

ADMINISTRAÇÃO GERAL TRIBUTÁRIA

CENTRO DE ESTUDOS E APOIO ÀS POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS

COLÓQUIO

**OS EFEITOS DA GLOBALIZAÇÃO
NA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO
E DA DESPESA**

12 e 13 de Julho de 2000

**O COMBATE À FRAUDE FISCAL
E A DEFESA DO CONTRIBUINTE:
DOIS OBJECTIVOS INCONCILIÁVEIS?**

JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES

*Doutor em Direito
Professor da Faculdade
de Direito de Lisboa*

Sumário: 1. Colocação do problema 2. A lei fiscal como um empecilho à sua própria aplicação 3. Do sigilo bancário ao registo predial 4. Sinais exteriores de riqueza e rendimento normal: o regresso ao passado 5. Sistemas de controlo e possibilidade de abuso administrativo: ainda o ónus da prova 6. A chegada da economia global 7. *Quis custodiet ipsos custodes?*

1. Colocação do problema

A globalização da economia constitui um problema efectivo para a Administração fiscal portuguesa?

Escolhendo entre um sim e um não, a resposta seria não.

Portugal debate-se ainda com problemas mais simples, problemas que estão situados no âmbito mais geral da política tributária da União Europeia, problemas que em outros países europeus já foram há muito resolvidos e ultrapassados e que são condição *sine qua non* para a criação e abordagem de problemas de cumprimento da lei para um sistema fiscal mais justo.

Se podemos considerar o tema interessante, procurando uma resposta que vá para além do sim e do não, é que nele podemos encontrar um interesse indirecto: a globalização – pensemos apenas nos problemas de comunicação criados pela Internet – torna ainda mais agudos alguns problemas clássicos.

O que é duvidoso é que esses problemas clássicos possam ser agravados: para que isso acontecesse seria condição essencial que já se tivessem colocado entre nós.

Consideremos, por exemplo, o problema da determinação da direcção efectiva de uma empresa, que costuma ser incluído entre os que se tornaram de mais difícil solução com os actuais processos de comunicação: e recordemos o facto intrigante de não conhecermos

nenhuma situação em que a Administração fiscal tenha tido um litígio com uma empresa sobre a verdadeira localização da sua direcção efectiva.

Pelo menos ao ponto do litígio ter chegado ao Tribunal.

O que mostra a tendência da Administração fiscal de considerar como processo de aplicação da lei o puro e simples processo de exame dos factos trazidos ao seu conhecimento pelos contribuintes.

Estes problemas podem deste modo ser colocados sob o signo da globalização: a diferença é que, enquanto em outros países esses novos dados vêm tornar mais difícil os normais processo de aplicação da lei, entre nós vêm criar dificuldades a um sistema de detecção e controlo da fraude que já funcionava mal mesmo num ambiente tecnológico mais recuado.

São esses problemas que vamos tentar abordar: o modo como o sistema de aplicação da lei funciona, o modo como deverá funcionar e os problemas do futuro.

Para simplificar a exposição vamos contrapor três tipos de economia e de sociedades: a economia autárquica, de base rural e com grande importância da propriedade fundiária, a economia aberta (a economia portuguesa talvez desde os anos 60) e a economia global.

A tal que constitui o pano de fundo deste debate. E onde estamos hoje situados, criando um novo tipo de problemas mesmo sem que tenhamos conseguido resolver os problemas da fase anterior.

2. A lei fiscal como um empecilho à sua própria aplicação

Como questão prévia aos problemas de aplicação da lei fiscal e da criação de uma tendencial igualdade entre os contribuintes está a criação de um ordenamento jurídico-tributário que seja dominado por uma pulsão de justiça.

E que por isso procure tratar de forma igual tudo aquilo que é igual: levando a que a primeira de todas as questões a colocar seja a criação de um sistema que procure abranger toda as formas de rendimento. Se estivermos perante um sistema que o tenha elegido como o principal índice da capacidade contributiva.

Não estamos, do ponto de vista da mera técnica legislativa, perante uma tarefa difícil: basta a recepção das formas de previsão legislativa de tributação dos países de Estado de Direito consolidado que normalmente nos servem – ou deveriam servir – de modelo.

E, por isso, quando o legislador da Reforma Fiscal de 1989 escolheu o modelo das cédulas de rendimento como modo de previsão do rendimento (e não como modo de alojar as regras próprias para a determinação de cada um dos tipos de rendimento) estava involuntariamente a criar o primeiro escolho onde iria embater o processo de aplicação da lei.

Numa Reforma Fiscal onde se pretendia passar do conceito de rendimento fonte para o conceito de rendimento acréscimo a utilização do velho modelo das cédulas de rendimento¹, como forma primária de definição do facto tributável, iria mostrar-se inteiramente inadequado a uma economia que tinha adquirido um certo grau de complexidade.

Por isso a escolha das cédulas como técnica de previsão legislativa num momento que pretendia ser de renovação e modernização não deixa de ser intrigante: pode provavelmente explicar-se pela veneração, então ainda dominante na doutrina portuguesa, pelos princípios da “tipicidade fechada” e da “proibição da analogia” que aconselhava a tentativa impossível de encaixar as diversís-

1. O sistema britânico das cédulas remonta ao 1803 Act tendo sido sujeito a um sucessivo processo de alargamento e aprofundamento destinado a eliminar os *loopholes* entre as cédulas MORSE/WILLIAMS/SALTER, *Principles of Tax Law* 3e(London 1996) 28-31.

simas formas que pode ter o rendimento, *maxime* o rendimento de capital², dentro dos estreitos moldes das cédulas.

Na verdade, os esforços mais aturados do legislador para, mediante uma normação adequada, conseguir apreender, jurisdificando, todas as realidades económicas que conhecemos como rendimento, revelam-se sempre mais ou menos fracassados.

Obrigando, por exemplo no caso do legislador alemão, a considerar como rendimento a soma das possíveis receitas objecto de uma tipificação legal largamente aberta³. Na impossibilidade de uma completa descrição com recurso a uma formulação jurídica, torna-se necessária a referência ao rendimento em sentido económico, numa dicotomia entre o jurídico e o económico que, se é metodologicamente criticável, é também o indício mais seguro das dificuldades da definição.

E notemos a distinção entre a complexidade da definição dos vários tipos de rendimento no IRS, na tentativa casuística de não deixar nada por definir e por prever com a simplicidade de definição que encontramos no IVA.

Imposto em que felizmente o legislador português, seguindo na esteira, juridicamente vinculante, da VI Directiva, limitou a previsão feita com maior densidade aos elementos negativos da previsão. Nos artigos respeitantes ao que usualmente se designa por isenções. Ainda que só em alguns casos tenham essa natureza.

2. Um estudo do Centro de Estudos Fiscais, citado no 1º Relatório Intercalar sobre Algumas Medidas de Aprofundamento e Desenvolvimento da Reforma Fiscal (28/Jun/2000) 26, demonstra que não existe tentativa de definição de rendimento de capital nem na Alemanha, Espanha, França ou Itália. Acrescentemos a esta a impossibilidade detectada pela doutrina norte-americana para uma definição geral de *income*. GRAETZ/SCHENK, *Federal Income Taxation – Principles and Policies* (New York 1995) 106 ss.

3. Ver a descrição deste esforço no Einkommensteuer em LANG, *Die Bemessungsgrundlage des Einkommensteuer* (Köln 1988) 34 ss.

A teimosa sobrevivência destas concepções pode ser considerada como o principal sintoma da inadaptação do ordenamento jurídico-tributário aos novos tempos e à nova economia. E só agora parece dar sinais de recuo, com a criação de novas categorias de rendimento como os acréscimos patrimoniais não justificados permitindo tributar os rendimentos de origem incerta, como os provenientes de actividades presumivelmente ilícitas. Uma nova categoria proposta pela Comissão Silva Lopes e que só agora parece estar em vias de realização.

E apenas por esta via, a da tributação do acréscimo patrimonial de qualquer origem, vai desaparecer a necessidade de demonstração administrativa de que o rendimento eventualmente detectado na titularidade de um contribuinte tem origem lícita, como condição indispensável à integração numa das cédulas do CIRS.

Com este sistema, juntamente com a possibilidade legal de receber rendimentos não englobados e sem qualquer dever de declaração, a actividade administrativa de controlo fiscal deveria necessariamente reduzir-se ao controlo do cumprimento voluntário dos contribuintes; ao exame das declarações dos contribuintes que declaram, das justificações de despesas e custos que acompanham cada uma das declarações dando à expressão “cumprimento voluntário das obrigações fiscais” um sentido demasiado preciso. Uma vez que, como é sabido, cumprimento voluntário das obrigações fiscais designa o preenchimento dos deveres de cooperação e de prestação pecuniária do sujeito passivo, sem actos de coacção material por parte do Estado.

Mesmo sob a tutela da acção penal em certos casos de incumprimento⁴.

4. Sobre a importância do cumprimento voluntário como condição de eficiência do sistema e por isso como uma forma de “capital social” v. J. SLEMROD, On

Podemos, por isso, concluir que o ordenamento jurídico-tributário português, enquanto se não verificarem as alterações agora propostas, não só não está à altura da economia globalizada no sentido da economia onde a aplicação da lei fiscal depara com problemas de um novo tipo, como não está também em condições de lidar com a economia imediatamente anterior ao surgimento e popularização do comércio electrónico.

Aquilo a que podemos chamar uma economia aberta e num processo de modernização: uma vez que o ordenamento jurídico-tributário português manteve, em larguíssima medida, o paradigma organizativo e doutrinário da economia fechada, da autarcia económica dos anos 30 a 50, numa base rural, de propriedade fundiária e de pequeno comércio.

A existência de espaços urbanos com muitas e variadas lojas já lhe causava problemas suficientes.

E notemos que a criação de um modelo legislativo mais eficiente é a parte mais simples da resolução deste complexo de problemas: é o que se anuncia nas recentes e mais citadas medidas de actualização do sistema fiscal.

Os problemas mais complexos passam pela criação dos sistemas de controlo administrativo.

Temos que aplaudir a tardia remoção dos obstáculos legais: mas temos que recordar que isso não basta.

E talvez concluir – o que se pode fazer agora com uma outra perspectiva e segurança – que, mesmo na perspectiva das meras formas legais, a reforma fiscal de 1989 veio *nolens, volens*, criar as condições propícias para a fraude fiscal.

Por ter reduzido os poderes – incompatíveis com o Estado de Direito – da Administração fiscal, sem ter criado o ordenamento jurídico-tributário adequado a esta nova situação.

Voluntary Compliance, Voluntary Taxes and Social Capital, National Tax Journal (1998) 485-608.

3. Do sigilo bancário ao registo predial

O regime de proibição do acesso da Administração fiscal às contas bancárias, se as presentes propostas legislativas avançarem, vai ser atenuado.

É hoje uma proposta quase consensual que só interesses especiais atacam e só dificuldades políticas poderão impedir: é afinal um dos muitos casos em que “o direito à reserva parece cessar perante factos que fundam direitos de outras pessoas”⁵. Neste caso o direito de cada um de nós e da colectividade de que se verifique uma repartição equitativa da carga tributária⁶.

Como se verifica na possibilidade concedida à Comissão de Mercados dos Valores Mobiliários para poder aceder às contas bancárias, condição base para poder detectar o *inside trading* (alínea b) do art. 79º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras⁷).

Essa alteração de regras de relação sujeito passivo/Administração fiscal/ empresas bancárias, pelo que significa na mudança de mentalidades e de europeização da sociedade portuguesa, não pode deixar de ser considerada positiva.

5. OLIVEIRA ASCENSÃO, *Teoria Geral do Direito Civil, Introdução, as Pessoas, os Bens I v.* (Lisboa 1997) 111.

6. Sobre as posições tomadas a este respeito pelos Tribunais Constitucionais, e espanhol, ver, do autor, *A Situação Actual do Sigilo Bancário: a Singularidade do Regime Português*, In Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal (Coimbra 2000).

7. E note-se, de resto, que no sentido de legalizar o uso bancário, de duvidosa legalidade, de troca de informações entre os bancos sobre riscos de crédito se afirma que “O segredo bancário não pode ser empecilho à estruturação das instituições de crédito e grupos empresariais em ordem a melhor garantirem a captação e a segurança das poupanças” G. MARQUES da SILVA/ I. MARQUES da SILVA, *Sobre a Admissibilidade de Empresas Privadas de Centralização de Riscos de Crédito*, Revista da Banca nº 44 (1997).

Mas é conveniente recordar que o controlo rotineiro das contas bancárias como sucede geralmente nos países com menor grau de fraude fiscal⁸ é apenas um dos elementos – ainda que um dos principais elementos – da construção dos sistemas de informação onde assenta o controlo da fraude fiscal.

Um sistema de informação como forma de produção de um aviso rápido à Administração fiscal de que um certo contribuinte não cumpriu, ou se atrasou no cumprimento, de uma determinada obrigação fiscal, constituiu um elemento de viragem no modo de obter um grau elevado de cumprimento.

Permitindo que o principal trabalho de controlo deixasse de estar concentrado na análise da informação fornecida pelos contribuintes cumpridores – como sucede de forma tão marcada no nosso País – para a detecção daqueles que estão situados fora do sistema⁹.

No centro do sistema de recolha e organização dos dados fiscalmente relevantes está o controlo feito por meios informáticos da informação contida nas retenções na fonte – na retenção na fonte há um dever de pagamento e um dever de informação – fornecida pelas empresas e na informação proveniente do sistema financeiro: permitindo um controlo das declarações – cada vez mais fornecidas já em suporte informático – num sistema relativamente simples.

É com base em sistemas como estes que o Internal Revenue Service se pode limitar ao controlo de 1,7 % das declarações: com uma reduzida intervenção humana, uma vez que se pode usar um sistema de controlo automático para detectar os casos suspeitos¹⁰.

8. Ou a verificação regular de que os bancos não violaram alguns dos deveres que a lei lhes impõe. Sobre isto veja-se DEIMEL/MESSNER, *Steuerfahndung in Banke – Grundlage, Grenzen und Hinweise für die Praxis* (Köln 1998).

9. G. JENKINS, *Information Technology and Innovation in Tax Administration* (The Hague 1996) 1.

10. Para um estudo dos problemas de *compliance* e uma comparação entre os

Com as análises sistemáticas ou *ad hoc*, que exigem um trabalho humano qualificado que é sempre um recurso escasso, a terem como base a informação global reunida no sistema.

Para determinar quem vai ser fiscalizado o aspecto essencial é a existência de um sistema com base em informação informática, garantindo a eficiência do sistema e limitando os sempre possíveis casos de abusos de poder e de arbítrio pela administração¹¹.

Mas regressando à situação portuguesa, o que podemos constatar é que ainda estão por montar os sistemas que, por exemplo, impeçam que possa haver rendimento sem retenções feitas a sujeito passivo que se mantém (ou que, pelo menos, se mantinha), apesar das comunicações regulares feitas pelas empresas a quem prestam serviços, fora do sistema.

A situação é um pouco mais grave, uma vez que nem sequer existe um registo fiável do património imobiliário de cada contribuinte: os dados estão centralizados e em suporte informático, o que permite a liquidação informática da Contribuição Autárquica. O que não impede que os dados estejam inteiramente desactualizados e que, por isso, falem ainda à Administração fiscal informações sobre aquilo que constitui ainda o índice mais fácil de obter e, na maior parte dos casos, mais adequado, para fornecer um índice da capacidade contributiva do contribuinte: O valor do seu património imobiliário. Talvez este seja o principal elemento para reforçar o meu ceticismo sobre o tema desta conferência.

vários impostos v. J.SLEMROD, *Which Is the Simplest Tax System of Them All*, in AARON/GALE, *Economic Effects of Fundamental Tax Reforms* (Brookings 1996) 355-392.

11. Para o funcionamento do sistema e o caso modelar do Canadá, G. VENER, *Technology, Taxpayer service and the Future of Tax Administration in Canada* in JENKINS (n. 9) 85.

Talvez seja melhor completar o cadastro predial, que afinal de contas era já uma condição de base para a eficácia dos sistemas oitocentistas, antes de se começar a resolver os problemas da economia aberta. Para não falar já dos problemas de adaptação da economia global.

4. Sinais exteriores de riqueza e rendimento normal: o regresso ao passado

Se quisermos privilegiar a continuidade em relação à mudança, podemos concluir que os modernos sistemas de informação correspondem, no essencial, aos nossos bem conhecidos sinais exteriores de riqueza.

A principal diferença que em relação a eles poderemos encontrar é que a informática permite não apenas a reunião automática de dados, que de outro modo permaneceriam dispersos, e a sua imputação a um único sujeito passivo como também permite ensaiar uma reconstituição do facto tributário no lugar do mero fornecimento de dados para a sua presunção.

E isto porque existe uma diferença de base entre a presunção de rendimentos e a reconstituição de rendimentos.

Na presunção, as técnicas de combate à fraude fiscal com fortes elementos presuntivos, há sempre algum desinteresse pela realidade subjacente – considerada inatingível – cuja realidade se presume¹².

12. Veja-se o parentesco entre ficção jurídica e presunção inilidível em OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito-Introdução e Teoria Geral*, 10ª (Coimbra 1997). Embora no direito fiscal, como decidiu o Tribunal Constitucional, não possamos ter presunções *iuris et de iure*. V. CASALTA NABAIS, *Presunções Inilidíveis e Princípio da Capacidade Contributiva*, FISCO nº 84-85 (1998) 85-96.

Podemos, por isso, encontrar duas formas distintas de reacção do legislador perante o desconhecimento da Administração fiscal de factos que esta deveria conhecer.

A primeira é por meio daquilo que consiste essencialmente na definição legal de uma presunção; o que passa por um comando normativo que cria uma relação de equivalência entre certos factos e outros factos.

A norma que, nos anos 80, fazia com que em Portugal se criasse um reditómetro e que por isso fazia equivaler a posse de certos bens à titularidade de um certo rendimento, que depois seria tributado no Imposto Complementar, correspondia a um exemplo extremo de tributação por presunção.

O outro caminho é a utilização dos dados conhecidos para a determinação, com o grau de precisão possível, do rendimento tributável (ou de um outro facto tributário) de um certo sujeito passivo¹³.

Entre nós, a tendência dominante sempre foi o caminho do uso e abuso das presunções que têm o seu ponto cimeiro no rendimento normal presumido: dispensando a Administração fiscal dos trabalhos caminhos da determinação individual da dívida.

E, nesse aspecto, a Lei Geral Tributária representou um regresso ao passado: colocada perante o intratável problema da aplicação da lei fiscal no caso da pequena empresa, renunciando a criar a Administração fiscal adequada às economias abertas e vacilando em relação à questão da utilização da informação bancária, veio tentar regressar a uma tributação com base em presunções e índices.

Por isso, no seu art. 75º, nº2, alínea c), se incluem, entre os motivos para afastar a presunção de veracidade da declaração do contribuinte, as situações em que “A matéria tributável do sujeito

13. Tratámos deste problema em *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Auto-avaliação e Avaliação Administrativa* (Lisboa 1995).

passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na presente lei”.

Reafirmando-se este princípio na alínea c) do art. 87º da mesma LGT, que permite recorrer à avaliação indirecta quando: “c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei”.

E como elaborar os tais “indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica” previstos na lei?

Com uma louvável coerência, o legislador que tinha regressado aos rendimentos resolve também regressar aos métodos de produção normativa típicos do regime corporativo.

E, por isso, determina-se no n.º 2 do art. 89º que “Os indicadores objectivos de base técnico-científica referidos no número anterior são definidos anualmente, nos termos da lei, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais, e podem consistir em margens de lucro ou rentabilidade que, tendo em conta a localização e dimensão da actividade, sejam manifestamente inferiores às normais do exercício da actividade e possam, por isso, constituir factores distorcidos da concorrência”.

O Código do IRC tinha determinado os parâmetros em que teriam lugar os trabalhos da Administração fiscal para reconstituir os factos tributários que os contribuintes eventualmente ocultassem.

Perdida essa batalha, com a fraude fiscal a coincidir quase exactamente com o sector da economia dominado pela pequena empresa, ou se procurava dar à Administração fiscal o grau de conhecimento necessário para poder aplicar a lei ou se regressava aos ditos tempos em que comissões constituídas pela Administração fiscal e por representantes das corporações procediam ao lançamento da carga fiscal entre os profissionais e as empresas do seu ramo.

Como em todos os regressos ao passado, temos um salto para o vazio: o sistema é de tal modo complicado que não vemos como, em caso de impugnação, o controlo judicial vai aceitar a quase necessária preterição de formalidades legais. Que irá resultar necessariamente de qualquer tentativa de aplicação destes tipos de procedimento.

5. Sistemas de controlo e possibilidade de abuso administrativo: ainda o ónus da prova

As razões determinantes deste regresso ao passado são bem conhecidas: perante a fraude generalizada e perante as dificuldades em fazer a Administração fiscal acompanhar o movimento da sociedade, tenta-se criar um sistema legal que imagine que a sociedade não mudou. E por isso se recorre aos bons métodos do passado.

O buslís da questão está em que, se no passado se podia determinar uma taxa média de lucro e se por intermédio dos próprios profissionais do sector se podia – em especial na província – saber com alguma aproximação que lucros tinha aquela fábrica ou aquela loja, hoje em dia – na sociedade da informação – só por outros meios se pode obter a informação necessária para a aplicação da lei fiscal.

Quando se fazem negócios à velocidade da luz, quando há ramos inteiros de negócio que prosperam durante alguns anos para desaparecer logo a seguir, o que são taxas médias de lucro?

Nalguns casos ainda há “associações empresariais e profissionais”, embora nem sempre seja fácil saber quem representa quem. Contar com a sua colaboração para a determinação dos índices médios e fazer com que todos os interessados aceitem a sua mediação é ignorar os dados mais elementares da sociedade actual.

E se as ditas associações recusarem a sua cooperação *qui juris?* Haverá lugar à anulação judicial das decisões por preterição das formalidades legais?

Mas ainda mais importante que isto é que a pretensa salvaguarda do contribuinte dos abusos da Administração fiscal, que leva a negar a esta o acesso à conta bancária do contribuinte, conduziu a um sistema que, se funcionasse, iria atribuir poderes amplíssimos à Administração fiscal.

Se num certo sector – depois de o conseguirmos definir do ponto de vista da actividade e do território – se calcular a taxa média de lucro, o que iria acontecer?

Para as empresas mais eficientes e com maiores lucros, o índice iria criar um *safe harbour*, uma margem onde a empresa poderia seguramente operar para reduzir os seus impostos: aquilo que a OCDE quer evitar no domínio bastante mais complicado dos preços de transferência.

Para as empresas que operassem com menores taxas de lucro só poderiam dever a sua sobrevivência à tolerância (obtida como?) da Administração fiscal: que, mesmo sem conseguir demonstrar que a sua escrita não merecia confiança, poderia obrigá-las a pagar imposto sobre lucros que não tinham realizado.

Perante esta situação, quando se ouve argumentar que, embora o acesso da Administração fiscal à conta bancária, praticado em praticamente todos os países que nos servem de modelo, exigiria uma administração capaz de responder às reclamações dos contribuintes e um sistema judicial a fazer justiça em tempo útil, não podemos deixar de ficar espantados.

Se a Administração fiscal tiver acesso às contas dos contribuintes, o maior perigo para estes é que sejam detectados rendimentos não declarados: o que dificilmente poderá ser considerado como um interesse digno de tutela jurídica.

A hipótese da violação da lei sobre o sigilo bancário com a revelação de dados pessoais do contribuinte é um outro perigo que não pode ser excluído.

Mas vamos comparar os danos causados ao contribuinte pela

exposição indevida de uma conta bancária à curiosidade pública com os danos que podem resultar do exercício do poder de não aceitar uma declaração de rendimento.

E não aceitar a declaração de rendimento, sem prévia demonstração de um seu vício insanável, por estar abaixo dos rendimentos médios. O que levará à inversão do ónus da prova.

E como não concluir que este método, adoptado para manter o sigilo bancário, contém em si todos os requisitos para legitimar os abusos de poder.

No cálculo do rendimento feito depois da demonstração de a contabilidade do contribuinte não merecer confiança, a margem, quase insindicável, de decisão da Administração fiscal é tanto maior quanto menor é o seu conhecimento da situação efectiva do contribuinte.

E, por isso, teremos um sistema em que a tutela efectiva do contribuinte – efectiva por oposição à que é concedida pelo discurso hipergarantista e negada pela realidade da aplicação – será tanto maior quanto menor for a zona em que possamos ter uma situação de inversão do ónus da prova.

A inversão do ónus da prova terá necessariamente lugar quando se tratar de transacções entre empresas em relações de domínio, quando se fazem pagamentos a zonas de baixa fiscalidade ou quando se prova que a contabilidade do sujeito passivo não merece confiança.

Em todas estas situações, a inversão do ónus da prova, na medida em que no direito fiscal se pode falar de ónus da prova, pode ser aceite. Do mesmo modo que poderemos dizer que os deveres de cooperação do sujeito passivo incluem a prestação de informações à Administração fiscal sobre as razões que justificam a inclusão desta ou daquela despesa entre os custos que apresenta.

Contudo, temos de considerar o dever de fundamentação das decisões administrativas como o princípio ordenador das relações entre a Administração fiscal e o sujeito passivo.

E a Administração fiscal deverá ter os poderes necessários para obter os elementos que podem fundamentar as suas decisões: criar obstáculos legais à obtenção dos factos que podem fundamentar as decisões e procurar encontrar formas de tornar tais factos dispensáveis, como faz a LGT, é um caminho perigoso pelo carácter indeterminado dos poderes que concede ao decisor administrativo.

Pode aceitar-se que os problemas administrativos de controlo de milhares e milhares de pequenas e micro empresas conduza a métodos simplificados de tributação em que a dificuldade – ou impossibilidade – administrativa de determinação dos factos fiscalmente relevantes conceda alguma margem para a tributação por acordo¹⁴.

O que não é aceitável é que se procure uma construção mais ou menos presumida para o rendimento mesmo no caso de litígio, no quadro de um sistema que simultaneamente impede e dispensa a determinação administrativa dos factos relevantes.

Empurrando o sujeito passivo para um perigosos acordo (com a implícita negociação) com a Administração fiscal.

6. A chegada da economia global

A passagem da economia aberta para a economia global constitui um problema para todos os países mesmo para aqueles em que existe menor intervenção do Estado na sociedade: como sucede nos Estados Unidos.

14. Que por directa consequência do princípio da legalidade só os limites do processo de recolha de dados justificam. KIRCHHOF, *Rechtsstaatliche Anforderung und der Rechtsschutz in Steuersachen*, in *Der Rechtsschutz in Steuersachen* (Köln 1996) DSJG 18. E as dificuldades de tributação das pequenas empresas são universais. JOULFAIAN/RIDER, *Differential Taxation and Tax Evasion by Small Business*, *National Tax Journal* nº 4 (1998) 675-687.

E constitui um problema por permitir a deslocalização dos factores de produção de maior mobilidade – como o capital¹⁵ – criando uma sobre-tributação do factor trabalho.

Podemos, contudo, afirmar com plena segurança que esse não é o nosso problema: e por dois motivos concorrentes.

Primeiro, não criámos ainda os sistemas de informação que permitem detectar grande parte dos rendimentos não-declarados, reagir perante sinais exteriores de prosperidade sem correspondência com as declaração de rendimentos.

Nem sequer tributamos devidamente um alvo fiscal tão fácil como os prédios: se comparamos a nossa situação com a de países como o México, podemos concluir que temos muito a aprender com eles¹⁶.

E, segundo, porque tais problemas não podem ser pensados na perspectiva unilateral de um Estado. Em especial de um Estado periférico e de pequena dimensão.

É o tipo de problemas que devem ser considerados na OCDE¹⁷ ou na perspectiva da construção europeia. E a incapacidade de distinguir entre estas duas formas distintas de abordar os problemas pode ser responsabilizada por grande parte dos dislates produzidos a respeito destas questões.

Alguns pequenos avanços na utilização da informática nas relações entre Administração fiscal e contribuinte não podem fazer esquecer que, na sociedade da informação, não é possível continuar

15. Para uma síntese destes problemas, v. V. TANZI, *Globalization and the Future of Social Protection*, IMF Working Paper WP/00/12 (Janeiro 2000).

16. GIL DIAZ, *Reforming Mexico's Tax Administration* in G. JENKINS, (n. 8) 27-36.

17. Veja-se, a este respeito, *Towards a Global Tax Co-operation – Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs – Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, OCDE 2000.

métodos já ultrapassados, num processo de massa, cheio de trabalhos de natureza rotineira que deverão ser processados de forma automática por meio do uso generalizado da informática.

7. *Quis custodiet ipsos custodes?*

Em jeito de conclusão, a Administração fiscal deve ser dotada com os meios jurídicos e humanos para poder ultrapassar o crónico défice de aplicação que tem caracterizado a relação jurídico-tributária.

Não pode continuar a dispor de poderes apenas para examinar os elementos fornecidos pelos contribuintes que optam pelo cumprimento da lei e que, por isso, procedem às declarações que são devidas.

E terá de dispor dos sistemas de informação que lhe permitam dirigir o essencial das suas atenções para os contribuintes que estão fora do sistema ou que, ainda que dentro do sistema, conseguem facilmente ocultar a parte principal dos seus rendimentos.

E isto não pode ser feito mediante a atribuição de latos poderes decisórios, conducentes a uma negociação com o contribuinte.

Não só porque estas práticas violam o princípio da legalidade e conduzem a uma desigualdade entre os contribuintes, mas também porque essa atribuição de poderes ao decisor fiscal vai conduzir ao apodrecimento progressivo da máquina fiscal, afectar a sua integridade e gerar graves problemas de corrupção.

O controlo do incumprimento das obrigações fiscais por meio da verificação das disparidades entre o nível de vida exibido e os rendimentos declarados tem que começar por ser feito entre os próprios aplicadores da lei.

Sem que isso aconteça e sem que isso decorra da própria aplicação da lei, não iremos assistir a uma redução significativa.

E desse facto certamente a economia globalizada não vai ter culpa nenhuma.