
Os Novos Horizontes
do
Constitucionalismo Global

Prefácio de Adriano Moreira

Posfácio de Vítor Navalho e Ana Mateus

- CAPÍTULO VIII**
Multiculturalismo e interculturalidade: para uma crítica das concepções abstratas e universalistas dos direitos humanos 95
 ENOQUE FEITOSA & LORENA FREITAS
- CAPÍTULO IX**
La protección del patrimonio cultural subacuático en la Comunidad Autónoma de Galicia tras la Ley 5/2016, de 4 de mayo, de patrimonio cultural de Galicia 105
 RUBÉN MIRANDA GONÇALVES
- CAPÍTULO X**
A dignidade da pessoa humana, o direito humano à moradia e a sua (in)efetividade no Brasil 113
 ÉRICA GUERRA DA SILVA & LUDMILLA ELYSEU ROCHA
- CAPÍTULO XI**
O tempo razoável do processo administrativo: uma experiência à frente da secretaria municipal de administração de Duque de Caxias 123
 SIDNEY GUERRA
- CAPÍTULO XII**
Tributación y regulación en Venezuela 135
 GILBERTO ATENCIO VALLADARES
- CAPÍTULO XIII**
O sistema fiscal português e a Constituição da República Portuguesa 145
 JOSÉ DE CAMPOS AMORIM & NUNO ALONSO PAIXÃO
- CAPÍTULO XIV**
Direitos e garantias dos contribuintes com incapacidade na era das novas tecnologias 155
 NINA AGUIAR
- CAPÍTULO XV**
Los deberes fundamentales de los administradores: perspectivas generales ante los grupos de sociedades 166
 RODRIGO LUIZ ZANETHI & JÚLIO CESAR RAYMUNDO
- CAPÍTULO XVI**
Derechos fundamentales y bioética – la protección de los derechos humanos y la reproducción humana asistida 183
 JOÃO PROENÇA XAVIER
- CAPÍTULO XVII**
Tutela das florestas no Brasil após a RIO +20: primeiros balanços e reflexões iniciais à luz do acordo de PARIS 193
 PEDRO CURVELLO SAAVEDRA ANZARADEL
- CAPÍTULO XVIII**
O relatório de inovação de 2016 do G-20 e a expectativa de crescimento econômico para o Brasil: onde ficam os direitos humanos ao desenvolvimento interno? 203
 DANIELA PELLIN & WILSON ENGELMANN
- CAPÍTULO XIX**
A arbitragem tributária em Portugal – o problema da prova 213
 SUZANA FERNANDES DA COSTA
- CAPÍTULO XX**
Protecting people, not rights 223
 PEDRO TIAGO FERREIRA
- CAPÍTULO XXI**
A garantia de valores constitucionais do regime jurídico da publicidade 235
 ANA CLARA AZEVEDO DE AMORIM

- MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo II – *Organização Económica, Organização do Poder Político: Artigos 80.º a 201.º*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.
- PIRES, José Maria Fernandes, *et. al.*, *Lei Geral Tributária: Comentada e Anotada*, Almedina, Coimbra, 2015.
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª ed., refundida e atualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 1997.
- SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2015.
- VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2014.

CAPÍTULO XIV

DIREITOS E GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES COM INCAPACIDADE NA ERA DAS NOVAS TECNOLOGIAS

Nina Aguiar¹
Instituto Politécnico de Bragança

1. Os direitos dos contribuintes no contexto das comunicações electrónicas

No decurso da milenar história do direito fiscal,² a obrigação fiscal tem permanecido estruturalmente inalterada. Já no que diz respeito às obrigações acessórias (as obrigações que impendem sobre o sujeito passivo tendo como fim possibilitar a determinação da obrigação de imposto³), tem-se verificado uma evolução acentuada.

No sec. XX deu-se uma primeira grande alteração no campo das obrigações acessórias, ao generalizar-se a obrigação de declaração por iniciativa do sujeito passivo, para a maior parte dos impostos. Inicialmente, essas declarações eram efetuadas por escrito, ao balcão dos serviços tributários, sendo supervisionadas por um funcionário da administração tributária. Essas declarações foram-se tornando cada vez mais complexas e cada vez mais pessoas foram ficando obrigadas à sua apresentação.

Porém, a entrada do terceiro milénio tinha reservada uma revolução silenciosa e avassaladora no tocante às obrigações tributárias acessórias: a revolução das novas tecnologias. Entre os inúmeros exemplos que poderíamos dar deste fenómeno, referiremos o que se verifica com o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares no sistema fiscal português. Logo no início do século atual, criou-se o sistema de entrega da declaração eletrónica através do portal das finanças na internet. Imediatamente se tornaram visíveis os primeiros sinais dos problemas que este novo sistema de comunicação iria trazer. A aplicação informática tinha problemas de funcionamento. Porém, o contribuinte não tinha já, do outro lado, alguém que lhe prestava assistência no cumprimento da obrigação declarativa. Se não fosse possível, por problemas de funcionamento do programa informático, entregar a declaração dentro do prazo legal, o sujeito passivo não tinha como provar que tudo havia feito

¹ *Doctor Europeus* em Direitos e Garantias dos Contribuintes pela Universidade de Salamanca

² Os primeiros registos escritos relacionados com a cobrança de impostos, encontrados na cidade-estado de Lagash na Mesopotâmia, datam de há 6000 anos AC.

³ Artigo 31º da Lei Geral Tributária (Decreto-Lei n.º 398/98, de 12/12).

corretamente para submeter a sua declaração dentro do prazo. Ficava totalmente indefeso perante a nova burocracia informática.

As aplicações informáticas, por outro lado, reproduziam todos os problemas que já existiam nos modelos de declaração em papel, nomeadamente o problema de utilizarem uma linguagem tecnicista, burocrática, desligada da linguagem do cidadão comum, tornando-se de difícil compreensão, mas acrescentavam novos problemas. No desenho da aplicação informática, são assumidas determinadas interpretações da lei efetuadas pela administração fiscal. Como as leis fiscais, dada a sua grande instabilidade, têm muitas vezes falhas e lacunas, a administração tributária tem uma máquina que estabelece abundante doutrina interpretativa das leis tributárias, sendo essa doutrina vertida nas aplicações informáticas em que se processam as declarações, com a consequência de que os sujeitos passivos se veem obrigados a conformar a sua declaração com a doutrina interpretativa da administração tributária, sob pena de, de outra forma, não poderem cumprir as suas obrigações declarativas. Desta forma, com a declaração eletrónica, o contribuinte viu reduzida a possibilidade de, no momento da apresentação da sua declaração rendimentos, controlar o conteúdo da sua declaração.

Posteriormente, foram introduzidas as declarações de rendimentos "pré-preenchidas" o que veio ainda reforçar essa mesma tendência. De seguida, tornou-se obrigatório possuir números de contribuinte e áreas pessoais no portal das finanças com as respetivas senhas de acesso para todos os membros do agregado familiar, sob pena de não poderem ser deduzidas certas despesas do mesmo.

Logo após isso foi introduzida a e-fatura (fatura eletrónica comunicada automaticamente à administração tributária), com a obrigação de fornecer o número de contribuinte do membro do agregado familiar em cada operação para a obtenção do direito a deduzir a respetiva despesa. Ao mesmo tempo, estabeleceu-se a obrigação de os sujeitos passivos validarem, para cada membro do agregado familiar, as faturas registadas, até ao dia 15 de fevereiro do ano da entrega da declaração. O que significa que o sujeito passivo de IRS tem agora dois prazos fiscais a manter sob controlo. Além disso, os sujeitos passivos – a maior parte – têm agora obrigatoriamente que recorrer à comunicação eletrónica para cumprir as suas obrigações fiscais e verem assegurado o direito a deduzir as despesas do agregado familiar.

Como é evidente, este sistema de comunicação eletrónica entre os sujeitos passivos e a administração tributária tem exigências que não se compadecem com os sujeitos passivos de menores rendimentos (mas que estão obrigados à entrega da declaração de IRS), idosos, incapacitados temporária ou permanentemente.

Entregue a declaração de rendimentos, o sujeito passivo tem de esperar pela liquidação. Mas se surgirem as chamadas "divergências", o sujeito passivo irá ter que deslindar em que consistem tais divergências – e aqui coloca-se outra séria questão que é a da fraca capacidade de assistência ao contribuinte nos serviços físicos das finanças – através da encriptada informação providenciada na sua área na plataforma informática das finanças e de a esclarecer pelos mesmos meios.

Assistimos aqui ao emergir de problemas que são muito similares aos que se fazem sentir na área dos contratos de adesão de serviços de grande consumo, como os bancos, os seguros e as telecomunicações, em que o consumidor se vê colocado perante contratos de enorme complexidade, que lhe impõem limitações, condições e obrigações, que mudam continuamente o seu clausulado e em que o consumidor não só não tem capacidade de influenciar o conteúdo do contrato como não tem condições sequer para acompanhar e se manter esclarecido quanto às modificações do mesmo.

A dificuldade que a maior parte dos cidadãos comuns têm em lidar com todas estas questões leva um número cada vez maior de pessoas a entregar a sua declaração de IRS a um profissional (contabilista). Mas em relação a esta questão haveria ainda que considerar vários aspetos. O que se paga ao contabilista para entregar a declaração de IRS é um custo fiscal, ou seja é um custo relacionado com o imposto. No entanto, esse custo não é dedutível para efeitos fiscais o que implica que esse custo se traduz num aumento líquido do encargo fiscal. Por outro lado, para pessoas que têm rendimentos médios ou baixos – estamos a falar da maioria ou de um vasto grupo de pessoas – esse custo é elevado.

Antes de terminar esta breve introdução ao problema que nos ocupa, valerá a pena ainda referir-nos aos fatores que estão na origem do fenómeno descrito de informatização tanto do cumprimento das obrigações como do exercício dos direitos tributários.

Através desta telematização dos procedimentos tributários, que tende a generalizar-se a todos os impostos, a todas as fases do desenvolvimento da relação tributária e a todas as categorias de sujeitos passivos, a administração fiscal visa, simultaneamente, objetivos de diminuição de custos (com o pessoal qualificado que seria necessário para assegurar que os mesmos procedimentos pudessem continuar a ser realizados de forma convencional) e objetivos de eficiência tendo em vista a cobrança dos impostos e a diminuição de incidentes de carácter administrativo nos procedimentos de liquidação, de determinação da matéria coletável e de execução das dívidas fiscais. E, diga-se de passagem, esses objetivos têm sido largamente realizados. Por outro lado, o sentimento de autossatisfação da administração tributária neste processo de aumento da eficiência, do ponto de vista da cobrança e da

diminuição dos contratempos gerados na comunicação com os sujeitos passivos, conduz a uma apêntia por levar este mesmo processo cada vez mais longe. E finalmente, a fraca capacidade do poder legislativo, que por sua vez tem várias explicações e causas, para impor a tomada em consideração dos direitos e garantias dos contribuintes nos processos legislativos que levam à adoção de novas medidas tendentes a alargar o domínio das novas tecnologias nas relações entre a administração tributária e os sujeitos passivos faz com que o fenómeno apenas origine ganhos, sem custos correspondentes, para a administração tributária. Nada permite prever, pois, que, sem um esforço de consciencialização do legislador, esta situação tenda a alterar-se.

As normas e os princípios em matéria de direitos e garantias dos contribuintes que se encontram em vigor, de que os países se orgulham pois foram vistos como grandes avanços conseguidos ao longo do sec. XX, têm na verdade um referencial que se encontra já grandemente ultrapassado. Têm como referencial a defesa do contribuinte contra o ato tributário. São disso exemplo o direito à audição prévia, o direito à fundamentação, o direito à reclamação, o direito à impugnação, o direito a conhecer o processo, etc. No entanto, as relações tributárias da era telemática cada vez menos assentam em atos tributários e cada vez mais em atos ou omissões do próprio sujeito passivo. Pode, nesta medida, afirmar-se que o procedimento de gestão do imposto se deslocou em grande parte para a esfera do sujeito passivo, sendo que os atos e as omissões deste no âmbito de um número sempre crescente de obrigações tributárias acessórias são o que determina que este cumpra obrigações, ou as incumpra incorrendo em contraordenações, e que exerça os seus direitos.

Toda as transformações que vimos de assinalar e os fenómenos que descrevemos fazem com que se torne realmente urgente encarar o fenómeno da telematização dos procedimentos tributários na perspetiva dos direitos e garantias dos contribuintes, e em particular dos contribuintes com incapacidade temporária ou permanente.

2. Os fundamentos positivos dos direitos e garantias dos contribuintes numa perspetiva clássica

Em face de uma transformação tão profunda do paradigma das relações tributárias, afigura-se necessário que a definição dos novos direitos e garantias dos contribuintes não se reduza a uma adaptação dos direitos existentes, mas parta da base, ie, do fundamento dos direitos e garantias dos contribuintes.

A doutrina tem reconhecido que os direitos e garantias dos contribuintes têm como fundamento positivo os próprios direitos humanos,⁴ sendo uma projeção deles no plano das relações tributárias.⁵

Ocupando os direitos humanos um lugar de topo na hierarquia das fontes do direito,⁶ o direito fiscal deve obrigatoriamente conformar-se com ele. E isto é quanto basta para justificar a ligação dos direitos dos contribuintes com os direitos fundamentais.

São vários os direitos fundamentais normalmente indicados como tendo projeção no campo das relações tributárias, mas deles destacamos em seguida os mais significativos.

i) Princípio da dignidade da pessoa humana

O princípio da dignidade da pessoa humana encontra-se expressamente consagrado no artigo 1º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (DFUE), e implícito no artigo 1º da Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH). No ordenamento português o princípio da dignidade da pessoa humana encontra-se consagrado no artigo 1º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Contudo, o artigo 25º da DUDH concretiza o princípio da dignidade da pessoa humana na sua dimensão económica, dizendo: "Toda a pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família a saúde e o bem-estar, principalmente quanto à alimentação, ao vestuário, ao alojamento, à assistência médica e ainda quanto aos serviços sociais necessários, e tem direito à segurança no desemprego, na doença, na invalidez, na viuvez, na velhice ou noutros casos de perda de meios de subsistência por circunstâncias independentes da sua vontade."

Com base neste princípio, que se encontra expresso também na constituição alemã, o tribunal constitucional alemão desenvolveu o direito da pessoa humana a uma subsistência decente, direito que tem que ser respeitado no plano tributário.⁷ O direito a uma subsistência decente exige, por exemplo, que o legislador fiscal isente de

⁴ F. Fitzpatrick & J. D. Peacock, "The impact of the Human Rights Act 1998 in the tax field." *British Tax Review*, n. 4, 2000, p. 202.

⁵ C. Brokelind, "Taxpayer rights: Does the UE need a policy on taxation and human rights?", in G. Kofler, M. P. Maduro, P. Pistone, *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdão, IBFD, 2011, p. 116; B. Brzezinski, "Taxpayers' rights: some theoretical issues", in W. Nykiel & W. N. M. Sck (eds.), *Protection of Taxpayer's rights: European, international and domestic tax law perspective*, Varsóvia, Wolters Kluwer, 2009, p. 17.

⁶ A. Lester & D. Pannick, "Human Rights Law and Practice" London, Butterworths, 2000.
⁷ J. English, "The impact of human rights on domestic substantive taxation – the German experience", in M. P. Maduro, P. Pistone, G. Kofler, *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdão, IBFD, 2011, p. 286.

imposto sobre rendimentos a riqueza necessária a um nível de subsistência considerado condigno.

O que seja um nível de subsistência condigno é obviamente uma matéria que cai no campo da relatividade, de acordo com as condições económicas específicas de cada país. O tribunal constitucional alemão tem considerado que um nível de vida condigno se pode quantificar de acordo com a pensão mínima de sobrevivência concedida pela segurança social, mas o critério não pode ser assumido, sem mais, como válido em qualquer situação.⁸

ii) *Princípio da igualdade*

Encontra-se consagrado nos artigos 1º e 2º da DUDH, no artigo 14º da CEDH, e nos artigos 20º e 21º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (CDFUE). Enquanto na DUDH e na CEDH se consagra meramente um princípio de igualdade quanto à aplicação dos direitos consagrados nos dois instrumentos, já no artigo 20º da CDFUE se consagra o princípio, de escopo mais abrangente, da igualdade de todos os cidadãos perante a lei.

No campo tributário, o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei traduz-se no princípio da igualdade tributária. O princípio da igualdade tributária, tal como o princípio geral da igualdade dos cidadãos perante a lei, obriga a tratar de forma igual as situações que são iguais e de forma desigual as situações que são desiguais.⁹ Mas termina neste ponto a consensualidade quanto ao conteúdo do princípio da igualdade tributária.

A igualdade da tributação tem pelo menos três dimensões diferentes.

Uma primeira dimensão é a da igualdade na repartição dos encargos tributários, a qual se situa no plano legislativo, na medida em que são as leis tributárias que devem assegurar essa igualdade. É a esta dimensão que diz respeito o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual pessoas com capacidade de contribuir diferentes devem suportar encargos fiscais diferentes, devendo a diferença no encargo fiscal ser proporcional à diferença na capacidade contributiva.¹⁰ A aplicação deste princípio é mais complexa do que pode aparentar para alguém menos familiarizado com as matérias fiscais, pois pressupõe uma mensuração muito rigorosa da capacidade contributiva de cada indivíduo. Como medir a capacidade contributiva

⁸ Em Portugal, o artigo 70º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares fixa o chamado mínimo de existência.

⁹ G. Meussen, "The Principle of Equality in European Taxation", 2º ed., Kluwer Law International, 1999, p. 99.

¹⁰ C. J. van der Vliet, *Equality in Theory and Practice*, Princeton University Press, 1995, p. 105.

de uma família com um membro doente ou com deficiência, em comparação com a capacidade contributiva de um agregado familiar com os mesmos rendimentos mas em que não se verificam situações semelhantes?

Uma segunda dimensão do princípio da igualdade tributária, igualmente colocada no plano legislativo, diz respeito a todas as normas tributárias formais, le relativas às obrigações acessórias que recaem sobre os contribuintes e ao procedimento e processo tributário. Esta dimensão do princípio da igualdade tributária tem sido quase completamente ignorada pelo direito fiscal português. Tomemos o exemplo de uma pessoa idosa, internada num lar de ter terceira idade e que se encontra incapacitada, em virtude de doenças relacionadas com a idade. Esta pessoa não entrega a declaração de rendimento dentro do prazo. Deverá a lei fiscal, em vista dos direitos humanos fundamentais, tratar esta pessoa da mesma forma que trata uma pessoa plenamente capaz de tratar dos seus negócios? É isto exatamente o que o direito fiscal português faz, atualmente.

E finalmente uma terceira dimensão do princípio da igualdade tributária diz respeito à atuação da administração na sua relação com os sujeitos passivos. A administração tributária não se limita a aplicar mecanicamente as leis fiscais, mas age e interage com os sujeitos passivos, realizando inspeções internas e externas, apreciando requerimentos, reclamações e outras petições, instaurando processos de execução, atendendo as pessoas nos serviços de finanças quando estas recorrem a esses serviços. Também aqui se coloca, como não podia deixar de ser, o problema da igualdade entre todos os cidadãos.

iii) *O princípio da proteção da propriedade*

O princípio da proteção da propriedade encontra-se consagrado no artigo 17º da DFUE.¹¹ e no artigo 1º do Protocolo nº 1 à CEDH. Embora o princípio tenha limitações, e uma das limitações expressas seja precisamente o direito dos Estados de

¹¹ Artigo 17º, 1 DFUE: "Todas as pessoas têm o direito de fruir da propriedade dos seus bens legalmente adquiridos, de os utilizar, de dispor deles e de os transmitir em vida ou por morte. Ninguém pode ser privado da sua propriedade, exceto por razões de utilidade pública, nos casos e condições previstos por lei e mediante justa indemnização pela respetiva perda, em tempo útil. A utilização dos bens pode ser regulamentada por lei na medida do necessário ao interesse geral."

cobrar impostos,¹² o Tribunal Europeu dos Direitos Humanos (TEDH) tem aplicado o princípio em inúmeras questões fiscais.¹³

É certo que a cobrança de impostos resulta sempre, por definição, numa privação da propriedade.¹⁴ Mas os impostos devem ser estabelecidos e cobrados de acordo com o direito. Ora, sendo certo que muitas vezes os impostos não são cobrados de acordo com o direito, verifica-se que os meios de compensação dos cidadãos lesados com essa cobrança indevida de impostos são muito limitados. A maior parte dos casos de aplicação do princípio em matérias fiscais respeitam ao problema do ressarcimento dos contribuintes que se veem coagidos a pagar impostos indevidamente.¹⁵

iv) *Princípio da obrigatoriedade de discriminação positiva da pessoa com deficiência*

Em Dezembro de 2006, a Assembleia Geral das Nações Unidas aprovou o texto da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência.¹⁶ No artigo 5º da Convenção consagra-se o princípio da não discriminação das pessoas com deficiência, enquanto o parágrafo 3 deste artigo consagra um princípio de discriminação positiva nos seguintes termos: "De modo a promover a igualdade e eliminar a discriminação, os Estados Partes tomam todas as medidas apropriadas para garantir a disponibilização de adaptações razoáveis." Este princípio entende-se também ao direito fiscal, onde tem um vasto campo de aplicação potencial e necessária.

3. **Aspetos fundamentais de um estatuto do contribuinte com incapacidade**

O primeiro aspeto a ter em conta na definição de um estatuto do contribuinte com incapacidade é o da própria definição do que é uma situação de incapacidade

¹² O segundo parágrafo do artigo 1º do Protocolo nº 1 à CEDH diz: "As condições precedentes entendem-se sem prejuízo do direito que os Estados possuem de pôr em vigor as leis que julguem necessárias para a regulamentação do uso dos bens, de acordo com o interesse geral, ou para assegurar o pagamento de impostos ou outras contribuições ou de multas."

¹³ Vg., TEDH, *Caso Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH v. The Netherlands*, 23 de fevereiro de 1995; TEDH, *Caso National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*, 23 de outubro de 1997; TEDH, *Caso Dangeville v. France*, 16 de Abril de 2002; TEDH, *Caso Buffalo Srl in Liquidation v. Italy*, 3 de julho de 2003.

¹⁴ P. Baker, "Taxation and the European Convention on Human Rights", *British Tax Review*, 3, (2000), p. 211.

¹⁵ R. Ergoc, "Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights" *Intertax*, 39/1 (2011), pp. 2-11.

¹⁶ O texto da convenção foi firmado pela Resolução da Assembleia Geral das Nações Unidas A/61/611, de 13 de Dezembro de 2006. A convenção foi ratificada por Portugal em 2009.

fiscalmente relevante. Hoje, a definição da incapacidade fiscalmente relevante faz-se sobretudo ao abrigo do "Regime jurídico da prevenção, habilitação, reabilitação e participação da pessoa com deficiência",¹⁷ não ficando devidamente salvaguardadas muitas situações que mereceriam um tratamento fiscal diferenciado, como as de incapacidade temporária provocada por acidente ou doença, por exemplo, e as de incapacidade inferior a 60%.

Há seguidamente um campo no qual se depara ao legislador e aos fiscalistas em geral um trabalho árduo a levar a cabo que é o da aplicação do princípio da tributação de acordo com a capacidade contributiva às pessoas com incapacidade. A ideia central que, no nosso entender, deve nortear o legislador quanto a esta questão é a de que a situação de incapacidade física ou mental implica uma diminuição da capacidade contributiva. Sendo assim, é na fase da mediação do rendimento tributável, e não depois de apurada a coleta, como acontece atualmente, que é necessário tomar em consideração a situação de incapacidade. Além do imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, outras situações há em que a redução da capacidade contributiva da pessoa com incapacidade deve ser tida em conta, como, por exemplo, no caso da isenção de imposto Municipal sobre Imóveis do artigo 11º-A do respetivo código.

Passando ao plano das obrigações fiscais acessórias, foi já dito que o volume de obrigações fiscais acessórias e de ónus fiscais é nos dias de hoje pesado para o comum cidadão. Se isto é verdade para a generalidade das pessoas, para as pessoas com incapacidade essas exigências podem tornar-se altamente gravosas ou mesmo, em certas circunstâncias, impossíveis de cumprir. Em obediência ao princípio da igualdade de todos os cidadãos, o legislador está obrigado a prever medidas de discriminação positiva no que se refere ao cumprimento de obrigações fiscais acessórias por parte de pessoas com incapacidade, nomeadamente disponibilizando serviços de assistência especiais. As obrigações tributárias acessórias, no caso de pessoas com incapacidade, deveriam ser reduzidas ao mínimo, com a correspondente translação para a esfera dos serviços tributários da obrigatoriedade de desencadear procedimentos oficiais visando obter a informação necessária sobre esses contribuintes.

As notificações de atos sujeitos a notificação, no caso de pessoas com incapacidade, deveriam obrigatoriamente ser sempre efetuadas por carta registada com aviso de receção, sendo certo que esta é uma matéria de especial confidencialidade nas relações entre a administração fiscal e os contribuintes em geral.

O campo das penalizações tributárias, hoje em geral bastante pesadas, seja por não pagamento atempado dos impostos seja por incumprimento de obrigações acessórias, merece também uma atenção especial. As penalizações por incumprimento de obrigações acessórias bem como por atraso no pagamento de imposto deveriam ser acentuadamente minoradas, devendo ser possível graduar a penalização de acordo com a culpa do sujeito passivo. Em essência, o princípio deve ser o de que as pessoas que não têm capacidade para, por si, dar cumprimento às obrigações fiscais não podem ser penalizadas por não o fazerem.

Finalmente, uma questão que não tem merecido atenção por parte dos fiscalistas, e para a qual tem particular relevância o princípio da proteção da propriedade é a da compensação dos contribuintes lesados – nos seus direitos de propriedade – pelos atos ilegais da administração tributária. A Lei Geral Tributária prevê, no seu artigo 43º, o direito a indemnização dos contribuintes em caso de pagamento indevido de imposto por facto imputável à administração tributária. Essa indemnização consistirá no pagamento de juros indemnizatórios à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil. Ora, esta indemnização afigura-se manifestamente insuficiente para ressarcir os prejuízos do contribuinte lesado, e isto sobretudo porque uma tal indemnização não se mostra apta a cobrir as despesas que o contribuinte lesado tem que suportar com o recurso à via contenciosa, o que, na maior parte das vezes e quando os montantes são relativamente baixos em comparação com os custos da justiça, o demove de o fazer. É, pois, de extrema importância que todos os sujeitos passivos lesados por atos ilegais da administração tributária possam ser inteiramente ressarcidos pelos prejuízos que tenham sofrido, através de indemnizações a fixar pelos tribunais fiscais.

4. Conclusão

A telematização das relações entre a administração fiscal e os contribuintes, surgindo acompanhada de uma transferência para o contribuinte de responsabilidades pela gestão da relação tributária, tem vindo progressivamente a fazer recair sobre ele crescentes obrigações de grande complexidade e cujo incumprimento acarreta graves penalizações. O direito fiscal relativo às garantias dos contribuintes não acompanhou esta alteração.

Em face desta mudança, as pessoas com incapacidade, temporária ou permanente, estão especialmente desprotegidas. Os princípios jurídicos consagrados como expressão dos direitos humanos fundamentais exigem que as situações de incapacidade temporária ou permanente sejam tidas em conta pelo direito fiscal, em especial no plano das obrigações de carácter formal a que estão sujeitos os cidadãos

com incapacidade, na forma como a administração tributária comunica com estes cidadãos e no plano das penalidades por incumprimento das obrigações fiscais. A ideia central neste campo deve ser a de que a administração tributária não pode exigir dos contribuintes com incapacidade obrigações que estes não têm condições objectivas de cumprir, não podendo igualmente impor-lhe penalizações pelo incumprimento senão na medida da sua culpa.