técnica, dedicação pública e uma atenção particular ao serviço público.

Face a este diagnóstico e ainda que os elementos estatísticos do Defensor do Contribuinte não fossem de molde a considerá-lo objecto de uma insuficiente adesão dos contribuintes (1999 - 151, 2000 - 241, 2001 - 313, 2002 - 258)⁸¹, seria expectável que a realidade confirmasse a eficácia da actuação do Provedor de Justiça no âmbito da tutela dos direitos e garantias dos contribuintes perante a Administração Tributária.

Mas não, os portais electrónicos, da DGCI - apesar de ter sido implementado um programa de “Qualidade no Serviço ao Contribuinte” e da DGAIEC, não fazem qualquer referência ao Provedor de Justiça, através da disponibilização de um *link*⁸² de acesso directo ao formulário de queixa através da página electrónica do Provedor de Justiça⁸³, o Relatório de Actividades de 2010, da DGCI e DGAIEC, também primam por igual ausência a qualquer referência ao Provedor de Justiça, não sendo conhecido que nas instalações físicas da Administração Tributária seja dado destaque à existência do Provedor de Justiça e da possibilidade de formulação de queixa relativamente aos actos praticados pela Administração Tributária, até porque na DGCI já se disponibiliza um Sistema de Gestão do Atendimento, com informação sobre o funcionamento dos serviços ao nível dos vários assuntos neles tratados⁸⁴, podendo-se concluir que para a Administração Tributária, a aproximação aos contribuintes se esgota no uso das novas tecnologias.

Talvez porque esta lacuna, que dela se trata quando estamos perante um órgão com competência definida constitucionalmente, que em Julho de 2007 realizou uma

⁸¹ Relatórios de actividade arquivados na biblioteca da Secretaria-Geral do Ministério das Finanças.

⁸² A Inland Revenue e a Australian Taxation Office publicitam nos seus *sites* electrónicos a possibilidade de caso as queixas não sejam por si resolvidas, os contribuintes podem recorrer ao Ombudsmen, identificando os respectivos contactos.

⁸³ PROVIDOR DE JUSTIÇA - *Protocolo Cooperação com a Associação Nacional Municípios Portugueses*. Disponível em: http://www.provedor-jus.pt/restrito/rec_ficheiros/protocolo_anmp.pdf

⁸⁴ DGCI - *Relatório de Actividades de 2010*, pp. 43. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/0A771F1A-ACE9-4D6A-9311-1CD319F945E8/0/RELATORIODEACTIVIDADES_DGCI2010.pdf

apresentação em Seminário para Dirigentes da DGCI⁸⁵, se deva ao facto dos Relatórios Anuais do Provedor de Justiça registarem uma evolução qualitativa na actividade da DGCI (conclusão nossa). Em 2003 foram 719 queixas relativamente à DGCI, como entidade mais visada nas queixas, que continuava tantas vezes a criar problemas aos cidadãos e às empresas, sem os resolver de forma célere e correcta e, em 2010 foram 462 queixas, onde as referências são residuais, somente se identificando dificuldades para encontrar soluções consensuais em matéria de aplicação e interpretação de normas, em sede de IRS e problemas relacionados com execuções fiscais⁸⁶.

4.3 A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Têm sido apontadas diversas razões que levam à existência de um elevado número de processos fiscais pendentes nos Tribunais Tributários, algumas já aqui referenciadas de forma objectiva, mas que conceptualmente e a montante, se traduzem em ⁸⁷:

- (i) Falta de uniformização na aplicação da lei fiscal pela Administração Tributária;
- (ii) Novo sistema integrado de avaliação da Administração Pública (SIADAP), como factor de pressão excessiva sobre os funcionários e serviços;
- (iii) Constrangimentos informáticos que motivam atrasos e erros na efectivação dos averbamentos e reconhecimentos dos pagamentos e cálculo da dívida e juros de mora;
- (iv) Prática de actos inúteis e situações iníquas, de que são exemplo - o recurso a métodos indirectos com estimativa de valores elevados sem que os visados tenham qualquer património patrimonial e a anulação de guias de retenção na fonte, indevidamente submetidas;
- (v) Insuficiências de qualidade na intervenção dos serviços ao nível das correcções à matéria colectável e da fundamentação dos actos tributários;
- (vi) Não introdução de ajustamentos decorrentes dos resultados das sentenças judiciais, visando assegurar uma maior uniformização da Inspeção Tributária⁸⁸.

⁸⁵ DGCI - “Seminário para Dirigentes”. Fiscália, Maio/Julho 2007, n.º 35, pp. 59.

⁸⁶ PROVIDOR DE JUSTIÇA - Relatório à Assembleia da República 2010, pp. 48. Disponível em: http://www.provedor-jus.pt/restrito/pub_ficheiros/Relatorio_AR_2010.pdf

⁸⁷ GEPF, Relatório, cit, pp. 606-639.

⁸⁸ INSPECÇÃO-GERAL DE FINANÇAS - *Relatório de Actividades de 2010, A actividade desenvolvida pela IGF*, pp. 91. Disponível em: <http://www.igf.min-financas.pt/>

Sobre este assunto Rogério Ferreira Fernandes⁸⁹, afirma que:

[a] inoperância do contencioso tributário e o aumento da desconfiança do contribuinte relativamente às decisões tributárias, tantas vezes escudadas em meras decisões de forma, impunha a ponderação de meios alternativos para a resolução de conflitos tributários, como a mediação, a conciliação ou a própria arbitragem fiscal.

Para João Catarino⁹⁰, o problema das garantias, nas quais inclui nas petições o apelo ao Provedor de Justiça, não se coloca ao nível da sua consagração teórica, mas sim na sua real efectivação prática, que é onde se posicionam uma justiça morosa no caso dos meios judiciais e um insuficiente esforço na realização da justiça administrativa, através de uma apreciação não muito cuidada, profunda e isenta das questões objecto de reclamação ou recurso hierárquico, ao qual acresce o não funcionamento ou a prática reduzida de alguns mecanismos, como é o caso do direito de audição, situações que estão associadas a uma mentalidade antiga agindo a coberto de uma suposta superioridade e maior racionalidade e isenção dos órgãos do poder público, que detêm o monopólio das garantias, impondo-se por isso, uma mudança de paradigma através da efectivação dos denominados direitos de terceira geração, revalorizando os contribuintes, porque é essa qualidade que confere ao Estado o poder soberano de criar impostos⁹¹ e nesse sentido, o da reforma das mentalidades, onde se destaca a arbitragem como forma de se passar de uma jurisdição do Estado a uma jurisdição dos cidadãos.

À arbitragem tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, introduzida no ordenamento pelo DECRETO-LEI n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, cuja aplicação foi aprovada pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, são atribuídas variadas vantagens:

(i) Reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, tornando a justiça fiscal mais acessível e próxima dos contribuintes, com custo

⁸⁹ FERREIRA, Rogério Fernandes, cit, pp. 13.

⁹⁰ CATARINO, João Ricardo - *A arbitragem e os direitos dos contribuintes no procedimento fiscal*.

Revista OTOC, pp. 58-62. Disponível em:

http://www.ctoc.pt/downloads/files/1260355772_58a62_fiscalidade_final.pdf

⁹¹ Nesse sentido se inserindo num contexto de reforma das mentalidades, FAVEIRO, Vitor, cit, pp. 121.

idêntico ao que existiria nos tribunais tributários, se o contribuinte aceitar que os árbitros sejam designados pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)⁹²;

(ii) Maior celeridade relativamente aos tribunais tributários pois a decisão deve ser proferida no prazo de seis meses, com possibilidade de prorrogação até mais seis meses, nos casos de elevada complexidade;

(iii) Possibilidade do litígio poder ficar sanado logo no início do procedimento ainda antes da constituição do Tribunal Arbitral, pois a Administração Tributária dispõe de um prazo para reapreciar o acto tributário podendo decidir-se pela sua revogação;

(iv) Redução da pendência de processos nos Tribunais Administrativos e Fiscais;

(vi) O árbitro pode ter melhor preparação do que o juiz pelo facto de se conferir a atribuição de funções arbitrais a verdadeiros especialistas em gestão empresarial, com formação fiscal⁹³

O reverso tem sido a desconfiança modelada num conjunto de desvantagens que publicamente vêm sendo apontadas, designadamente que:

(i) A arbitragem tributária não irá ser a solução absoluta para a morosidade da justiça, podendo em caso de sucesso até tornar-se igualmente morosa;

(ii) Servirá para certos sectores altamente complexos, em que os litígios não se podem arrastar eternamente, não indo servir os pequenos contribuintes;

(iii) O seu objecto e âmbito são muito vagos, correndo-se o risco de se criar uma carreira de juízes paralela à dos juízes dos tribunais judiciais que poderá dar origem à profissionalização dos árbitros e gerar problemas de imparcialidade⁹⁴;

(iv) Apresenta alguma vulnerabilidade se as partes não colaborarem na produção da prova requerida das partes pelo árbitro, quando aquelas estejam na posse de informações ou meios probatórios necessários ao esclarecimento da verdade⁹⁵

⁹² Os tribunais arbitrais funcionam no CAAD, nos termos do n.º 2 do art. 4º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

⁹³ BARROCAS, Manuel Pereira - *Manual de Arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2010. pp. 135.

⁹⁴ SOUSA, Paula Cravina - *Especialistas vêem arbitragem fiscal com desconfiança*. Disponível em: <http://economico.sapo.pt/noticias/nprint/110430.html>

⁹⁵ BARROCAS, Manuel Pereira, cit, pp. 142.

Constitucionalmente e segundo Joaquim Freitas da Rocha⁹⁶, o legislador abre a porta a esquemas alternativos na resolução de litígios, ao prescrever nos termos do n.º 4 do art. 202º da CRP, que a lei poderá institucionalizar instrumentos e formas de composição não jurisdicional de conflitos, subtraindo ao Estado o poder jurisdicional estabelecido nos n.ºs 1 e 2 do art. 202º da CRP, igualmente reconhecidos como verdadeiros tribunais, nos termos do n.º 2 do art. 209º da CRP, pois na administração da justiça incumbe aos tribunais assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados.

Os riscos já identificados publicamente são os inerentes à emergência de um novo cooperativismo dominado por grupos ou classes social e economicamente mais influentes, criando uma justiça à qual só os mais favorecidos economicamente podem aceder, por estarem aptos a pagarem as despesas e os honorários, que como já se referiu, só são idênticos aos dos tribunais tributários quando o contribuinte aceite a nomeação do árbitro pelo CAAD, podendo ficar as garantias de imparcialidade em perigo, face à monetarização dos interesses.

Outra limitação que se verifica relativamente ao RAT, assenta na sua escassa simplicidade decorrente da sua aplicabilidade prática, exemplos que vão nesse sentido, (i) da DGAIEC⁹⁷, ao salientar que o âmbito de aplicação das alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 2.º do RAT, não se apresenta claro face à lei de autorização legislativa, pelo que será analisada, caso a caso, a susceptibilidade de os actos serem ou não passíveis de processo arbitral, tendo a al. c) sido revogada pelo OE2012, (ii) em sede de resposta da Administração Tributária ao pedido de pronúncia arbitral, nos termos do n.º 1 do art.º 13.º do RAT, alterado de 8 dias para 20 dias pelo OE2012, (iii) as limitações no objecto do procedimento constantes da Portaria n.º 112-A/2011, que excluem os métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão, as pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131º a 133º do CPPT, (iv) a preclusão do direito de, com os

⁹⁶ ROCHA, Joaquim Freitas, cit, pp. 355-369.

⁹⁷ DGAIEC - Circular n.º 53/2011 - Série II, de 01 de Julho. Disponível em: http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/5B82121B-A22E-4085-97D8-FC34FFC8B77D/0/Circular_n_53_2011_II.pdf

mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão ou a promoção da revisão oficiosa, não ser autónoma, pois admite excepções, as previstas nos n.ºs 2 do art. 3º, n.º 4 do art. 13º e n.º 3 do art. 24º, ambos do RAT, sendo que são previstos prazos curtos que levam a equacionar da viabilidade do seu cumprimento pelas partes.

Questão que não foi objecto de obstáculos à implementação do RAT, é a da sobreposição de funções com os tribunais tributários, característica sempre apontada para a decisão de extinguir o Defensor do Contribuinte, que em si nunca teve nenhuma acção de declaração de inconstitucionalidade, face à figura do Provedor de Justiça, até porque o regime legal do RAT tratou de considerar não existir uma desjuridificação do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído, efectuando um controlo de legalidade que não admite a fiscalização ou sindicância do mérito, matéria que no regime legal do Defensor do Contribuinte, também se prescrevia, ao dispor-se de que agia com justiça e imparcialidade e devia conformar-se com a lei e equidade.

Também as alterações ao RAT preconizadas pelo OE 2012, foram objecto de parecer pelo Provedor de Justiça, dado ser necessário analisá-las na perspectiva dos direitos e garantias dos contribuintes, tendo sido concluído que o RAT continuava a ser um reforço da tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, por possibilitar a obtenção de uma decisão em prazo mais razoável, mediante processo equitativo, assegurado por árbitros de elevada capacidade técnica e garantais de imparcialidade⁹⁸.

Porventura porque além de não terem subsistido dúvidas de inconstitucionalidade, têm ainda os contribuintes de suportar custas pelo recurso ao procedimento do RAT, merecendo, apesar das dúvidas que foram publicamente apontadas e da complexidade decorrente da sua aplicação prática, que lhe seja concedido o benefício da experimentação, o que sempre foi recusado relativamente à figura do Defensor do Contribuinte.

⁹⁸ PROVIDOR DE JUSTIÇA - *Alterações ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2012)*. Disponível em: http://www.provedor-jus.pt/restrito/rec_ficheiros/Parecer_arbitragem_mat_tribut_14122011.pdf

5. DEFENSORIA DO CONTRIBUINTE: VISÃO GERAL EM DIREITO COMPARADO

Não sendo uniformes os modelos de funcionamento de instâncias encarregadas de proteger os direitos e garantias dos contribuintes, que como já se referiu têm uma vertente mais interna ao nível das estruturas da Administração Tributária, iremos descrever de forma genérica o que nesta matéria se faz em alguns países, onde estas instâncias têm previsão legal na legislação tributária, com excepção do Canadá, onde o modelo de funcionamento é em termos orgânicos idêntico ao que foi estabelecido para o Defensor do Contribuinte, em Portugal, por se inserir organicamente na estrutura do Ministério das Finanças.

5.1 CANADÁ

5.1.1 NATUREZA, ATRIBUIÇÕES E COMPETÊNCIAS

Em 24 de Maio de 2007, foi criada no Canadá a figura do *Taxpayers' Ombudsman*, cuja nomeação se processou em 21 de Fevereiro de 2008⁹⁹, medida inserida no fortalecimento das instituições democráticas do Canadá, que visavam aumentar a transparência e responsabilização e garantir um tratamento justo e equitativo a todos os canadenses.

O mandato¹⁰⁰ do *Taxpayers' Ombudsman* consiste em ajudar, aconselhar e informar o Ministro das Finanças, acerca de qualquer questão relativa aos serviços prestados aos contribuintes pelo *Canada Revenue Agency (CRA)*.

J. Paul Dubé - *Canada's Taxpayers' Ombudsman*, em mensagem publicada na página electrónica¹⁰¹, reafirma sobre as suas funções: «*I remain committed to promoting professional service and fair treatment as an impartial officer appointed to uphold taxpayers' service rights and to help the CRA provide the highest level of service to Canadians.*»

⁹⁹ CANADA Minister of National Revenue - News Release. Disponível em: <http://www.oto-boc.gc.ca/nr080221-eng.pdf>

¹⁰⁰ CANADA Taxpayers' Ombudsman - Order in Council. Disponível em: <http://www.oto-boc.gc.ca/rdrncncl-eng.html>

¹⁰¹ CANADA Taxpayers' Ombudsman - Order in Council, cit, *Message*.

Decorrente do cumprimento do seu mandato, prevalece uma forte ligação a algumas das disposições da Carta dos Direitos do Contribuinte (*Taxpayer Bill of Rights*), examinando e tratando qualquer pedido de reexame feito pelos contribuintes ou seus representantes sobre questões de serviço decorrentes da aplicação das seguintes disposições:

- (5) O contribuinte tem o direito de ser tratado de forma profissional, educada e imparcial;
- (6) O contribuinte tem o direito a informações completas, exactas, claras e oportunas;
- (9) O contribuinte tem o direito de apresentar reclamações em matéria de serviço e de obter uma explicação das constatações da administração fiscal;
- (10) O contribuinte tem o direito a que sejam considerados os custos conexos com o cumprimento, no quadro da administração das leis fiscais;
- (11) O contribuinte tem direito de esperar que a administração fiscal preste contas;
- (13) O contribuinte tem o direito de esperar que a administração fiscal publique as suas normas de serviço e que anualmente delas sejam prestadas contas;
- (14) O contribuinte tem o direito de esperar que a administração fiscal o previna contra esquemas fiscais duvidosos em tempo oportuno;
- (15) O contribuinte tem o direito de ser representado pela pessoa que ele próprio escolher.

Igualmente, poderá:

- (i) Identificar e analisar questões sistémicas e emergentes relacionadas com questões de serviço que tenham impacto negativo nos contribuintes;
- (ii) Facilitar o acesso dos contribuintes a mecanismos de correcção no âmbito da CRA e de questões de serviço;
- (iii) Fornecer informação aos contribuintes sobre o seu mandato.

Mas existem limites ao exercício do mandato do *Taxpayers' Ombudsman*, que não deverá analisar¹⁰²:

¹⁰² CANADA Taxpayers' Ombudsman - Order in Council, cit, *Limitations on authority*.

- (i) Qualquer assunto que tenha surgido há mais de um ano antes do dia em que foi estabelecido o seu mandato, 21 de Fevereiro de 2007, a não ser que seja requisitado pelo Ministro das Finanças;
- (ii) A administração ou aplicação de legislação que não seja na medida em que a revisão esteja relacionada com assuntos de serviço;
- (iii) Política legislativa governamental e política do *CRA*, a não ser que digam respeito a assuntos de serviço;
- (iv) Pedido de revisão, decorrente da aplicação de disposições da Carta dos Direitos do Contribuinte, não referidas no seu mandato;
- (v) Prestação de uma interpretação administrativa pelo *CRA*, de uma disposição estabelecida na legislação;
- (vi) Questões de revisão que estejam em tribunal;
- (vii) Aconselhamento jurídico ao Governo do Canadá;
- (viii) Reservas do “*Queens’s Privy Council for Canada*”.

Os requisitos para a revisão pelo *Taxpayer’s Ombudsman*, vão além das questões analisadas no âmbito do seu mandato ou a pedido do Ministro das Finanças, por sua iniciativa ou dos contribuintes e seus representantes, detendo o poder discricionário de recusar lidar com um pedido, excepto se feito pelo Ministro das Finanças, de determinar como a revisão deve ser realizada e se deve ser encerrada antes de concluída, considerando para o efeito diversos factores, como a antiguidade do pedido, a quantidade de tempo decorrido, se foi feito de boa-fé, se respeita a questões sistémicas e se estão esgotados os mecanismos de reparação dentro de um período de tempo considerado razoável¹⁰³.

5.1.2 ESTATUTO JURÍDICO

O *Taxpayer’s Ombudsman* é nomeado pelo *Governor in Council*, por um período de cinco anos, findo o qual não será renovado, somente podendo o mandato ser cessado por justa causa¹⁰⁴, reportando directamente e respondendo ao Ministro das Finanças.

¹⁰³ CANADA Taxpayers’ Ombudsman - Order in Council, cit, *Requests for review*.

¹⁰⁴ CANADA Taxpayers’ Ombudsman - Order In Council, cit, *Appointment*.

O *Taxpayer's Ombudsman* e qualquer pessoa agindo em seu nome não deve divulgar informações que cheguem ao seu conhecimento em razão do exercício dessas funções, a não ser que o contribuinte tenha por escrito autorizado a divulgação de informação sobre a sua pessoa, podendo ser divulgada informação que não revele a identificação do contribuinte a quem se refere e devendo ser divulgada quando resulte de uma lei do Parlamento¹⁰⁵.

5.1.3 EXERCÍCIO DOS PODERES

5.1.3.1 Do Processo

O *Taxpayer's Ombudsman* pode emitir relatórios, com ou sem recomendações, a qualquer momento sobre questões no âmbito do seu mandato, recomendações que podem ser feitas ao Ministro das Finanças e ao Conselho de Direcção do *CRA* e não são vinculativas, devendo tentar resolver todas as questões no âmbito do seu mandato o mais eficiente e eficaz possível, comunicando com qualquer funcionário do *CRA*.

Pode solicitar uma resposta que caso não seja recebida em tempo útil ou aceite, será objecto de relatório ao Ministro das Finanças e ao Conselho de Direcção do *CRA*, publicado no prazo de 60 dias, devendo plasmar os comentários realizados por pessoas aí referenciadas, com respeito pelas leis de acesso à informação e privacidade¹⁰⁶.

5.1.3.2 Relatórios Anuais

O *Taxpayers' Ombudsman* reporta directamente e apresenta contas ao Ministro das Finanças. Antes de 31 de Dezembro de cada ano, apresenta ao Ministro das Finanças e ao Conselho de Direcção do *CRA*, um relatório das suas actividades realizadas no ano fiscal anterior, de que será remetida uma cópia ao Parlamento, pelo Ministro das Finanças¹⁰⁷.

Se no relatório de actividades, for reportada informação que seja adversa a alguma pessoa ou organização, será dada a oportunidade para que emitam um comentário, o qual integrará resumidamente o referido documento e no que respeita à inclusão de

¹⁰⁵ CANADA Taxpayers' Ombudsman - Order In Council, cit, *Confidentiality*.

¹⁰⁶ CANADA Taxpayers' Ombudsman - Order in Council, cit, *Other reports and recommendations*.

¹⁰⁷ CANADA Taxpayers' Ombudsman - Order in Council, cit, *Accountability and annual report*.

qualquer informação de índole pessoal, será respeitada a lei de acesso à informação e de privacidade aprovada pelo parlamento.

O pessoal de apoio ao *Taxpayer's Ombudsman* deve provir e ser do quadro do CRA¹⁰⁸.

5.2 ESPANHA

5.2.1 NATUREZA, ATRIBUIÇÕES E COMPETÊNCIAS

No âmbito dos direitos e garantias dos contribuintes, dispõe o n.º 2 do art. 34º da Lei Geral Tributária, na redacção dada pela Lei n.º 58/2003¹⁰⁹, de 17 de Dezembro:

Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividadde los derechos de los obligados tributarios, atenderálas quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.

Sobre o papel desempenhado pelo *Consejo para la Defensa del Contribuyente* (*Consejo*), Fernando Serrano Antón¹¹⁰ afirma que:

[En] este marco el Defensor del Contribuyente trata de ser un instrumento imparcial, ágil y eficaz de resolución de conflictos tributarios. Se trata en definitiva de crear una nueva cultura administrativa, en la que las relaciones entre fisco y contribuyente se equilibren, y en el que se den las condiciones de confianza mutua, para así incrementar los niveles de cumplimiento voluntario.

O Consejo exercerá funções no âmbito das:

(i) Queixas relacionadas directa e indirectamente com o funcionamento dos órgãos e unidades administrativas que compõem o Ministério da Economia e Finanças, os departamentos e unidades da *Agência Estatal de Administración Tributária (AEAT)*,

¹⁰⁸ CANADA Taxpayers' Ombudsman - Order in Council, cit, *Staff and support*.

¹⁰⁹ Lei 58/2003 - *General Tributária*. Disponível em:
<http://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf>

¹¹⁰ SERRANO ANTÓN, Fernando - La experiencia del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madri. In *La Justiça Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. 1.ª ed. Madrid: Editorial Aranzadi, 2007. pp. 130.

assim como o resto da Administração do Estado com competências tributárias, designadamente poderão ser apresentadas queixas em relação ao exercício efectivo dos contribuintes em sede dos procedimentos administrativos de natureza tributária, assim como as relativas a deficiências na acessibilidade das instalações, na qualidade de acesso à informação, no tratamento dos cidadãos, na qualidade de acesso ao serviço e no incumprimento dos compromissos plasmados nas cartas dos serviços¹¹¹;

(ii) Sugestões que tenham por objecto a melhoria da qualidade na acessibilidade dos serviços, do incremento na performance dos serviços ou na redução dos gastos públicos, a simplificação dos procedimentos administrativos pelo estudo dos que podem ser desnecessários, a realização de propostas de modificações legislativas, assim como em geral, a proposta de qualquer medida que melhore a relação com a Administração Tributária e a realização dos objectivos que lhe foram atribuídos¹¹².

Igualmente assegurará a assessoria ao Secretário de Estado das Finanças e Orçamento, na resolução das queixas e sugestões por este solicitado, propondo-lhe as modificações legislativas ou de outra natureza que considere pertinentes para a melhoria da defesa dos direitos dos obrigados tributários.

5.2.2 ESTATUTO JURÍDICO

O *Consejo* tem natureza jurídica de órgão colegial da Administração do Estado, integrado no Ministério da Economia e Finanças, adstrito à Secretaria de Estado das Finanças e Orçamento, desenvolvendo as suas funções de assessoria com independência, nos termos estabelecidos no Real Decreto n.º 1676/2009¹¹³, de 13 de Novembro.

O *Consejo* é formado por dezasseis (16) vogais¹¹⁴, nomeados e exonerados pelo Ministro da Economia e Finanças mediante despacho ministerial, excepto os que participam em razão do cargo detido, em concreto:

(i) Oito (8) representam os sectores profissionais no domínio fiscal e da sociedade em geral, propostos pelo Secretário de Estado das Finanças e Orçamento, dos quais quatro

¹¹¹ Real Decreto n.º 1676/2009 - art. 7º, n.º 1. Disponível em: http://www.meh.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/RD1676_2009.pdf

¹¹² Real Decreto n.º 1676/2009, cit, art. 7º, n.º 2.

¹¹³ REAL DECRETO n.º 1676/2009, cit, Art. 2º.

¹¹⁴ REAL DECRETO n.º 1676/2009, cit, art. 4º, n.º 1.

(4) Devem pertencer ao meio académico e os restantes quatro (4) devem ser profissionais na área tributária, todos de reconhecido prestígio;

(ii) Quatro (4) representam a *AEAT*, dois (2) dos departamentos e serviços da *AEAT*, propostos pelo Secretário de Estado das Finanças e Orçamento, ouvido o Director-Geral da *AEAT* e os outros dois (2), o Director de Serviços de Auditoria Interna da *AEAT* e o Director dos Serviços Jurídicos da *AEAT*;

(iii) Um representante da Direcção-Geral de Tributos e da Direcção-Geral de Cadastro, propostos pelo Secretário de Estado das Finanças e Orçamento, ouvidos os responsáveis pelos serviços;

(iv) Um representante dos Tribunais Económico e Administrativo, proposto pelo Secretário de Estado das Finanças e Orçamento, ouvido o Presidente do Tribunal Económico e Administrativo Central;

(v) O Advogado do Estado chefe da Advocacia do Estado em matéria de finanças e financiamento territorial da Secretaria de Estado das Finanças e Orçamento, que exercerá as funções de secretário do *Consejo*.

Dentro do *Consejo* existirá:

(i) O Pleno¹¹⁵, que estabelecerá as linhas gerais de actuação do *Consejo* e integrará a totalidade dos membros do *Consejo*, a cujas sessões assistirão sem direito a voto, mas com direito de opinião, os membros da unidade operativa e serviços de apoio e os especialistas convidados para o efeito;

(ii) A Comissão Permanente¹¹⁶, presidida pelo titular da presidência do *Consejo*, formada por três (3) membros do *Consejo* designado por proposta do Presidente e pelo Secretário do *Consejo*, que exercerá as mesmas funções na comissão permanente, cujas competências funcionais, são determinadas pelo próprio *Consejo* conforme as próprias normas de funcionamento¹¹⁷, que em todo o caso corresponderá às propostas e pareceres advindos das funções atribuídas nas alíneas c), e), f), g) e h) do n.º 1 do artigo 3.º do Real Decreto n.º 1676/2009.

¹¹⁵ CONSEJO - NORMAS de Funcionamento, arts. 8.º, 9.º e 10.º. Disponível em: http://www.meh.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Normas%20de%20funcionamiento%20CDC_2010.pdf

¹¹⁶ REAL DECRETO n.º 1676/2009, cit, art. 4.º, n.º 3.

¹¹⁷ CONSEJO - Normas de Funcionamento, cit, art. 12.º.

Os cargos de Presidente e vogal do *Consejo* têm carácter não retributivo¹¹⁸, sem prejuízo do direito de receberem compensações, de acordo com a lei do Estatuto Básico do Empregado Público, aplicando-se-lhes a regulamentação sobre conflitos de interesses dos membros do Governo e Altos Cargos da Administração Geral do Estado, podendo o *Consejo* solicitar para o exercício das suas funções, o auxílio de especialistas que devem ter, a condição de funcionários públicos.

O titular da Presidência do *Consejo* será uma pessoa de reconhecido prestígio no âmbito tributário, com pelo menos dez anos de experiência profissional, sendo designado de entre os membros do *Consejo* e por sua proposta, pelo Ministro da Economia e Finanças, por um prazo de quatro (4) anos, representará o *Consejo* perante as várias autoridades, públicas e privadas, dando conhecimento ao Secretário de Estado das Finanças e Orçamento de qualquer actuação que ponha em causa a independência do *Consejo* ou limite os seus poderes de desempenho e remeterá directamente ao Secretário de Estado das Finanças e Orçamento, ou a outros órgãos deste organismo e ao Director-Geral da *AEAT*, os pareceres e propostas que sejam elaborados no exercício das funções do *Consejo*¹¹⁹.

5.2.3 EXERCÍCIO DOS PODERES

5.2.3.1 Do Processo

As queixas e sugestões formuladas ao *Consejo* não serão consideradas em nenhuma circunstância um recurso administrativo, nem a sua interposição suspenderá a tramitação de procedimento, nem interromperá os prazos estabelecidos na legislação vigente para a tramitação e resolução dos correspondentes procedimentos, não condicionando o exercício das restantes acções ou direitos que, de conformidade com a norma reguladora de cada procedimento, podem exercer os que nela tenham interesse, sendo que as respostas e outros actos praticados pelo *Consejo*, não constituem direitos subjectivos de situações jurídicas individualizadas, pelo que não susceptíveis de recurso, administrativo ou jurisdicional¹²⁰.

¹¹⁸ REAL DECRETO n.º 1676/2009, cit, art. 4.º, n.º 5 e n.º 7.

¹¹⁹ REAL DECRETO n.º 1676/2009, cit, art. 5.º.

¹²⁰ REAL DECRETO n.º 1676/2009, cit, art. 7.º, n.º 3.

O *Consejo* remeterá o seu parecer aos órgãos da *AEAT* identificados nas queixas, quando durante a sua tramitação hajam sido verificados actos susceptíveis de revisão por alguns dos meios regulados na LGT, e em consequência seja de promover o procedimento de revisão¹²¹.

O Pleno do *Consejo*, por sua iniciativa e a proposta da Comissão Permanente elaborarão no âmbito das suas funções, propostas normativas ou de outra natureza em relação à aplicação do sistema tributário que considerem ou contribuam para a efectividade dos obrigados tributários, que serão remetidas ao Secretário de Estado das Finanças e Orçamento, ou se necessário, a outros órgãos desta Secretaria de Estado e da *AEAT*, para serem tomadas em consideração¹²².

5.2.3.2 Relatórios Anuais

O *Consejo* elabora um relatório anual na qual sejam reflectidas as actuações por si levadas a cabo no exercício das suas atribuições e competências e as medidas normativas ou de outra natureza que sejam consideradas convenientes, a fim de evitar a fundada repetição de queixas por parte dos contribuintes, sendo o mesmo remetido ao Secretário de Estado das Finanças e Orçamento e à Direcção-Geral para a Administração Electrónica, em cumprimento do estabelecimento geral da melhoria da qualidade na Administração Geral do Estado¹²³.

A *AEAT* afectará de acordo com a sua orgânica uma unidade operativa, coordenada pelo Director do Serviço de Auditoria Interna, a fim de prestar apoio técnico ao *Consejo* no desempenho das suas actividades, tendo como funções a tramitação das queixas, sugestões e propostas que sejam da competência do *Consejo*, a comunicação por ordem do Presidente do *Consejo*, com os órgãos e unidades da Secretaria de Estado das Finanças e Orçamento, da *AEAT* e do resto da Administração do Estado com competências tributária, da tramitação dos assuntos da competência do *Consejo*, assim como o suporte administrativo e técnico dessa tramitação e a elaboração de pareceres e

¹²¹ REAL DECRETO n.º 1676/2009, cit, art. 3º, n.º 1, alínea c).

¹²² REAL DECRETO n.º 1676/2009, cit, art. 13º.

¹²³ REAL DECRETO n.º 1676/2009, cit, art. 3º, n.º 1, al. f).

estudos, particulares ou gerais e dos projectos que sejam encomendados pelo Presidente do *Consejo*¹²⁴.

5.3 ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

5.3.1 NATUREZA, ATRIBUIÇÕES E COMPETÊNCIAS

Historicamente¹²⁵ o *Taxpayer Advocate* (A legislação referencia *Office of the Taxpayer Advocate*) nasceu em 1979, ainda que sob a designação de *Taxpayer Ombudsman*, actuando no âmbito da Carta dos Direitos do Contribuinte, vindo posteriormente a ganhar estatuto normativo no *Internal Revenue Code*, designadamente através do disposto nas secções § 7803/ (c) - *Office of the Taxpayer Advocate*¹²⁶ e § 7811 - *Taxpayer Assistance Orders*¹²⁷.

Sobre o objectivo desta instituição Bryan T. Camp¹²⁸, afirma que:

[To] understand why de Taxpayer Advocate Service (TAS) was created - and to understand its necessity in modern tax administration - one must first understand two important features of tax administration: the inquisitorial nature of the process and the use of automated data processing.

Em geral, as funções do *Taxpayer Advocate (Your Voice at the IRS)* devem ser¹²⁹:

- (i) Assistir os contribuintes na resolução de litígios com o *Internal Revenue Service (IRS)*;
- (ii) Identificar as áreas em que os contribuintes tenham litígios com o *IRS*;
- (iii) Propor mudanças nas práticas administrativas do *IRS*, por forma a mitigar os litígios que os contribuintes tenham com o *IRS*;

¹²⁴ REAL DECRETO n.º 1676/2009, cit, art. 6º.

¹²⁵ TAXPAYER Advocate Service - TAS History. Disponível em:
<http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/History>

¹²⁶ INTERNAL Revenue Code - Secção § 7803 / (c). Disponível em:
http://www.law.cornell.edu/uscode/26/usc_sec_26_00007803----000-.html

¹²⁷ INTERNAL Revenue Code - Secção § 7811. Disponível em:
http://www.law.cornell.edu/uscode/26/usc_sec_26_00007811----000-.html

¹²⁸ CAMP, Bryan - *What Good Is the National Taxpayer Advocate?*. Disponível em:
<http://repository.law.ttu.edu/bitstream/handle/10601/1291/What%20Good%20is%20the%20National%20Taxpayer%20Advocate%20126TaxNotes1243.pdf?sequence=1>

¹²⁹ INTERNAL Revenue Code - Secção § 7803/ (c), cit, (2) / (A).

(iv) Identificar potenciais mudanças legislativas que possam ser apropriadas para mitigar os litígios que os contribuintes tenham com o *IRS*.

Conjuntamente com as suas atribuições, o *Taxpayer Advocate* desenvolve quatro programas:

(i) *Case Advocacy*¹³⁰: advogados que assistem os contribuintes em cada Estado, que mediante atendimento personalizado, ouvem os seus problemas, ajudam a entender o que é necessário ser feito para a resolução desses problemas e os acompanham até à resolução final desses problemas;

(ii) *Systemic Advocacy*¹³¹: trabalhando em articulação com o *IRS*, está especificamente destinado a tratar os problemas sistémicos, como sejam os que afectam múltiplos contribuintes, se relacionam com políticas e procedimentos do *IRS*, requerem soluções administrativas ou legislativas e envolvam a defesa dos direito do contribuinte;

(iii) *Taxpayer Advocacy Panel*¹³²: órgão de consulta fundado em 2002 sob a autoridade do *U. S. Department of the Treasury*, constituído por um grupo de 101 cidadãos voluntários que representam todos os Estados e têm por função ajudar os contribuintes, identificando os seus problemas e fazendo sugestões para a melhoria do serviço prestado pelo *IRS*;

(iv) *Low Income Taxpayer Clinics*¹³³: programa financiado parcialmente pelo *IRS* à margem dos sistemas de assistência ao contribuinte, mediante o qual se pode beneficiar de um serviço de assessoramento fiscal gratuito ou com taxas reduzidas, de que podem beneficiar contribuintes com baixos rendimentos e que tenham um litígio com o *IRS*, benefício que pode assumir a representação perante o *IRS*, Tribunais ou auditorias.

¹³⁰ CASE Advocacy. Disponível em: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Case-Advocacy>

¹³¹ SYSTEMIC Advocacy. Disponível em: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Systemic-Advocacy>

¹³² TAXPAYER Advocacy Panel. Disponível em: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Taxpayer-Advocacy-Program>

¹³³ LOW Income Taxpayer Clinics. Disponível em: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Low-Income-Taxpayer-Clinics>

5.3.2 ESTATUTO JURÍDICO

O *Taxpayer Advocate* é um organismo independente¹³⁴ estabelecido no *IRS*, designado de *Office of the Taxpayer Advocate*, que actua debaixo da supervisão e direcção de um funcionário, o *National Taxpayer Advocate*, que reporta directamente ao *IRS Commissioner* e será remunerado, sendo nomeado pelo *Secretary of the Treasury*, depois de consultado o *IRS Commissioner*, devendo ter qualificações experientes na área tributária e de apoio ao cliente e representação individual dos contribuintes, não podendo ser designado um oficial ou empregado do *IRS* nos dois anteriores à sua posse ou aceitar sê-lo, nos cinco anos seguintes à cessação do cargo¹³⁵.

5.3.3 EXERCÍCIO DOS PODERES

5.3.3.1 Do Processo

Mediante um pedido apresentado por um contribuinte, o *National Taxpayer Advocate* poderá emitir uma ordem designada de *Taxpayer Assistance Order*, cujos trâmites aparecem regulados na Secção § 7811 do *Internal Revenue Code*, nos casos em que o contribuinte está prestes a sofrer uma significativa penalização resultante da forma como a lei está a ser aplicada pelo *IRS*, cuja identificação poderá resultar:

- (i) De uma ameaça imediata de acção adversa;
- (ii) Do atraso de mais de 30 dias na resolução de um litígio;
- (iii) Do incurso pelo contribuinte de custos significativos;
- (iv) De irreparável dano ou impacto adverso a longo prazo, basicamente o resultado que se produz em consequência da acção do *IRS*, que seja inaceitável em termos de justiça.

5.3.3.2 Relatórios Anuais

O *National Taxpayer Advocate* elabora dois relatórios em cada ano, até 30 de Junho e 31 de Dezembro de cada ano. O primeiro relatório reporta ao *Committe on Ways and Means of the House of Representatives* e ao *Committe on Finance of the Senate*, os objectivos que o *Taxpayer Advocate* advoga para o ano fiscal em causa, incluindo análise completa e substancial e informação estatística.

¹³⁴ INTERNAL Revenue Code - Secção § 7811, cit, (e).

¹³⁵ INTERNAL Revenue Code - Secção § 7803, cit, (c)/(1)/(B).

O segundo relatório reporta às mesmas entidades as actividades realizadas no ano fiscal em causa e deve¹³⁶:

- (i) Identificar as iniciativas do *Office Taxpayer Advocate* tomadas na melhoria dos serviços prestados aos contribuintes e a capacidade de resposta do *IRS*;
- (ii) Conter recomendações recebidas no âmbito dos *Taxpayer Assistance Orders*, nos termos da secção § 7811 do *Internal Revenue Code*;
- (iii) Conter um resumo dos vinte (20) problemas mais gravosos enfrentados pelos contribuintes, incluindo a sua descrição e natureza;
- (iv) Conter um inventário dos itens descritos nas anteriores subsecções e quais as medidas tomadas e o resultado de tal acção;
- (v) Conter um inventário dos itens descritos nas mesmas subsecções e quais as que não foram concluídas;
- (vi) Conter um inventário dos itens descritos nas mesmas subsecções e quais as razões para a sua inacção e a identificação do funcionário do *IRS*, responsável por essa situação;
- (vii) Identificar uma *Taxpayer Assistance Order* que não tenha sido acatada pelo *IRS* em tempo útil, nos termos da secção § 7811 / (b) do *Internal Revenue Code*;
- (viii) Conter recomendações administrativas e legislativas, emitidas para resolver problemas encontrados pelos contribuintes;
- (ix) Identificar áreas do sistema fiscal que impõem encargos de cumprimento significativo aos contribuintes, incluindo as recomendações destinadas a mitigar esses problemas;
- (x) Identificar os dez (10) temas mais litigados por categoria de contribuintes, incluindo as recomendações destinadas a mitigar estes litígios;
- (xi) Incluir outras informações que o *National Taxpayer Advocate* entenda julgar conveniente.

¹³⁶ INTERNAL Code Revenue - Secção § 7803/ (c), cit, (2) / (B) / (ii).

5.4 ITÁLIA

5.4.1 NATUREZA, ATRIBUIÇÕES E COMPETÊNCIAS

A figura do *Garante del contribuente* (*Garante*), um instrumento de protecção e mediação entre os contribuintes e a Administração Tributária, tem previsão legal no artigo 13º da Lei n.º 212/2000, de 27 de Julho¹³⁷, diploma que consigna disposições em matéria relativa ao estatuto dos direitos do contribuinte e como refere Carlo Bruccoleri¹³⁸, ex-presidente *del Tribunale di Bolzano*, «*Si tratta di un'istituzione volta a facilitare i rapporti tra contribuente e fisco secondo il principio della collaborazione e della buona fede.*»

O *Garante* desenvolve as suas acções, identificando os casos de particular relevância em que a aplicação de disposições legais ou a conduta prejudicial, pela Administração Tributária, determinam consequências negativas para o contribuinte e com base em queixas apresentadas pelos contribuintes, as falhas, irregularidades, más condutas, práticas administrativas ou qualquer outra conduta incomum, que seja susceptível de prejudicar a confiança entre os contribuintes e Administração Tributária. Está também encarregado de questionar a Administração Tributária para que cumpra os prazos previstos para a realização dos reembolsos.

5.4.2 ESTATUTO JURÍDICO

O *Garante*, que opera com plena autonomia, é um órgão colegial instituído em cada *Direzione regionale delle entrate* e das províncias autónomas, formado por três membros eleitos e nomeados pelo presidente da Comissão Tributária Regional, por períodos de quatro (4) anos, renováveis sem limitação, considerada a produtividade, o profissionalismo e a actividade desempenhada, eleitos das seguintes categorias, cuja retribuição é determinada por decreto do Ministro das Finanças:

(i) Magistrados e professores universitários de matérias jurídicas e económicas, advogados, jubilados ou no activo, do qual sairá o presidente;

¹³⁷ LEI n.º 212/2000 - *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*. Disponível em: <http://www.associazionealar.it/Statuto%20del%20Contribuente.pdf>

¹³⁸ Bruccoleri, Carlo - *Il garante del contribuente*. Disponível em: [http://www.dererker.it/newsite/index.php?id=65&L=1&tx_ttnews\[tt_news\]=417&tx_ttnews\[backPid\]=24&cHash=05c9fc3250](http://www.dererker.it/newsite/index.php?id=65&L=1&tx_ttnews[tt_news]=417&tx_ttnews[backPid]=24&cHash=05c9fc3250)

- (ii) Dirigentes da Administração Tributária e de cargos superiores da Guarda Fiscal;
- (iii) Advogados, contabilistas e auditores, indicados pelas ordens profissionais.

5.4.3 EXERCÍCIO DOS PODERES

5.4.3.1 Do Processo

Decorrente das queixas formuladas por escrito pelos contribuintes ou qualquer outra pessoa interessada, o *Garante* solicita documentos e informações aos serviços para serem cumpridos no prazo de 30 dias, faz recomendações para os dirigentes dos serviços, a fim de proteger a tutela do contribuinte e contribuir para uma melhor organização dos serviços, tendo o poder para aceder aos serviços para controlar a correcta funcionalidade dos serviços de assistência e informação ao contribuinte e também a acessibilidade dos espaços aberto ao público.

O *Garante* está capacitado para impulsionar o procedimento de autotutela, um princípio do direito administrativo mediante o qual os órgãos da Administração Tributária podem proceder, salvo decisão judicial transitada em julgado, à anulação ou revogação total ou parcial, de actos ilegítimos, infundados ou inoportunos - erros pessoais, erros de cálculo, erros de cálculo do imposto, dupla tributação, erro material do contribuinte facilmente reconhecido pela Administração Tributária, mediante um procedimento comunicado ao autor do acto.

O *Garante* poderá instar a Administração Tributária relativamente à aplicação do artigo 5º da Lei n.º 212/2000, que prevê a obrigação para a Administração Tributária, de facilitar o completo e exacto conhecimento das disposições legislativas e administrativas, no fundo a materialização da disponibilização das instruções administrativas, para uma correcta informação e uma probabilidade de por esta via se diminuir a litigiosidade.

Igualmente em relação ao artigo 12º da mesma lei, prevendo que se o contribuinte entende que a inspecção em curso não esteja a realizar-se conforme a lei, poderá dirigir-se ao *Garante* para actuar nos termos das suas competências, pois quando se verifica um procedimento de inspecção, o contribuinte tem direito a saber:

- (i) A inspecção deve corresponder a uma necessidade efectiva de controlo fiscal;

- (ii) Iniciada a inspecção, o contribuinte tem direito a conhecer os motivos da mesma e o seu objecto;
- (iii) A inspecção deve desenvolver-se durante o horário normal do exercício da actividade, com a preocupação de a perturbar o menos possível;
- (iv) A duração da inspecção na sede do contribuinte não pode exceder trinta (30) dias, prorrogáveis por mais trinta (30) dias, em casos de particular complexidade e sempre que seja suscitada pelo chefe de equipa;
- (v) Concluída a inspecção tributária, o contribuinte tem dois (2) meses para apresentar o direito de audição, antes da liquidação, podendo ser novamente examinados novos documentos;
- (vi) Existe o direito de no decurso da inspecção, a mesma ser acompanhada por um profissional habilitado que represente o contribuinte, cujas observações verbais devem ser passadas a escrito;
- (vii) Quando seja solicitado, o exame dos documentos pode ser realizado nas instalações do profissional que representa o contribuinte.

5.4.3.2 Relatórios Anuais

A cada seis meses o *Garante* apresenta um relatório das suas actividades ao Ministro das Finanças, ao Director Regional dos Impostos, aos Directores Departamentais da Alfândega e ao Comandante de zona da Guarda Fiscal, identificando as questões mais relevantes ou críticas e propondo as respectivas soluções.

Anualmente o Ministro das Finanças informa a competente Comissão Parlamentar sobre as actividades desenvolvidas pelo *Garante*, a sua eficácia e os actos e medidas adoptadas em consequência das recomendações por si elaboradas.

6. DEFENSORIA DO CONTRIBUINTE: PROPOSTA DE MODELO A IMPLEMENTAR EM PORTUGAL

A presente secção reflecte a componente de teor prático ou experimental que aplique os conhecimentos teóricos objecto de referência no enquadramento teórico e que tem como objectivo apresentar soluções ou recomendações sobre problemas práticos que integrem a relação Administração Tributária v.s. Contribuinte.

Como se referirá na secção «Conclusão», estando prevista por imposição do Programa de Apoio Económico e Financeiro a Portugal, a fusão orgânica das 3 entidades que representam a Administração Tributária (Autoridade Tributária e Aduaneira), seria oportuno reactivar uma entidade especializada¹³⁹ actuando na vertente da relação Administração Tributária v.s. Contribuinte, ao qual se designaria por «Conciliador Fiscal» (ou Mediador Fiscal), um termo mais ajustado à sua missão, visão e princípios, num formato não muito afastado do que foi o Estatuto do Defensor do Contribuinte, mas ajustado nas valências onde se posicionem uma maior interacção com a Autoridade Tributária e Aduaneira, por via de uma melhor ênfase nos seus objectivos e em linha com o que nesta matéria se faz a nível internacional.

6.1 NATUREZA, ATRIBUIÇÕES E COMPETÊNCIAS

O «Conciliador Fiscal» seria um órgão independente que, nos termos da Constituição e das leis da República, sem prejuízo das funções exercidas pelo Provedor de Justiça, teria por atribuições principais:

(i) Promoção e defesa dos direitos e garantias dos sujeitos passivos de quaisquer impostos (ainda que especiais, incluindo os aduaneiros e as taxas, lançados pela administração central, regional autónoma e local), face à Autoridade Tributária e Aduaneira, Administração Regional Autónoma e Local, apoiado numa Carta dos Direitos do Contribuinte;

¹³⁹ OECD - *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" (2010)*, pp. 49-50, 256-257, 360-361. Disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/53/3/49266352.pdf>

(ii) Dinamização das relações tributárias entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e o contribuinte, envolvendo a realização de um protocolo de «acordo» sobre o tipo de serviços prestados;

(iii) Funcionamento como observatório do desempenho do sistema fiscal e aduaneiro, com a prerrogativa de o materializar através da criação de um painel de representantes da sociedade civil e da Administração Tributária.

NOTA JUSTIFICATIVA: A existência de uma Carta dos Direitos do Contribuinte, visa definir o que se espera da Administração Tributária e as regras estabelecidas para assegurar um serviço de elevada qualidade, sendo um bom exemplo a do Canadá¹⁴⁰, pois associa alguns dos seus compromissos à missão do «*Taxpayers' Ombudsman*».

A realização de um protocolo de acordo com a Administração Tributária sobre os serviços prestados pelo «Conciliador Fiscal» é inspirada no «*Adjudicator's Office*», na Grã-Bretanha, permitindo clarificar os serviços que fornece, de acordo com as condições estabelecidas nesse acordo.

O funcionamento como observatório do desempenho do sistema fiscal e aduaneiro, pela materialização de um painel de representantes da sociedade civil e da Administração Tributária, concederia uma transversalidade a todos os agentes e legítimos interessados nesta matéria, advindo daí resultados mais consistentes para o sistema tributário e aduaneiro, um exemplo deste tipo de painel vamos encontrar no «*Taxpayer Advocate Service*», nos Estados Unidos da América, outro exemplo encontra-se no modelo de configuração do «*Consejo para la Defensa del Contribuyente*», em Espanha, sendo que a actuação deste painel se basearia em qualquer tipo de fonte, não dependente da formulação exclusiva de uma queixa.

As acções do «Conciliador Fiscal», agindo com justiça e imparcialidade e conformando os seus actos com a lei e a equidade¹⁴¹, seriam exercidas no âmbito da actividade desenvolvida pela Autoridade Tributária e Aduaneira central, Administração Regional Autónoma e Local, no que respeite à:

¹⁴⁰ FAUSTINO, Manuel - Carta dos Direitos dos Contribuintes no Canadá - *Revista OTOC Fev 2009*. Disponível em: http://www.otoc.pt/downloads/files/1235574139_19a22_Gabinete_de_estudos.pdf

¹⁴¹ Na arbitragem tributária os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade, nos termos do n.º 2 do art. 2.º do DL. n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

- (i) Definição e conhecimento do conteúdo de qualquer relação tributária, incluindo actos preparatórios ou de quantificação da matéria colectável;
- (ii) Prática de actos meramente internos, tendentes à definição do conteúdo de uma relação tributária em que figure como sujeito passivo o requerente;
- (iii) Forma de assegurar o cumprimento voluntário ou coercivo e à forma de sancionar o incumprimento de quaisquer obrigações tributárias e obrigações fiscais acessórias;
- (iv) Decisão tomada pela Autoridade Tributária e Aduaneira sobre reclamações gratuitas ou recursos hierárquicos, ou em litígios que oponham o contribuinte à Autoridade Tributária e Aduaneira, incluindo a interpretação da lei e a valoração dos actos que recaem sobre o tributo;
- (v) Identificação e análise de questões sistémicas e emergentes relacionadas com questões de serviço que tenham impacto negativo nos contribuintes;
- (vi) Identificação de questões relativas ao tratamento dos cidadãos, às deficiências na acessibilidade das instalações, à qualidade de acesso à informação e ao incumprimento dos compromissos plasmados na carta dos direitos do contribuinte.

NOTA JUSTIFICATIVA: As novidades seriam, no item (iv) a referência à interpretação da lei e a valoração dos actos que recaem sobre o tributo, que são os fundamentos sobre os quais assentam em geral as queixas dos contribuintes, no item (v) por estar consignado no âmbito das prerrogativas de actuação do «*Taxpayers' Ombudsman*», sendo que o item (vi) corresponde a uma das competências do «*Consejo para la Defensa del Contribuyente*».

Em termos de limites da acção do «Conciliador Fiscal», além dos seus actos terem a natureza de recomendações ou de pareceres não vinculativos, não poderia:

- (i) Revogar, modificar, substituir, anular e declarar a nulidade ou inexistência de quaisquer actos tributários ou actos internos da administração tributária;
- (ii) Intervir em casos que se encontrem com sentença transitada em julgado;
- (iii) Intervir em casos que se encontrem com investigação em curso ou inquérito criminal;
- (iv) Intervir na política da Autoridade Tributária e Aduaneira;

(v) Intervir em casos submetidos à apreciação do Provedor de Justiça.

NOTA JUSTIFICATIVA: Em regra os limites dos itens (i) e (ii) encontram-se plasmados no estatuto das entidades congéneres, todavia as questões que se encontrem com investigação em curso ou inquérito criminal correspondem, a um dos requisitos de limitação na intervenção do «*Adjudicator's Office*», não se sufragando a possibilidade de ser acompanhada a acção inspectiva em curso quando o contribuinte entenda que não esteja a realizar-se conforme a lei, como sucede com o «*Garante*», em Itália.

O item (iv) corresponde a uma das limitações na acção do «*Taxpayer's Ombudsman*», por exemplo o «Conciliador Fiscal» não poderia emitir opinião sobre uma decisão no âmbito da política de gestão da Autoridade Tributária e Aduaneira, de realizar um grande investimento em equipamento destinado à digitalização dos procedimentos tributários, mas já poderia intervir se daí resultassem fortes constrangimentos informáticos ao cumprimento das obrigações declarativas por parte dos contribuintes.

Todavia, o «Conciliador Fiscal» poderia intervir:

(i) Em casos pendentes nos tribunais, devendo limitar a sua recomendação ou parecer, se for caso disso, no âmbito de processo administrativo que esteja em curso;

(ii) Em casos em que já tenha havido uma decisão administrativa definitiva, desde que observados os limites anteriores e a mesma se destine a promover a revisão oficiosa de tal decisão;

(iii) Emitir pareceres e recomendações respeitantes a casos pendentes na Autoridade Tributária e Aduaneira, Administração Regional Autónoma e Local, de que possa resultar a ofensa de direitos e garantias dos contribuintes.

NOTA JUSTIFICATIVA: Este tipo de competências já constava do estatuto do Defensor do Contribuinte.

6.2 ESTATUTO JURÍDICO

O «Conciliador Fiscal» seria escolhido de entre cidadãos com comprovado mérito e competência no domínio fiscal, com pelo menos dez anos de experiência profissional, por despacho conjunto do Primeiro-Ministro e do Ministro das Finanças, cujo mandato duraria sete anos e não seria renovável, não podendo ser um agente da Administração Tributária para os cinco anos anteriores ou cinco anos após o termo do seu mandato,

sendo independente relativamente ao poder executivo, sujeito ao dever de sigilo fiscal e a um regime alargado de incompatibilidades.

NOTA JUSTIFICATIVA: Os dez anos de experiência profissional são um dos critérios para a nomeação do presidente do «*Consejo para la Defensa del Contribuyente*», a duração do mandato por 7 anos, que já estava prevista no estatuto do Defensor do Contribuinte, permite evitar que o seu mandato não coincida com o de quem o nomeia.

A implementação de um período de carência relativamente ao exercício de funções na Administração Tributária e a nomeação para o cargo de «Conciliador Fiscal» trata-se, de uma restrição constante das regras de nomeação do «*National Taxpayer Advocate*».

No âmbito das suas atribuições, o «Conciliador Fiscal» teria competências para:

- (i) Efectuar visitas a qualquer serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira, Administração Regional Autónoma e Local;
- (ii) Proceder a investigações e inquéritos considerados convenientes para a tomada das suas decisões;
- (iii) Procurar, em colaboração com os serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, Regional Autónoma e Local e com o Ministro das Finanças, as soluções mais adequadas à criação de um clima de confiança nas relações com os contribuintes, à tutela dos direitos e garantias dos contribuintes e ao aperfeiçoamento e desenvolvimento do sistema fiscal e da sua administração;
- (iv) Desenvolver as diligências convenientes para a prossecução das suas atribuições no âmbito da preparação das recomendações e pareceres.

NOTA JUSTIFICATIVA: Estas competências, que já constavam do estatuto do Defensor do Contribuinte, são comuns às utilizadas pelas entidades congéneres.

6.3 EXERCÍCIO DOS PODERES

6.3.1 Do Processo

As petições apresentadas ao «Conciliador Fiscal» poderiam ter efeitos suspensivos, se o contribuinte o solicitasse, no decurso do prazo para a interposição de reclamações gratuitas, de recursos hierárquicos ou para a defesa em processos de contra-ordenação aduaneira e não aduaneira, na fase administrativa, por qualquer das formas previstas no

art. 169º do Código de Procedimento e Processo Tributário, prazos que contariam para efeitos de contagem dos juros compensatórios e juros de mora se o contribuinte decaísse no processo em curso, suspensão que se aplicaria igualmente ao cumprimento de quaisquer obrigações fiscais se fosse apresentada garantia que caucione as obrigações e acrescido.

NOTA JUSTIFICATIVA: Esta possibilidade de efeito suspensivo já constava do estatuto do Defensor do Contribuinte, mas não é aplicada pelas entidades congéneres, como é o exemplo do «*Consejo para la Defensa del Contribuyente*», que consigna na lei essa inaplicabilidade da suspensão de tramitação do procedimento administrativo¹⁴².

As petições apresentadas ao «Conciliador Fiscal» relativamente às quais não seriam devidas taxas e emolumentos pelos actos por si praticados, seriam liminarmente indeferidas e mandadas arquivar, desde que:

- (i) Se revelem manifestamente infundadas;
- (ii) Se demonstre terem sido apresentadas de má-fé ou com propósitos manifestamente dilatórios em relação ao cumprimento das obrigações fiscais;
- (iii) Digam respeito a questões submetidas a apreciação e decisão do Provedor de Justiça, por este objecto de comunicação ao «Conciliador Fiscal» ou já decididas pelos tribunais com sentença transitada em julgado;
- (iv) Não se enquadrem no âmbito das suas atribuições e competências;
- (v) Relativamente às quais não existem elementos bastantes para adoptar qualquer procedimento;
- (vi) Relativamente a casos em que a injustiça ou a ilegalidade se achem já reparadas;
- (vii) Relativamente a casos de pouca gravidade e que não tenham um carácter continuado.

NOTA JUSTIFICATIVA: A única novidade neste conjunto de razões determinantes para o arquivamento de petições submetidas à apreciação do «Conciliador Fiscal» está, na prerrogativa do Provedor de Justiça dar conhecimento das suas decisões em matéria tributária, abstendo-se deste modo o «Conciliador Fiscal» de se pronunciar sobre igual

¹⁴² REAL DECRETO n.º 1676/2009, cit, art. 7º, n.º 3.

queixa, por exemplo, é esta a opção prevista para o «*Consejo para la Defensa del Contribuyente*».

6.3.2 Relatórios Anuais

O «Conciliador Fiscal» apresentaria ao Ministro das Finanças, até 31 de Março de cada ano civil, um primeiro relatório reportando os objectivos para o ano fiscal em causa e até 30 de Junho, um segundo relatório das actividades realizadas no ano anterior, remetidos à Assembleia da República, este último contendo os seguintes elementos:

- (i) Análise dos aspectos mais significativos das suas relações com a Autoridade Tributária e Aduaneira, Administração Regional Autónoma e Local;
- (ii) Referência às recomendações e pareceres que abordem matéria prioritária para a definição da política fiscal, do funcionamento da Administração Tributária, dos Tribunais Tributários e dos Tribunais Arbitrais Tributários, integrando um resumo do exercício do direito de audição resultante das inquirições realizadas no âmbito da tramitação dos referidos actos;
- (iii) Análise estatística sobre a sua actividade e dos serviços deles dependentes;
- (iv) Análise estatística das recomendações e pareceres acatadas e não acatadas pelas autoridades competentes;
- (v) Identificação das áreas do sistema tributário e aduaneiro que impõem encargos de cumprimento significativo aos contribuintes e as recomendações destinadas a mitigar esses encargos.

NOTA JUSTIFICATIVA: Além do facto de alguns dos elementos já terem feito parte do estatuto do Defensor do Contribuinte, a necessidade de dois relatórios é utilizada pelo «*Taxpayer Advocate Service*» e visa assegurar uma maior visibilidade da actividade deste tipo de entidades.

Nos elementos que devem constar do relatório de actividades, o item (ii) assegura a divulgação de um resumo das respostas dadas pelas entidades inquiridas e é utilizada pelo «*Taxpayers' Ombudsman*» e o item (v) pretende identificar os designados custos de contexto e as recomendações destinadas a mitigá-los, sendo utilizado pelo «*Taxpayer Advocate Service*».

O suporte administrativo e técnico, bem como a elaboração de pareceres, estudos e projectos encomendados pelo «Conciliador Fiscal» seria assegurado por uma unidade operativa da Administração Tributária e Aduaneira, coordenada pelo Director da Direcção de Serviços de Auditoria Interna.

NOTA JUSTIFICATIVA: Os modelos de defensoria do contribuinte implementados nos já citados países asseguram todo o tipo de suporte para a realização da sua actividade, por recurso a funcionários da Administração Tributária e Aduaneira, sem prejuízo desses recursos humanos serem requisitados noutros órgãos da Administração Pública, um exemplo desta estratégia encontra-se prevista no estatuto do «*Adjudicator's Office*»¹⁴³.

¹⁴³ ADJUDICATOR's Office - *Service Level Agreements*, cit, Item 3.9.

7. CONCLUSÃO

Em contexto de globalização económica e crise financeira, a necessidade de aumentar as receitas fiscais vem adquirindo uma prioridade cada vez maior face à necessidade de se diminuïrem défices públicos elevados, associado a insuficientes taxas de crescimento económico, que colocam incerteza nos mercados financeiros e potenciam o aumento do desemprego, o que poderá levar a convulsões de ordem social.

O diagnóstico é simples: sem ou com insuficiente crescimento económico e com mais dívida pública associada a uma alta taxa de desemprego e à quebra no investimento público e privado, é no aumento das receitas fiscais que os Estados actuam no imediato, impondo pouca firmeza na redução da despesa pública, mas tentando ser eficientes na cobrança fiscal, esquecendo-se de forma recorrente que a economia paralela continua a apresentar percentagens muito elevadas, criando-se desta forma um ambiente e um contexto, no qual se caminha para a insuficiente sustentação do Estado Social e para o aumento da referida economia paralela, no limite a desagregação do Estado democrático e do seu desenvolvimento.

Os pilares essenciais para o funcionamento sustentado do Estado Social terão de assentar num sistema tributário em que a relação tributária de um qualquer país desenvolvido compreenda características de clareza, informação, boa-fé, igualdade, não discriminação e confiança¹⁴⁴, que seja eficiente e eficaz em aspectos de prevenção (inspecção tributária) e de cobrança, que se desenvolva na base da ética da responsabilidade ou ética tributária ou moral tributária, pois sem cidadãos responsáveis e informados, torna-se mais difícil serem entendidos os desígnios do imposto na construção do Estado social.

Sobre o primeiro pilar poderemos dizer que a envolvente ou o contexto poderá ser caracterizada no que se designa por caos tributário, que nas palavras de Ana Paula Dourado¹⁴⁵ - temos um Direito Fiscal caracterizado como um Direito impondo demasiados deveres aos contribuintes, sem lhes proporcionar um entendimento das normas, dificultando inclusive uma interpretação correcta por parte dos especialistas,

¹⁴⁴ GUIMARÃES, Vasco Branco - *Razoabilidade do sistema tributário em risco*, pp. 4. Disponível em: http://www.vidaeconomica.pt/users/0/39/CE_48c6cf2b1fe3433b1710df20d9ccd39d.pdf

¹⁴⁵ DOURADO, Ana Paula, cit. pp. 577.

afectando as partes da relação tributária, ainda que com mais impacto nos contribuintes, que não detêm conhecimentos jurídico-tributários.

São variadas as razões, inúmeras mudanças da legislação fiscal, utilização de técnica legislativa que não respeita o princípio da praticabilidade e da simplificação fiscal¹⁴⁶, levando ao aumento dos litígios, advindos dos erros praticados e das interpretações divergentes entre as partes da relação tributária e em consequência, ao congestionamento nas estruturas de gestão e ao aumento dos custos de exploração na Administração Tributária e de contexto nos contribuintes.

No segundo pilar, a melhoria na eficácia da cobrança fiscal não tem contrariado o facto de continuar latente uma percentagem elevada de economia paralela, que segundo uma investigação recente em Portugal¹⁴⁷, atingiu em 2008 - 22,8% de percentagem do PIB oficial, dinheiro que não é gerado na economia oficial, o que leva ao agravamento das taxas fiscais e ao aumento da relação entre a distribuição dos encargos tributários previstos na lei e os impostos efectivamente pagos pelos contribuintes¹⁴⁸.

Manuel Henrique Freitas Pereira¹⁴⁹ distingue nos aspectos relativos à fuga fiscal, quatro (4) causas:

(i) Causas políticas - devida à falta de equidade dos impostos na sua componente horizontal, reflectida na máxima, se o meu vizinho que tem capacidade contributiva não paga impostos porque devo eu pagar ?, à execução de uma política de impostos que está ao serviço de grupos de pressão e à relação com gastos públicos mal orientados pelo financiamento de impostos;

(ii) Causas económicas - relativa à situação económica do contribuinte em que o benefício que se retira da fuga aos imposto compensa o inconveniente de ser descoberto e em que quanto mais elevado o imposto mais compensadora a fuga ao imposto;

¹⁴⁶ São exemplos em sede de IRS: (i) a alteração realizada ao art. 12º do CIRS, introduzindo a delimitação negativa da incidência nas pensões e indemnizações auferidas em resultado do cumprimento do serviço militar, com definição administrativa pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais da amplitude de enquadramento, (ii) o regime de liquidação dos faltosos, que não foi harmonizado com o estabelecido no CIRC / CIVA e viola o princípio da capacidade contributiva e o da definitividade dos actos tributários, (iii) o regime de notificações das liquidações de IRS, que se emitidos no prazo de liquidação, a notificação é remetida por carta simples, sem descrição do prazo de inicio da interposição de reclamação graciosa e impugnação judicial.

¹⁴⁷ AFONSO, Óscar; GONÇALVES, Nuno - *Economia não registada em Portugal*, pp. 25. Disponível em: http://www.gestaodefraude.eu/images/gf_upload/wp004.pdf

¹⁴⁸ SANCHES, J. L. Saldanha - *Justiça Fiscal*, cit, pp. 56.

¹⁴⁹ PEREIRA, Manuel Henriques Freitas - *Fiscalidade*. 2.ª ed. Coimbra: Almedina. pp. 420-423.

(iii) Causas psicológicas, não se aceitando como especialmente censurável, condutas de fuga ao fisco;

(iv) Causas técnicas - que têm a ver com o grau de complexidade, estabilidade e segurança do sistema fiscal, em que se admite que se for complexo é mais favorável à evasão e à fraude, com a instabilidade e insegurança dos contribuintes em face do mesmo, com a discricionariedade na aplicação da lei fiscal e sistema inadequado de garantias em matéria de reclamações ou impugnações, com práticas de amnistias fiscais e políticas de controlo fiscal que não sejam eficazes no combate à fuga e evasão fiscal ou na cobrança coerciva.

No terceiro pilar, são de equacionar as questões relativas à ética da responsabilidade ou moral tributária, apresentando contornos de relevância estratégica, pois já foi tema objecto da 45ª Assembleia Geral do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT)¹⁵⁰.

A moral tributária sendo matéria que articula na área tributária, os conceitos de justiça, liberdade e direitos fundamentais, compromete ambas as partes da relação tributária - Administração Tributária e contribuintes.

Da parte destes, ressaltam aspectos depreciativos na sonegação de receitas, associados a: (i) fraude fiscal / economia paralela, de que Saldanha Sanches¹⁵¹ refere tratarem-se de comportamentos não cooperativos resultantes do facto de cada contribuinte, inseguro do comportamento dos demais, procurar maximizar o seu ganho criando um custo fiscal - para o qual muitos se interrogam da necessidade de se implementarem reformas legislativas, que passem pela criação de regimes de colecta mínima para as pequenas e médias empresas em detrimento da tributação pelo rendimento real e, (ii) planeamento fiscal abusivo.

Aspectos relativamente aos quais se exige à Administração Tributária, que tenha capacidade operativa na gestão do sistema tributário e utilize técnicas de inteligência fiscal assentes na função - cruzamento de informação e observação directa, instrumentos fundamentais em auditoria fiscal.

¹⁵⁰ MACIEL, Everardo - *Consideraciones finales*. Disponível em: <http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacion-internacional/actividades-internacionales/conferencias-tecnicas/ponencias/1450-ponencias-conferencia-2010.html>

¹⁵¹ SANCHES, J. L. Saldanha - *Justiça Fiscal*, cit, pp. 55.

Do outro lado da moeda, exige-se:

- (i) Uma maior celeridade na decisão dos litígios fiscais seja, na Administração Tributária ou nos Tribunais Tributários;
- (ii) Aumentos da transparência na divulgação de informação fiscal de qualidade, de que já vimos não se encontrarem publicadas pela DGCI, as perguntas frequentes e o manual de preenchimento da declaração de rendimentos do IRS, um dos impostos mais importantes do sistema tributário em Portugal, de molde a desenvolver a segurança jurídica dos actos¹⁵²;
- (iii) Programas de educação fiscal focados nos jovens em idade escolar, de que têm sido incipientes os implementados pela DGCI, vertente que continua ausente do *site* electrónico e que continuam ausentes a nível escolar, onde é prioritário alargar tempos de aulas em matemática e português, do que sensibilizar os jovens para as matérias fiscais;
- (iv) Transparência na informação quanto aos gastos públicos e da parte da Administração Tributária relativamente às suas actividades;
- (v) Uma nova etapa de serviços ao contribuinte visando a construção da confiança e do diálogo.

Na prática, a Administração Tributária no âmbito das suas competências de gestão do sistema tributário, somente vem actuando mais eficientemente na vertente da cobrança fiscal e na oferta da utilização das novas tecnologias destinados ao cumprimento das obrigações fiscais como instrumento de aproximação aos contribuintes, com consequências ao nível do relacionamento com os contribuintes como já foi diagnosticado no relatório do GEPPF, para o qual não reconhece existirem níveis de erros problemáticos, i.e., de forma soberana entende de que não são da sua responsabilidade ou que não tem contribuído, para os altos níveis de litigância existentes nos Tribunais Tributários, de cuja resolução parcial adviria um excelente contributo para o aumento do nível das receitas fiscais.

¹⁵² Em sede de IRS, ainda hoje não se sabe qual a interpretação da DGCI sobre a materialização da exclusão da tributação dos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente, prevista no n.º 5 e n.º 6 do art. 10º do Código do IRS.

É neste aspecto da melhoria do relacionamento com os cidadãos e da tutela de forma independente dos seus direitos e garantias, que a nível internacional se criam e institucionalizam instâncias de defesa dos contribuintes¹⁵³, com recurso a unidades de apoio que integram técnicos da Administração Tributária, de que são exemplo (bom) recente e relevante - o Canadá, um dos países mais desenvolvidos do mundo e, ainda, mais antigo - a vizinha Espanha, que considera ser o *Consejo* um instrumento de aproximação a um melhor entendimento entre os contribuintes e a Administração Tributária, reduzindo a conflitualidade e em consequência as reclamações e recursos, servindo de instrumento à melhoria do funcionamento da Administração Tributária e implementação de novas medidas fiscais¹⁵⁴.

Instâncias que numa óptica de controlo externo actuam a montante de forma a analisar: (i) as queixas dos contribuintes sobre o funcionamento dos serviços da Administração Tributária, (ii) a aplicação das normas tributárias, tanto no procedimento de gestão como no de inspecção, de forma informal e gratuita, tendo como consequência a diminuição dos litígios entre os contribuintes e a Administração Tributária, através de uma melhor aplicação da lei fiscal, um melhor funcionamento da Administração Tributária, ajudando-a na sua transformação para uma organização virada para uma nova cultura administrativa que não encarne um comportamento fechado no seu estatuto soberano, de quem entende não ser necessária a discussão de processos.

O diagnóstico realizado pelo GEPF, efectuou uma abordagem real e qualitativa aos problemas que de forma sistémica afectam as relações entre a Administração Tributária e os contribuintes. Nesta matéria, com a extinção do Defensor do Contribuinte, resta aos contribuintes socorrerem-se do Provedor de Justiça para formularem as suas queixas em relação à actuação da Administração Tributária, Provedor de Justiça que tendo competências para suscitar a inconstitucionalidade das normas tributárias, já não as tem como observador do sistema tributário - matéria que está entregue à sociedade civil, de que são exemplo o Observatório Cívico dos Contabilistas¹⁵⁵, o Observatório da Fiscalidade Portuguesa da OTOC em parceria com a Associação Fiscal Portuguesa e o

¹⁵³ E não se abordaram instâncias a funcionar na Índia, Paquistão, Bangladesh, Perú e Bélgica.

¹⁵⁴ AEAT - *La moral tributaria y el comportamiento del contribuyente*, pp. 10. Disponível em: <http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacion-internacional/actividades-internacionales/conferencias-tecnicas/ponencias/1450-ponencias-conferencia-2010.html>

¹⁵⁵ OBSERVATÓRIO CÍVICO DOS CONTABILISTAS. Disponível em: <http://www.occ.com.pt/>

Diário Económico e o Observatório da Competitividade Fiscal da Deloitte¹⁵⁶, nem relativamente às queixas a si formuladas beneficiam da prerrogativa de se poderem suspender os procedimentos em tramitação na Administração Tributária.

Como se explicou, tendo o Provedor de Justiça sido muito activo na extinção do Defensor do Contribuinte, nem por isso se constata existir uma forte e clara presença da sua figura no universo da Administração Tributária - *site* electrónico, instalações físicas e relatório de actividades, em claro prejuízo da salvaguarda dos direitos e garantias dos contribuintes.

Sobre a sobreposição de funções entre o Provedor de Justiça e o Defensor do Contribuinte, explicava António Carlos dos Santos¹⁵⁷, que este era um órgão essencialmente técnico, destinado a pugnar pelos direitos e garantias dos contribuintes, exercendo uma acção de controlo da actividade da Administração Tributária, sendo a sua acção complementar à do Provedor de Justiça, órgão de natureza essencialmente política, dispondo do poder de requerer ao Tribunal Constitucional a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas, com força obrigatória geral, órgão absolutamente independente do executivo, cujo titular é designado pelo Parlamento, sendo a sua acção exercida no âmbito de toda a Administração Pública.

Igualmente a implementação do RAT, não veio colmatar a lacuna aberta com a extinção do Defensor do Contribuinte, que para além de não ser gratuita e ter custos mais acrescidos, no caso de o contribuinte solicitar a nomeação de árbitros, só apresenta a vantagem da decisão do litígio, poder ser proferida em tempo mais reduzido, relativamente à tramitação em Tribunal Tributário, não assumindo pela natureza das suas competências, o papel de observador do sistema tributário e de emissor de recomendações relativamente a propostas de alteração normativa, nem se esperando que da parte da Administração Tributária utilize as prerrogativas de revogação, ratificação, reforma ou conversão do acto tributário, cuja ilegalidade foi suscitada, pois tem optado

¹⁵⁶ DELOITTE - *Observatório da Competitividade Fiscal 2011*. Disponível em http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Portugal/Local%20Assets/Documents/pt%28pt%29_Observatorio_Competitividade_Fiscal%202011_02092011.pdf

¹⁵⁷ SANTOS, António Carlos - *Da Questão Fiscal à Defesa da Reforma Fiscal*. Lisboa: Editora Rei dos Livros. Pp. 176.

sistematicamente por interpor recurso das decisões dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que lhe são desfavoráveis.

Acresce que do seu exercício poderão até relevar aspectos negativos no que respeita às funções de interpretação e aplicação da lei pela Administração Tributária, caso a competência para a revogação, rectificação, reforma ou conversão do acto tributário cuja ilegalidade seja suscitada, não seja decidida nos serviços centrais da área de cada imposto - o que não se verifica na DGAIEC, conforme instrução administrativa divulgada, mas de que nada se sabe relativamente à DGCI, que ainda não divulgou qualquer instrução administrativa sobre esta matéria.

Estando prevista por imposição do Programa de Apoio Económico e Financeiro a Portugal, a materialização da fusão orgânica das entidades que compõem a Administração Tributária, seria oportuno reactivar uma entidade com idênticas funcionalidades às que foram atribuídas ao Defensor do Contribuinte, que se designaria por «Conciliador Fiscal», materializando o já referido princípio da cidadania fiscal, reforçando deste modo a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, fundamento que esteve igualmente na base da implementação do RAT, ainda que neste caso incorrendo os contribuintes em custos.

Desta forma seriam recuperados muitos dos aspectos que constavam do estatuto do Defensor do Contribuinte e comparativamente, de entidades congêneres em funcionamento noutros países, o que não implicaria:

- Aumento de despesa, pois a unidade de apoio seria constituída por funcionários da Administração Tributária;
- Ofensa da reserva constitucional que sufraga o Provedor de Justiça, dado nunca ter suscitado a inconstitucionalidade do estatuto do Defensor do Contribuinte;
- Sobreposição de funções com o Provedor de Justiça, dado actuarem em patamares diferentes com competências diferentes, pois a referida entidade actuaría de forma independente e especializada inserida no quadro orgânico do Ministério das Finanças, tal como é feito noutros países e para o qual não se justifica invocar a sua legitimidade democrática, porque essa já decorre do facto de Portugal ser um Estado democrático e a sua eleição pelo Parlamento como condição de legitimidade, não ser igualmente realizada noutros Estados democráticos, onde actua este tipo de instituição.

Desta forma se materializaria no âmbito dos direitos e garantias dos contribuintes, uma representação a que actualmente não têm direito, reconhecendo-lhe o direito ao princípio da estabilidade legislativa como se verifica noutros países, e que, utilizando as palavras do primeiro titular no cargo de Defensor do Contribuinte, actuaria da seguinte forma: «a minha gramática funcional é muito simples, o respeito pela lei, o desejo de que a justiça seja feita e que a equidade seja alcançada».

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADJUDICATOR's Office - Annual Report 2011 [Em linha] 07 Jul. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
<http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/report2011.pdf>
- ADJUDICATOR's Office - *Service Level Agreements* [Em linha]. 22 Jun. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
<http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/pdf/sla2011.pdf>
- AEAT - *La moral tributaria y el comportamiento del contribuyente* [Em linha]. CIAT. 04 Abr. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
<http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacion-internacional/actividades-internacionales/conferencias-tecnicas/ponencias/1450-ponencias-conferencia-2010.html>
- AFONSO, Óscar; GONÇALVES, Nuno - *Economia não registada em Portugal* [Em linha]. Observatório de Economia e Gestão de Fraude. Out. 2009. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
http://www.gestaodefraude.eu/images/gf_upload/wp004.pdf
- BARROCAS, Manuel Pereira - *Manual de Arbitragem*. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-3983-1.
- BERNAL LADRÓN , Diana - *Es Indispensable un nuevo pacto fiscal em México* [Em linha]. 28 Abril 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
http://www.forojuridico.org.mx/Foro_Juridico/Entrevista_Diana_Bernal.html
- BRUCCOLERI, Carlo - Il garante del contribuente [Em linha]. 2011. [Consult. 12 Sete. 2011]. Disponível em:
[http://www.dererker.it/newsite/index.php?id=65&L=1&tx_ttnews\[tt_news\]=417&tx_ttnews\[backPid\]=24&cHash=05c9fc3250](http://www.dererker.it/newsite/index.php?id=65&L=1&tx_ttnews[tt_news]=417&tx_ttnews[backPid]=24&cHash=05c9fc3250)
- CAMP, Bryan - *What Good Is the National Taxpayer Advocate?* [Em linha] 2010. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
<http://repository.law.ttu.edu/bitstream/handle/10601/1291/What%20Good%20is%20the%20National%20Taxpayer%20Advocate%20126TaxNotes1243.pdf?sequence=1>
- CAMPOS, Diogo Leite; CAMPOS, Mônica Leite - *Direito Tributário*. 2.^a ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. ISBN 972-40-1385-5.
- CANADA Minister of National Revenue - News Release [Em linha]. 21 Fev. 2008 [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.oto-boc.gc.ca/nr080221-eng.pdf>
- CANADA Taxpayers' Ombudsman - ORDER in Council [Em linha]. 24 Maio 2007. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.oto-boc.gc.ca/rdrncnl-eng.html>
- CARLOS AGIUS, Juan - Aspectos teóricos. In *Cliente o Contribuyente?*. 1.^a ed. Madrid: Editorial Aranzadi, SA, 2008. ISBN 978-84-470-3120-7.

- CATARINO, João Ricardo - *Para uma Teoria Política do Tributo*. 2.^a ed. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, 2009. ISBN 978-972-653-178-4.
- CATARINO, João Ricardo - *A arbitragem e os direitos dos contribuintes no procedimento fiscal*, Revista OTOC [Em linha]. Dez. 2009. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
http://www.ctoc.pt/downloads/files/1260355772_58a62_fiscalidade_final.pdf
- CONCILIATEUR Fiscal - *Quand le saisir?* [Em linha]. 28 Maio 2004. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=ILIBACBZC5CBVQFIEIQCFEY?docOid=documentstandard_1226&espId=0&typePage=cpr02&hlquery=conciliateur&temNvlPopUp=true
- CONSEJO - Normas de Funcionamento [Em linha]. 24 Fev. 2010. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
http://www.meh.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Normas%20de%20funcionamiento%20CDC_2010.pdf
- CONSTITUIÇÃO da República Portuguesa [Em linha]. 2005. [Consult. 11 Set. 2011]. Disponível em:
<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>
- DEFENSORIA del Contribuyente e del Usuário Aduaneiro - *Funciones* [Em linha]. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
<http://www.dian.gov.co/content/defensoria/index.htm>
- DEFENSORIA del Contribuyente e del Usuário Aduaneiro - *Observatório* [Em linha]. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
http://www.dian.gov.co/content/defensoria/contenidos/Observatorio_2008.pdf
- DELOITTE - Observatório da Competitividade Fiscal 2011 [Em linha]. 01 Set. 2011. [Consult. 27 Set. 2011]. Disponível em: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Portugal/Local%20Assets/Documents/pt%28pt%29_Observatorio_Competitividade_Fiscal%202011_02092011.pdf
- DGAIEC - Circular n.º 53/2011 - Série II [Em linha]. 01 Jul. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/5B82121B-A22E-4085-97D8-FC34FFC8B77D/0/Circular_n_53_2011_II.pdf
- DGAIEC - *Relatório de Actividades 2010* [Em linha]. Abr. 2011. [Consult. 11 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/EF72CE73-9160-44A0-A639-2D0FB62A0EFF/0/relatorio%20actividades%202010.pdf>
- DGCI - *Relatório de Actividades de 2010* [Em linha]. 2011. [Consult. 11 Set. 2011]. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/0A771F1A-ACE9-4D6A-9311-1CD319F945E8/0/RELATORIODEACTIVIDADES_DGCI2010.pdf
- DGCI - “Seminário para Dirigentes”. Fiscália, Maio/Julho 2007, n.º 35, pp. 59.

- DGFIP - Les neufs engagements de qualité de servisse [Em linha]. 2004. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=VBNK41X04OZLVQFIEIPSEY?docOid=documentstandard_2291&espId=0&typePage=cpr02&hlquery=engagements qualite service&temNvlPopUp=true
- DGFIP - *Rapport d'activité 2010* [Em linha]. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
http://www2.impots.gouv.fr/documentation/rapports/activites/dgfip/2010/le_rap_2010_1807.pdf
- DGFIP - *Recours au conciliateur fiscal départemental* [Em linha]. 01 Jul. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
<http://doc.impots.gouv.fr/aida/Apw.fcgi?FILE=Index.html>
- DOURADO, Ana Paula - *O Princípio da Legalidade Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2007. ISBN 9789724031828. pp. 580-581.
- FAUSTINO, Manuel - Carta dos direitos dos contribuintes no Canadá - *Revista OTOC* [Em linha]. Fevereiro 2009. [Consult. 11 Set. 2011]. Disponível em:
http://www.ctoc.pt/downloads/files/1235574139_19a22_Gabinete_de_estudos.pdf
- FAVEIRO, Vítor - *O Estatuto do Contribuinte*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. ISBN 972-32-1078-9.
- FERREIRA, Rogério M. Fernandes - *Sistema fiscal é uma «manta de retalhos»*, Revista OTOC [Em linha]. Jul. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
<http://pt.calameo.com/read/000324981e7686ce90912>
- FERREIRO LAPATZA, José Juan - La justicia tributaria en España desde la perspectiva del Consejo para la Defensa del Contribuyente del Estado, In *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*, Madrid: Editorial Aranzadi, 2007. ISBN 978-84-470-2521-3.
- FRANCO, António Sousa [Em linha] 29 Jan. 1998. [Consult. 11 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.min-financas.pt/ptempo/ptempo3/w65.pdf>
- FRANCO, António Sousa - “Apresentação”. In *Trabalhos Preparatórios da Reforma da Administração Tributária*. Lisboa: Direção-Geral da Administração Pública, 1999. ISBN 972-9244-55-3.
- GEPF, Relatório - Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal [Em linha]. Lisboa: Ministério das Finanças. 03 Out. 2009. [Consult. 11 Set. 2011]. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf
- GUIMARÃES, Vasco Branco - “Razoabilidade do sistema tributário em risco” [Em linha] *Vida Económica*. Out. 2007. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
http://www.vidaeconomica.pt/users/0/39/CE_48c6cf2b1fe3433b1710df20d9ccd39d.pdf
- INSPECÇÃO-GERAL DE FINANÇAS - *Relatório de actividades de 2010, A actividade desenvolvida pela IGF* [Em linha]. 13 Abr. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.igf.min-financas.pt/>

- INTERNAL Revenue Code - Secção § 7803/(c) [Em linha]. 1 Fev. 2010. [Consult. 12 Set. 2011].Disponível em:
http://www.law.cornell.edu/uscode/26/usc_sec_26_00007803----000-.html
- INTERNAL Revenue Code - Secção § 7811 [Em linha]. 1 Fev. 2010. [Consult. 12 Set. 2011].Disponível em:
http://www.law.cornell.edu/uscode/26/usc_sec_26_00007811----000-.html
- MACIEL, Everardo - *Consideraciones finales, CIAT* [Em linha]. 07 Abr. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
<http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacion-internacional/actividades-internacionales/conferencias-tecnicas/ponencias/1450-ponencias-conferencia-2010.html>
- MINISTER Of Finance Republic Of South Africa - *Introduction Of Tax Administration Bill* [Em linha]. 23 Jun. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
http://www.treasury.gov.za/comm_media/speeches/2011/2011062302.pdf
- MINISTER Of Finance Republic Of South Africa - *Tax Administration Bill* [Em linha]. 23 Jun. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
<http://www.sars.gov.za/home.asp?pid=4&cx=009878640050894574201%3Aku-btv50zym&cof=FORID%3A10%3BNB%3A1&ie=UTF-8&q=tax+ombud&sa=#909>
- NABAIS, José Casalta - *Por um Estado Fiscal Suportável*. Coimbra: Almedina. ISBN 9789724034836.
- NTS - *Annual Report 2008* [Em linha]. 24 Set. 2009. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
http://www.nts.go.kr/eng/resources/resour_21.asp?minfoKey=MINF7420080211223143#none
- NTS - *Enforcement Decree of The Framework on National Taxes* [Em linha]. 18 Fev. 2010. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
http://www.nts.go.kr/eng/data/6_ENFORCEMENT_DECREE_OF_THE_FRAMEWORK_ACT_ON_NATIONAL_TAXES.pdf
- NTS - *Framework Act On National Taxe* [Em linha] 01 Jan. 2010. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em:
http://www.nts.go.kr/eng/data/5_FRAMEWORK_ACT_ON_NATIONAL_TAXES.pdf
- OE/2010, Relatório [Em linha]. Janeiro 2010. [Consult. 11 Set. 2011]. Disponível em:
<http://www.dgo.pt/oe/2010/Proposta/Relatorio/rel-2010.pdf>
- OECD - *La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie "Información comparada" (2010)*, [Em linha] 03 Mar. 2011. [Consult. 29 Dez. 2011]. Disponível em:
<http://www.oecd.org/dataoecd/53/3/49266352.pdf>
- OECD - *Principles of Good Tax Administration - Practice Note* [Em linha]. 02 Maio 2001. [Consult. 11 Set. 2011]. Disponível em:
<http://www.oecd.org/dataoecd/34/39/1907918.pdf>
- PEREIRA, José Azevedo - *Qualidade no Serviço ao Contribuinte* [Em linha]. 2008. [Consult. 11 Set. 2011]. Disponível em:

http://www.afp.pt/UPLOADs/EVENTOS%20E%20INICIATIVAS%5CCONFERENCIAS%5CCALENDARIO/qualidade%20_afp27NOV2008.pdf

PEREIRA, José Azevedo - *Políticas de Comunicação com a Sociedade e Novos Métodos* [Em linha] 2008. [Consult. 11 Set 2011]. Disponível em: http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=1012#

PEREIRA, Manuel Henriques Freitas - *Fiscalidade*. 2.^a ed. Coimbra: Almedina. ISBN 978-972-40-3139-2.

PIMENTEL, José Menéres - Com a devida vénia. Público (07 Fev 2001) 6.

PROVEDOR DE JUSTIÇA - *Alterações ao Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2012)*[Em linha]. 2011. [Consult. 04 Fev. 2012]. Disponível em: http://www.provedor-jus.pt/restrito/rec_ficheiros/Parecer_arbitragem_mat_tribut_14122011.pdf

PROVEDOR DE JUSTIÇA - *O Cidadão, o Provedor de Justiça e as Entidades Administrativas Independentes* [Em linha]. 2002. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: http://www.provedor-jus.pt/restrito/pub_ficheiros/Cidadao&ProvedorJustica&EntidadesAdministrativasIndependentes.pdf

PROVEDOR DE JUSTIÇA - *Relatório à Assembleia da República 2003* [Em linha]. 2004. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: http://www.provedor-jus.pt/restrito/pub_ficheiros/Relatorio2003.pdf

PROVEDOR DE JUSTIÇA - *Relatório à Assembleia da República 2010* [Em linha]. 2011. [Consult. 12 Set 2011]. Disponível em: http://www.provedor-jus.pt/restrito/pub_ficheiros/Relatorio_AR_2010.pdf

PROVEDOR DE JUSTIÇA - *Protocolo Cooperação com a Associação Nacional Municípios Portugueses* [Em linha]. 19 Março 2010. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: http://www.provedor-jus.pt/restrito/rec_ficheiros/protocolo_anmp.pdf

RAÚL VASQUEZ CABRAL, José - *EL Ombudsman Fiscal* [Em linha]. Jul. 2008. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://fca.uaq.mx/revistaposgrado/images/0802/articulo1.pdf>

ROCHA, Joaquim Freitas - *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 2.^a ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. ISBN 978-972-32-1755-1.

SANCHES, J.L. Saldanha - *Justiça Fiscal*. Lisboa: Relógio D'Água Editores, 2010. ISBN 978-989-8424-13-6.

SANCHES, J.L. Saldanha - *Manual de Direito Fiscal*. 2.^a ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. ISBN 972-32-1119-X.

SANTOS, António Carlos – *Da Questão Fiscal à Reforma da Reforma Fiscal*. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 1999. ISBN 972-51-0814-0.

SARS - *Annual Report 2009/2010* [Em linha]. 01 Out. 2010. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.sars.gov.za/home.asp?pid=286>

SARS - *Outline of Tax Administration Bill Slide 1* [Em linha]. 22 Nov. 2010. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.sars.gov.za/home.asp?pid=4&cx=009878640050894574201%3Aku->

btv50zym&cof=FORID%3A10%3BNB%3A1&ie=UTF-8&q=tax+ombud&sa=#909

SERRANO ANTÓN, Fernando - La experiencia Internacional. In *Cliente o Contribuyente?*. 1.ª ed. Madrid: Editorial Aranzadi, 2008. ISBN 978-84-470-3120-7.

SERRANO ANTÓN, Fernando - La experiencia del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madri. In *La Justiça Tributaria y el Defensor del Contribuyente en España*. 1.ª ed. Madrid: Editorial Aranzadi, 2007. ISBN 978-84-470-2521-3.

SOUSA, Paula Cravina - *Especialistas vêem arbitragem fiscal com desconfiança* [Em linha]. 04 Fev. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://economico.sapo.pt/noticias/nprint/110430.html>

SSMO - *Launch of SARS Service Monitoring Office* [Em linha]. 03 Out. 2002. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.ftomasek.com/archive/m031002a.html>

SSMO - *Book* [Em linha]. 12 Out. 2004. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.sars.gov.za/home.asp?pid=4150&tid=65&s=pubs&show=1020>

VISMONA, Edson Luiz - *A experiência dos ouvidores públicos* [Em linha]. 2001. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.fundap.sp.gov.br/publicacoes/cadernos/cad22/dados/Vismona.pdf>

Documentos Legislativos e Judiciais

ASSEMBLEIA da República - Ratificação n.º 39/VII [Em linha]. 10 Out. 1997. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: http://app.parlamento.pt/DARPages/DAR_FS.aspx?Tipo=DAR+II+s%c3%a9rie+B&tp=B&Numero=1&Legislatura=VII&SessaoLegislativa=3&Data=1997-10-10&Paginas=3-3&PagIni=0&PagFim=0&Observacoes=&Suplemento=.&PagActual=0&pagFinalDiarioSupl=&idpag=35071&idint=&idact

DECRETO-LEI n.º 158/1996. *D.R. I Série-A*. 204 (03-09-1996) 2902 - 2916.

DECRETO-LEI n.º 205/1997. *D.R. I Série-A*. 185 (12-08-1997) 4171 - 4176.

DECRETO-LEI n.º 10/2011. *D.R. I Série*. 14 (20-01-2011) 370 - 376.

LEI n.º 87-B/98. *D.R. I Série-A*. 5.º Suplemento. 301 (31-12-1998) 7384-(172) - 7384-(173)

LEI n.º 212/2000 - *Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente* [Em linha]. 27 Julho 2000. [Consult. 11 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.associazionealar.it/Statuto%20del%20Contribuente.pdf>

LEI n.º 58/2003 - *General Tributária* [Em linha]. 18 Dez. 2003. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.boe.es/boe/dias/2003/12/18/pdfs/A44987-45065.pdf>

PORTARIA n.º 112-A/2011. *D.R. I Série*. 57 (22-03-2011) 1604-(2).

PROJECTO de Lei 337/VIII - Legitimação democrática do defensor do contribuinte [Em linha]. 21 Dez. 2000. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalheIniciativa.aspx?BID=5829>

- REAL DECRETO n.º 1676/2009 - *Regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente* [Em linha]. 13 Nov. 2009. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: http://www.meh.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/RD1676_2009.pdf
- RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 189/96. *D.R. I Série-B*. 276 (28-11-1996) 4315.
- RESOLUÇÃO do Conselho de Ministros n.º 119/1997. *D.R. I Série-B*. 160 (14-07-1997) 3458 – 3472.
- RESOLUÇÃO da Assembleia da República n.º 31/2011. *D.R. I Série*. 43 (02-03-2011) 1267.
- TRIBUNAL Constitucional - Acórdão n.º 256/02, Processo n.º 580/98 [Em linha]. 12 Jun. 2002. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20020256.html>

Sítios Institucionais Consultados

- CASE Advocacy [Em linha]. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Case-Advocacy>
- DGCI - *Faq's IRS* [Em linha] 2011. [Consult. 11 Set. 2011]. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/guia_fiscal/irs/guia_irs_v2_09.htm
- ILADT - *Derechos Humanos y Tributacion* [Em linha] 2000. [Consult. 11 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.iladt.org/frontend/ResolutionPage.aspx>
- LOW Income Taxpayer Clinics [Em linha]. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Low-Income-Taxpayer-Clinics>
- OBSERVATÓRIO CÍVICO DOS CONTABILISTAS [Em linha]. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.occ.com.pt/>
- RES - Reclamações, Elogios e Sugestões [Em linha]. 2010. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.sires.gov.pt/index.html>
- SINDICOS del Contribuyente - *Programa Nacional de Síndicos del Contribuyente* [Em linha]. 27 Abril 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/terceros/75_859.html
- SYSTEMIC Advocacy [Em linha]. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Systemic-Advocacy>
- TAXPAYER Advocacy Panel [Em linha]. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/Taxpayer-Advocacy-Program>
- TAXPAYER Advocate Service - TAS History [Em linha]. 2011. [Consult. 12 Set. 2011]. Disponível em: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/About-TAS/History>

ANEXO I

Discurso de tomada de posse do Defensor do Contribuinte

Tomada de posse do Defensor do Contribuinte
Lido em 13.01-98 no salão nobre - antigo Tds Contas - do Ministério das Finanças

**SENHOR MINISTRO DAS FINANÇAS
SENHORES SECRETÁRIOS DE ESTADO
SENHORES DIRECTORES GERAIS
SENHORAS E SENHORES**

1. QUERO AGRADECER AO SENHOR MINISTRO DAS FINANÇAS TER-SE LEMBRADO DE MIM, POR PENSAR QUE REUNIA O MÍNIMO DAS CONDIÇÕES LEGAIS PARA EXERCER O CARGO DE DEFENSOR DO CONTRIBUINTE. É PARA MIM UMA HONRA E UM DESAFIO. ESTOU-LHE, POR ISSO, MUITO GRATO.

O INSTITUTO DO DEFENSOR DO CONTRIBUINTE APARECEU, PELA PRIMEIRA VEZ, NA LEGISLAÇÃO PORTUGUESA, NO DL 158/96, DE 3 DE SETEMBRO (LEI ORGÂNICA DO MINISTÉRIO DAS FINANÇAS) POR IMPULSO, PREVISÃO E PRESCIÊNCIA DO SENHOR MINISTRO DAS FINANÇAS, SENHOR PROFESSOR DOUTOR SOUSA FRANCO, VINDO A SER REGULADO PELO DL 265/97, DE 12 DE AGOSTO. É UMA NOVIDADE QUE É PRECISO DESENVOLVER E CONSOLIDAR NA VIDA REAL, COM UM MISTO DE LEGALIDADE E MORALIDADE.

TRATA-SE DE UM SERVIÇO QUE, NA EXPRESSÃO FELIZ DA LEI, FUNCIONA, "NO ÂMBITO DAS SUAS ATRIBUIÇÕES, COMO OBSERVATÓRIO DO DESEMPENHO DO SISTEMA FISCAL OU ADUANEIRO". *É um serviço que se encontra no âmbito da fiscalização fiscal.*

COM EFEITO, A POSIÇÃO ORGÂNICA DO INSTITUTO TRADUZ-SE NUMA APRECIÇÃO DA ACTIVIDADE DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL OU ADUANEIRA EM FACE DO CONTRIBUINTE DE MOLDE A AVALIAR SE HOUE RESPEITO PELOS DIREITOS, LIBERDADES E GARANTIAS DO CONTRIBUINTE COM INTEIRA INDEPENDÊNCIA QUER DO LADO DA ADMINISTRAÇÃO QUER DOS LADOS CONTRÁRIOS AO FISCO. REVELANDO-SE NUMA GARANTIA DO CONTRIBUINTE.

TRATA-SE DE UM ÓRGÃO INDEPENDENTE CUJA MISSÃO É DEFENDER O CONTRIBUINTE DAS ILEGALIDADES PRATICADAS PELA ADMINISTRAÇÃO FISCAL, ASSEGURANDO O RESPEITO DA LEI QUANTO À FIXAÇÃO DOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTE, VISANDO, EM CONCRETO, COMO ESSA ACTIVIDADE É EXERCIDA, ASSEGURANDO O EXERCÍCIO DOS SERVIÇOS DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL DENTRO DOS LIMITES DA JUSTIÇA E DA LEGALIDADE.

SOBRE TAIS SITUAÇÕES DA VIDA REAL FISCAL DO CONTRIBUINTE, SERÃO EFECTUADAS AVERIGUAÇÕES, PROCEDENDO-SE À JUNÇÃO DE DOCUMENTOS E OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES DOS SERVIÇOS COMPETENTES, ELABORANDO-SE OS PARECERES ADEQUADOS E FORMULANDO-SE RECOMENDAÇÕES RELATIVAS À SITUAÇÃO REAL.

SÃO ESTAS AS PRINCIPAIS ATRIBUIÇÕES QUE O INSTITUTO CRIADO TEM DE DESENVOLVER PREVALENTEMENTE.

2- É CURIOSO QUE DEIXEI DE EXERCER FUNÇÕES, NO MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, HÁ CERCA DE QUATORZE ANOS.

O MEU REGRESSO FUNCIONA, EM CERTA MEDIDA, COMO O REGRESSO DO “FILHO PRÓDIGO” NÃO PARA SE LAVAR DAS NÓDOAS DE QUE É PORTADOR E DERIVADAS DA SUA VIDA ANTERIOR,QUE COM O TEMPO JÁ SE DEVEM TER DESVANECIDO, MAS SIM PARA OUVIR AS CARPIDURAS, AS INJUSTIÇAS E ILEGALIDADES DE QUE OS CONTRIBUINTES SE QUEIXAM,OU SEJA ACEITAR AS SUAS RECLAMAÇÕES POR ENTENDEREM QUE A ACTUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO FISCAL OU ADUANEIRA FOI DEFICIENTE OU IRRÓNEA, POR SE TEREM COMETIDO IRREGULARIDADES, INJUSTIÇAS OU DENEGADA JUSTIÇA.

OS PROFANOS ADMIRAR-SE-ÃO COM ESTE REGRESSO. SERÁ SALUTAR QUE OS FACTOS NÃO LHE DÊEM RAZÃO.

COM EFEITO,EXERCEREI ESTAS FUNÇÕES COM DETERMINAÇÃO E EMPENHO DE FORMA A NÃO DESILUDIR QUEM TENHA DEPOSITADO CONFIANÇA NA MINHA PESSOA.

NA VERDADE, ESTOU CONSCIENTE DO QUE ME ESPERA E, SE DEUS ME DER INTELIGÊNCIA , FORÇA E DISCERNIMENTO SUFICIENTE, PROCURAREI DESENVOLVER AS ATRIBUIÇÕES, COM TODO O AFINCO, SEM PROTAGONISMOS, COM MODÉSTIA MAS COM PERSEVERANÇA DE FORMA A ATINGIR AQUELE ESCOPO QUE A LEI DISPÕE, DANDO SEGUIMENTO ÀS RECLAMAÇÕES APRESENTADAS E PROCEDENDO Á SUA APECIAÇÃO.

NÃO DEVE ESQUECER-SE QUE SE TRATA DE UM SERVIÇO PÚBLICO NOVO, SEM TRADIÇÕES, HAVENDO TODA A NECESSIDADE DE ESTRUTURAR COM FIRMEZA PARA QUE SEJAM SATISFEITAS, DA MELHOR FORMA, AS FINALIDADES QUE LHE SÃO ATRIBUIDAS.

3- A MINHA GRAMÁTICA FUNCIONAL É MUITO SIMPLES:

O RESPEITO PELA LEI, O DESEJO DE QUE A JUSTIÇA SEJA FEITA E QUE A EQUIDADE SEJA ALCANÇADA.

OBEDECER À LEI E RESPEITAR OS DIREITOS E LIBERDADES DOS CONTRIBUINTES, PERANTE A ADMINISTRAÇÃO FISCAL, DEFENDENDO-OS.

4- GOSTARIA DE REFERIR AINDA QUE AS ATRIBUIÇÕES CONFERIDAS AO DEFENSOR DO CONTRIBUINTE NÃO SÃO EXERCIDAS CONTRA NINGUEM MAS UNICAMENTE EM PROL DO CONTRIBUINTE,DAQUELES QUE OS DIREITOS E LIBERDADES HAJAM SIDO POSTERGADOS PELA ADMINISTRAÇÃO FISCAL OU ADUANEIRA.

TODOS AQUELES QUE POR QUALQUER RAZÃO, CONSIDEREM QUE OS SEUS DIREITOS, GARANTIAS E LIBERDADES TENHAM SIDO VIOLADOS PELA ADMINISTRAÇÃO FISCAL OU ADUANEIRA, DIRIJAM-SE AO DEFENSOR DO CONTRIBUINTE, EXPONDO AS SUAS RAZÕES E OS SEUS ANSEIOS OS QUAIS, PROMETO, SERÃO DEVIDAMENTE APRECIADOS.

5- QUERIA AGRADECER MAIS UMA VEZ A V.EXª., SENHOR MINISTRO DAS FINANÇAS, A CONFIANÇA QUE EM MIM DEPOSITOU E A DISTINÇÃO QUE ME CONFERIU E TAMBÉM AGRADECER A TODOS AQUELES QUE COM A SUA PRESENÇA,NESTE ACTO, VIERAM DAR-ME , UM ESTIMULO E ÂNIMO PARA O EXERCÍCIO DESTAS NOVAS FUNÇÕES.

A TODOS, MUITO OBRIGADO

(13-1-99)
