

A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA COMO OBSTÁCULO À INTERNACIONALIZAÇÃO *

§ Colocação dos problemas e sequência

Constitui quase um lugar-comum afirmar que a fiscalidade ou a tributação ¹ podem impedir ou dificultar a internacionalização da economia — entendida esta como a abertura das estruturas económicas a actores externos (v.g., empresas não residentes) —, mormente do ponto de vista substantivo, tendo em presença a alta carga impositiva sob a forma de impostos, taxas ou contribuições, que aos diversos níveis pode incidir sobre os rendimentos, actos e património. Não é tão frequente, contudo, analisar os mesmos problemas do ponto de vista adjectivo (“justiça tributária”), perspectivando os problemas procedimentais e processuais que para essa mesma economia podem advir, como sejam os relacionados com o fardo burocrático associado aos procedimentos ou a morosidade característica dos processos em Tribunal.

É precisamente esse o propósito do presente trabalho.

Pretende-se, num primeiro momento, trazer à análise os principais factores de natureza adjectiva que podem materializar ou potenciar dificuldades aos propósitos de internacionalização (ponto I), para, num segundo momento, se procurar evidenciar algumas propostas que poderão contribuir para minimizar os problemas inerentes (ponto II). A encerrar, alinham-se alguns tópicos conclusivos (ponto III).

I. As patologias do sistema de justiça tributária

Para os propósitos que nos ocupam, entender-se-á por *justiça tributária* o conjunto de meios procedimentais e processuais legalmente previstos que

* O presente escrito constitui um desenvolvimento da exposição apresentada nas XV Jornadas Fiscais (org. de Manuel Pires e Rita Calçada Pires), subordinadas ao tema “Internacionalização e Tributação”, que decorreram a 19 de Maio de 2011, em Lisboa, na Universidade Lusíada. Texto originalmente publicado em *Internacionalização e tributação* (coord. Manuel Pires e Rita Calçada Pires), Ed. Universidade Lusíada, Lisboa, 2012, páginas 127 e ss.

¹ Embora em termos científicos e normativos a distinção se apresente relevante — e se tenha consciência da mesma —, para os presentes propósitos utilizar-se-ão os qualificativos “fiscal” e “tributário” indistintamente, por motivos relacionados com a comodidade expositiva. Por conseguinte, na maior parte das situações, as referências aos “impostos” podem e devem ser entendidas como alargadas a todos os tipos tributários.

materializam a aplicação das normas jurídico-tributárias aos casos em concreto ². Neste contexto, pode afirmar-se que são essencialmente quatro os factores de perturbação ou de impedimento da internacionalização, no sentido acima apontado:

- i) A complexidade das leis;
- ii) A complexidade das actuações administrativas;
- iii) A excessiva litigiosidade; e
- iv) A inadequação das estruturas jurisdicionais.

Procuremos ver em que termos.

1. Complexidade normadora

O primeiro tópico a merecer saliência e a introduzir factores de perturbação nos operadores jurídicos diz respeito à complexidade relacionada com a profusão de normas e ao seu incessante aumento. A este propósito, constata-se sem dificuldade que o Ordenamento português é caracterizado por um número manifestamente elevado de leis, decretos-lei e regulamentos que ora disciplinam *ex novum* determinada matéria ou grupos de matérias até então deixadas à margem da voracidade normadora, ora introduzem sucessivas alterações a disciplinas jurídicas precedentes, alterando ou *detalhando* ³ regimes fiscais específicos, frequentemente mais do que uma vez durante o mesmo ano fiscal. Os exemplos são variadíssimos, e não é necessário um grande esforço para surgirem evidentes regimes como o das taxas liberatórias em sede de IRS, da prescrição das obrigações tributárias, da caducidade do direito à liquidação, das penhoras em execução fiscal ou da derrogação do sigilo bancário pela Administração tributária. No que ao primeiro caso diz respeito (taxas liberatórias em IRS), não deixa de ser perturbador constatar que o art.º 71.º do CIRS, só no ano de 2010, foi alterado em Abril (Lei n.º 3-B/2010 de 28/04), em Junho (Lei n.º 12-A/2010 de 30/06) e em Dezembro (Lei n.º 55-A/2010, de 31/12)! Já no que concerne a este último, as alterações sinalizam-se em 2008 (Lei n.º 64-A/2008, de 31/12), 2009 (Lei n.º 94/2009, de 01/09) e 2010 (Lei n.º 37/2010, de 02/09 e Lei n.º 55-A/2010, de 31/12).

² Para maiores desenvolvimentos, cfr. o nosso “Lições de procedimento e processo tributário”, 4.ª edição, Coimbra editora, Coimbra, 2011, 3 e ss.

³ V. COOPER, Graeme, “*Legislating principles as a remedy for tax complexity*”, in *British Tax Review*, 2010, 4, 340 (refere o autor, a propósito das leis fiscais, que “*too much detail not only fails to elucidate, it can actually obscure*”).

As razões para as intervenções normadoras múltiplas, sucessivas e por vezes desencontradas ou mesmo contraditórias, estando para além do âmbito da análise jurídica *stricto sensu* ⁴, podem ser relacionadas com as políticas conjunturais e com os constantes progressos nos diversos domínios técnicos, como a contabilidade, a informática, o mercado segurador, bancário ou bolsista, etc., obrigando o legislador a actualizar previsões. Mas não apenas razões “valiosas” devem aqui ser ponderadas: também a submissão a pressões várias que são exercidas sobre quem tem funções legislativas e regulamentares desempenha um papel incontornável, não sendo despreciadas as influências da máquina administrativa da própria Administração tributária, ou de poderosos grupos económicos e sociais (banca, comércio, construção, transportes, saúde, etc.) que pretendem fazer valer as mais diversas pretensões e obrigam a uma *legislação por impulso*.

Ora, mesmo reconhecendo-se que se trata de uma tendência generalizada e transversal a muitos outros Ordenamentos ⁵, a verdade é que a inflação legislativa não pode deixar de ser apontada como uma patologia, ou no mínimo um potencial factor de desordem no âmbito da prática jurídica, contribuindo para repelir ou dissuadir possíveis actores económicos não nacionais ou não residentes. Isto porque criando-se, alterando-se e sobrepondo-se camadas sucessivas de normas e respectivas versões consecutivas, potencia-se a insegurança jurídica, minando a confiança que os destinatários devem ter na produção normativa de um estado de Direito. Com efeito, particulares, Tribunais e agentes administrativos podem cair no labiríntico enredo de leis e ficar sem saber que norma ou normas são passíveis de aplicação ao caso em concreto; ou sabendo-se qual a “norma” (no sentido de estatuição positivada ou diploma), podem saltar dúvidas acerca da versão da mesma. Num caso ou no outro, o que é verdade é que uma das mais estruturantes dimensões do Estado Constitucional — o princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança — fica seriamente abalada.

⁴ Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, “*Legalidad, procedimiento legislativo y calidad de las normas tributarias: aportaciones de Derecho comparado*”, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 147, 2010, 693 e ss.

⁵ Na realidade, a respeito, por exemplo, do ordenamento Italiano, as críticas também são frequentes, sendo expressivas e significativas as palavras de MARONGIU, Gianni, “*Verso il Codice tributario?*”, in *Diritto e Pratica Tributaria*, LXXXI, 2, 2010, 230, que se refere à necessidade de “*maggiore certezza soprattutto agli investitori stranieri che hanno abbandonato l'Italia non per il peso dei tributi (la pressione fiscale è pressoché equivalente in Francia e in Germania), ma per la inaffidabilità delle nostre scelte fiscali e per la continua mutevolezza*”.

Actualmente, o que se verifica no Ordenamento tributário português é que as normas se encontram disseminadas por vários diplomas e com a agravante de nem sempre coordenadas ou harmonizadas entre si, quando não mesmo em flagrante contradição. A atestar esta evidência, aproveitam-se alguns tópicos analíticos retirados de um recente estudo e que servem para aprofundar esta convicção ⁶:

- Coexistência de normas procedimentais e processuais na Lei Geral Tributária (LGT) e no Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), sem critério claro de localização (por exemplo, procedimentos de avaliação indirecta, derrogação do sigilo bancário ou revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos num lado, e reconhecimento de benefícios fiscais não automáticos, recurso hierárquico ou reclamação graciosa, no outro);
- Diferenças terminológicas entre a LGT, o CPPT, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) e outros diplomas, utilizando-se indistintamente enunciados como “questões fiscais”, “matéria fiscal”, “questões tributárias”, “matéria tributária”, etc.
- Regimes procedimentais e processuais antagónicos, nos mais diversos aspectos (prazos, legitimidade, competências, etc.), como sucede, por exemplo, no que concerne a fixação de prazos da impugnação judicial e da acção administrativa especial, ora em dias, ora em meses ⁷.

Outro aspecto que contribui para esta afirmação da complexidade da justiça tributária — e, em consequência para dificultar a internacionalização — relaciona-se com a reiterada utilização no Direito tributário de conceitos e regimes oriundos de outros ramos de Direito, o que leva a que este segmento normativo seja perspectivado como um “Direito de sobreposição”, em relação constante e dependente com os Direitos comercial, bancário, laboral, das obrigações, do urbanismo ou do ambiente, entre outros. Por exemplo, numa situação em que se procurem captar as incidências fiscais de uma transacção de determinado bem imóvel, torna-se crucial analisar e

⁶ V. o “Relatório do grupo para o estudo da política fiscal. Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal”, publicado pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública - Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, disponível online em <http://www.min-financas.pt/informacao-fiscal/versao-integral-do-relatorio-do-grupo-para-o-estudo-da-politica-fiscal-competitividade-eficiencia-e-justica-do-sistema-fiscal>., em especial 580 e ss.

⁷ Cfr. art.ºs 102.º do CPPT e 58.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

conhecer numa primeira linha a natureza do acto translativo e o seu regime jurídico-privatístico concreto, para apenas depois se abordarem as normas fiscais propriamente ditas; do mesmo modo, numa operação de reestruturação empresarial, será imprescindível tomar contacto profundo com os actos de fusão ou de cisão de certas sociedades, e com os contratos relacionados, e somente depois com as normas de Direito fiscal em si. Mas mais do que isso: é que em alguns casos, tais conceitos provenientes de origens não tributárias mantêm-se com o seu sentido original, típico do domínio onde nasceram e se desenvolveram; em outros, porém, a disciplina tributária, em face das exigências de combate à evasão e à fraude, exige uma adulteração conceitual, recortando um perímetro de significado que não se identifica com o originário, alargando-o e modificando-o. Pense-se, uma vez mais a título de exemplo, nos conceitos de “personalidade”⁸, “transmissão”⁹, “salário”¹⁰, “renda”¹¹, etc. Em todos estes casos, a tradição linguística e a estabilidade conceitual por vezes secular cede compreensivelmente perante as exigências da lógica de combate à evasão e à fraude, procurando-se por esta via reprimir comportamentos dos contribuintes potenciados pelo uso abusivo da sua autonomia da vontade.

A consequência é que ao estudioso e ao prático *fiscalista* exige-se um arsenal de conhecimentos que vai muito para além da simples apreensão das normas inseridas nos códigos fiscais respectivos respeitantes à liquidação e cobrança, pois requer-se o contacto com os outros “ramos de Direito” em termos de profundidade e de relacionamento que não é comum invocar-se em outros segmentos. Na verdade, o mais comum é até que nesses outros ramos, os respectivos “especialistas” invoquem orgulhosamente o desconhecimento dos Direitos tributário e fiscal e a natureza quase não jurídica destes.

A juntar a esta utilização frequente e disseminada de conceitos e regimes provenientes de outras sedes jurídicas, e no mesmo sentido do incremento da complexidade, aparece a tecnicidade inerente a certas matérias limítrofes, das quais o domínio contábil é o mais significativo. Neste particular, é frequente a remissão das normas fiscais para regras técnicas, exigindo-se, por exemplo, que a contabilidade para efeitos de IRC esteja “organizada de acordo com a normalização contabilística”

⁸ Cfr. art.ºs 18.º, n.º 3 da LGT e 2.º do CIRC.

⁹ Cfr. art.º 2.º, n.º 2 do Código do Imposto Municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (CIMI).

¹⁰ Cfr. art.º 2.º, n.ºs 2 e 3 do CIRS.

¹¹ Cfr. art.º 8.º, n.º 2 do CIRS.

¹², aqui se incluindo normas internacionais de contabilidade (*International Accounting Standards*) e as normas internacionais de relato financeiro (*International Financial Reporting Standards*) ¹³. O que acontece, porém, é que a identificação e assimilação destas regras técnicas, por vezes submetidas a duvidosa publicidade, não se afigura tarefa fácil, obstaculizando o trabalho de aplicação das normas fiscais ao caso em concreto.

2. Complexidade administrativa

Um diverso conjunto de problemas pode ser identificado ao nível da carga fiscal que é exigida aos contribuintes no contexto do Ordenamento português, não apenas no que concerne ao montante de imposto(s) a pagar (carga fiscal material), mas, principalmente, às obrigações acessórias que são exigidas (carga fiscal formal). Embora em alinhamento com aquilo que sucede em variadíssimos outros Ordenamentos, constata-se que aos contribuintes são exigidas inúmeras prestações de natureza documental e informativa, como a entrega de declarações, o preenchimento de formulários, a emissão de facturas e recibos, a manutenção de complexos livros de registo e contabilidade e o fornecimento de várias informações à Administração tributária, relacionadas com as respectivas actividades, mas também relacionadas com a actividade de terceiros. Com efeito, constatando que os órgãos da Administração se mostram impotentes para proceder à descoberta da verdade material — seja porque o número de contribuintes é elevado, seja porque eles não revelam todas as realidades a que estão vinculados —, é comum o legislador “empurrar” as tarefas investigatórias para outras entidades, públicas ou privadas, como forma de proceder a um descongestionamento dos serviços e a uma co-responsabilização dos contribuintes. Por isso se afirma que nos dias de hoje uma substancial fatia da função administrativa fiscal está a cargo das empresas.

Esta técnica de devolução, porém, pode revelar-se inadequada se for tido em consideração que grande parte dos destinatários desenvolvem actividades profissionais bastante absorventes e que o cumprimento de obrigações declarativas e informativas em número exagerado, ainda para mais respeitantes a terceiras pessoas

¹² Cfr. art.º 17.º, n.º 3, alínea a) do CIRC. V., também, com reenvio para a normalização contabilística especificamente aplicável, o art.º 26.º, n.º 2 do mesmo diploma.

¹³ Cfr., a respeito, o nosso “Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança”, in Revista Faculdade de Direito da Universidade do Porto, VII, 2011.

(como clientes) pode revelar-se como um real entrave à liberdade de exercício da profissão (“custos do cumprimento”). Pense-se, por exemplo, nos advogados, que estão obrigados em sede de IRS ao envio de uma relação dos actos por si praticados respeitantes a contratos de compra e venda de bens imóveis e de outros negócios jurídicos susceptíveis de gerar para os alienantes mais-valias ¹⁴; ou em sede de IMT, onde lhe são assacadas *funções de controlo prévio* e outras (sob pena de responsabilidade solidária) ¹⁵; ou ainda em sede de Imposto de Selo, no quadro do qual os profissionais devem liquidar e entregar o imposto liquidado ¹⁶. Do mesmo modo, pense-se nos inúmeros e burocráticos deveres de comunicação, informação e esclarecimento a que os *promotores* estão vinculados no contexto do regime jurídico do combate ao planeamento fiscal abusivo (DL 29/2008), sempre que participem em algum “esquema” ou “actuação” destinados à obtenção de vantagens fiscais supostamente ilegítimas ou abusivas (o que abrange qualquer plano, projecto, proposta, conselho, instrução, recomendação, contrato, negócio, promessa, compromisso, estrutura, operação ou acto, realizado, a realizar ou em curso de realização).

Claro que todos estes encargos, aliados às referidas tendências para a inflação e confusão legislativas, propiciam factores de desincentivo para empresas ou profissionais não residentes se estabelecerem ou localizarem no Ordenamento interno ¹⁷.

3. Excessiva litigiosidade

Outras impraticabilidades do universo fiscal e do correspondente sistema de justiça, impeditivas da internacionalização, advêm da excessiva carga de litigiosidade que envolve as relações entre os contribuintes e o *fisco*.

Serão várias as razões que estarão na respectiva origem.

Do lado dos contribuintes, aponta-se uma tendencial aversão aos impostos, que repousa numa errónea percepção do Estado de Direito, dos seus fundamentos e das suas estruturas de subsistência, não se compreendendo que este não existe sem os

¹⁴ Cfr. art. 123.º do CIRS.

¹⁵ Cfr. art.º 49.º do CIMT.

¹⁶ Cfr. os art.ºs 41.º e 44.º do CIS.

¹⁷ V., a respeito do tema, LOPES, Cidália, “Quanto custa pagar imposto em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento”, Almedina, Coimbra, 2008, 47 e ss.

primeiros. Falta compreender que são os impostos, na verdade, que servem de suporte às instituições, garantias e procedimentos mais elementares e que são dados como adquiridos, como os parlamentos, as leis, as eleições ou os tribunais. O que acontece é que há uma generalizada descrença fiscal — entendida no sentido de se acreditar que o dinheiro dos impostos é mal gasto —, que encontra muita da sua razão de ser na circunstância de se constatar que existe frequente desperdício e despesismo por parte dos entes públicos, canalizando-se recursos para sectores desviantes ou injustificados, e induzindo-se a convicção de que os impostos são inúteis e, por esse motivo, a evasão e a fraude fiscais não seriam censuráveis.

Mas do lado da administração tributária também podem ser imputadas responsabilidades pelo excessivo *animus litigandi*. Isto porque as entidades administrativas, nos mais diversos domínios em que actuam — seja ao nível do procedimento, seja ao nível do processo —, parecem confundir frequentemente a tarefa de prossecução do Interesse Público legalmente prevista e constitucionalmente ancorada com o interesse específico na arrecadação da receita pública. A título de exemplo, pense-se na tendência quase irreprimível, embora empiricamente não constatada, de não entrar em acordo no âmbito dos procedimentos de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos (art.ºs 91.º e 92.º da LGT); ou na assídua desconsideração da argumentação dos contribuintes no quadro do exercício do direito de audição (art.º 60.º da LGT); ou ainda na emanação de ordens internas no sentido do aumento de produtividade, por via do incremento dos volumes de cobrança¹⁸. Não irrelevantes serão também as possíveis inclinações para um exercício *intenso* (quando não abusivo) do poder público, por via do desempenho imoderado de poderes investigatórios e de intromissões na esfera da vida privada dos contribuintes.

Ora, tais modos de proceder contornam a evidência de que a verdadeira função da Administração Tributária no âmbito do procedimento e do processo tributários é contribuir para a descoberta da verdade material, seja esta conforme ou desconforme aos concretos interesses de arrecadação de receitas. É certo que também prossegue o interesse financeiro inerente à cobrança legítima, mas este não é o único dever a que está obrigada.

¹⁸ Acrescem as dúvidas relacionadas com a inexistência de um órgão independente para decidir as reclamações graciosas e os problemas inerentes à prática de erros por parte da administração — que goza de um privilégio de execução prévia —, os quais, associados à morosidade dos Tribunais, arrastam resultados perniciosos, como falências ou desemprego.

4. Inadequação da organização judiciária tributária e do *iter* processual

Um domínio que não pode ser deixado à margem das considerações quando se analisa o sistema de justiça tributária é o das contrariedades relacionadas com o arranjo organizatório respeitante aos Tribunais tributários. Neste particular, à eterna questão do insuficiente número de magistrados judiciais (juízes fiscais) ¹⁹, juntam-se duas outras que, em larga medida, contribuem para que tal sistema se demonstre inoperativo: por um lado, a não suficiente especialização abstracta dos Juízes, os quais, tendo uma formação avançada — e é desta somente que se fala, não da formação de base, a qual deve ser obrigatoriamente transversal e abrangente — não exclusivamente tributária e fiscal, mas perpassada nomeadamente pelo âmbito administrativo, não conseguem especializar o conhecimento e o aprofundamento das questões em termos de percurso profissional, ao contrário do que sucede em outras áreas da judicatura; por outro lado, a consagração de um modelo de agregação dos Tribunais no topo (apesar da segregação na base), que continua a contribuir para que o universo fiscal e tributário ainda continue a ser considerado um “apêndice” do Direito administrativo.

As duas questões referidas, consubstanciando um distanciamento material efectivo, contribuem largamente para que os magistrados sintam necessidade de um maior período de tempo para estudar as questões e orientar as respectivas peças, em ordem a uma decisão adequada e ponderada, levando a que os tempos máximos de duração do processo previstos na lei não sejam cumpridos frequentemente.

Por outro lado, não pode deixar de se mencionar que existem alguns bloqueios ou constrangimentos relacionados com o arsenal processual e com a marcha processual propriamente dita, como sejam os que dizem respeito à possibilidade de invocação e conhecimento de excepções e nulidades até ao trânsito em julgado da decisão (o que “tem como resultado a possibilidade de toda a tramitação e julgamento a que já tenha havido lugar nos processos judiciais tributários poder vir a ser inutilizada pelo conhecimento tardio de tais questões, comportando o desperdício de meios e recursos dos tribunais, da administração e do próprio particular”); ou o “excesso de garantias impugnatórias contra o acto tributário” (impugnação judicial,

¹⁹ Cfr., a respeito, as várias “Crónicas” do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, efectuadas por JORGE LOPES DE SOUSA, nos diversos números da *Scientia Iuridica* (CEJUR, Braga), com índices disponíveis em http://cejur.meticube.com/_CEJUR/Documents/323.pdf.

impugnação do indeferimento tácito, impugnação do indeferimento expresso, impugnação da decisão do recurso hierárquico e pedido de revisão oficiosa da liquidação) ²⁰.

Estas quatro coordenadas em conjunto — a complexidade normadora, a complexidade administrativa, a excessiva litigiosidade e a inadequação da organização judiciária tributária — contribuem bastante para que o Direito fiscal adjectivo se perspective como um reduto intrincado, provocando a pendência processual característica deste domínio. Efectivamente, se os problemas são difíceis de resolver por causa das muitas normas e da sua elevada tecnicidade, se os litígios são em número alarmantemente elevado, e se os juízes são poucos e não altamente especializados — obrigando-se a um reestudo permanente das questões (reitera-se: sem prejuízo da indispensável e incontornável formação de base) — então, quase logicamente se diria, os processos tendem a acumular-se e a pendência torna-se inevitável.

Como pode o ordenamento reagir a estas patologias é questão que se analisará no apartado subsequente.

II. Possíveis soluções ou formas de atenuar os problemas

De um modo simples e propositadamente expositivo, é possível dizer-se que os problemas acima identificados poderão ser enfrentados por via de um ou vários dos caminhos seguintes, de modo a eliminar ou atenuar os inconvenientes respectivos e as dificuldades de abertura e de internacionalização:

- Incremento de uma verdadeira e efectiva cultura fiscal;
- Construção de um adequado sistema de codificação;
- Recurso a presunções;
- Consagração de um sistema de segregação dos Tribunais tributários;
- Utilização conveniente das orientações genéricas; e
- Consagração efectiva de modos de resolução alternativa de litígios em matéria tributária.

²⁰ Cfr., a respeito, uma vez mais, o “Relatório do grupo para o estudo da política fiscal (...)”, cit., 580 e ss.

Vejamos em que medida ²¹.

1. Cultura fiscal

Começa-se por uma medida de natureza transversal e política, no sentido mais elevado do termo.

Como se referiu, um dos principais motivos determinantes da crise do sistema de justiça tributária e fiscal reside na falta de consciência da importância dos tributos e impostos nos quadros do Estado actual, de Direito e Democrático, e no consequente abuso do recurso ao litígio, provocando congestionamento e acumulação de processos e demora na sua resolução. Tal poderá ser evitado — ou, pelo menos, num primeiro momento, atenuado — por via da implementação de uma nova cultura fiscal.

Trata-se de introduzir na consciência dominante a ideia de que a exigência de sacrifícios às pessoas por via dos impostos encontra o seu fundamento na subsistência do modelo de existência que hoje se dispõe e usufrui, modelo esse que, apesar das diversas críticas e fragilidades, ainda continua a ser aquele que, em termos históricos, proporcionou o melhor nível de vida às pessoas. Como atrás já se intuiu, a manutenção das instituições (Parlamentos, Tribunais, Governos), as eleições, a

²¹ Além dos caminhos apontados no texto (de específica natureza tributária), existe pelo menos um outro que não pode ser deixado à margem das considerações, e que se prende com o alcance temporal das medidas adoptadas pelos actores políticos. Em termos efectivos, o que tem sucedido aos mais diversos níveis é a proliferação de medidas de natureza conjuntural e quase casuística, destinadas a resolver problemas muito concretos e temporalmente localizados e sem a preocupação de escrutinar as consequências para os momentos e, mais importante de tudo, para as gerações futuras. Seja por “imposição” das políticas de coordenação das finanças públicas ao nível da União Europeia — quadro onde avultam as exigências do Pacto de estabilidade e crescimento, entre as quais a cláusula de proibição de défices excessivos (art.º 126.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia) —, seja por outras razões menos valiosas (ciclos eleitorais, pressão mediática, *lobby*, etc.), a verdade é que as actuações legislativas e regulamentares apenas raramente são pensadas em termos de acautelar os reais efeitos futuros.

Porque as coisas assim são, defende-se a definição de políticas de médio e longo prazo, resgatando-se as ideias de ciclo e de transtemporalidade, o que pode ser feito mediante a utilização correcta e ponderada dos planos constitucionalmente previstos. Naturalmente que tal definição deverá ter natureza transversal, perpassando todos os sectores relevantes da actuação pública, desde o domínio económico ao domínio social e, evidentemente ao domínio tributário e fiscal, delineando-se políticas seguras e que, na medida do possível (isto é, sem “prender” em demasia o legislador futuro), sejam vinculativas. Do ponto de vista orgânico, tais políticas deveriam ser adoptadas não apenas ao nível do Estado central, mas igualmente nos subsectores regional e local.

Deste modo, está-se em crer que, por um lado, se introduziria uma forte componente de responsabilização e de preservação das gerações futuras — as mesmas que vão pagar os custos das medidas presentes impensadas (princípio da equidade intergeracional) — e, por outro lado, com particular interesse no contexto deste escrito, se introduziriam sinais evidentes de previsibilidade e vinculação, possibilitando aos actores económicos um maior espectro de opções no momento da decisão de investir. Consequentemente: não os afastando.

regularidade dos mecanismos jurídicos de defesa dos cidadãos e das empresas, a emanação de leis, etc., tudo isso tem custos e não pode ser perspectivado como um dado a partir da simples circunstância de existir. Basta recordar e ter presente que na grande maioria dos países tais garantias institucionais não estão devidamente asseguradas.

Mas não apenas. Não pode ser perdido de vista que estas garantias institucionais estão na base de outras garantias: as de cumprimento dos mais diversos direitos e interesses, também eles muitas vezes pressupostos e considerados naturais, como a segurança, a tranquilidade pública, as inviolabilidades do domicílio e da correspondência, a protecção jurídica, a defesa externa, a diplomacia, a saúde, a educação, o ordenamento do território, a protecção social, etc. Por aqui se vê que não é apenas o Estado de Direito, nem apenas o Estado Democrático que carecem de impostos para subsistir. Também o Estado social, e principalmente este, o carece.

É verdade que uma observação atenta obriga à constatação empírica de que existem várias anomalias e falhas na prestação dos serviços públicos e que muitos fundos públicos são despendidos onde não devem ser e do modo como não devem ser, desviando-se para fenómenos de despesismo e novo-riquismo financeiro que inquinam partes do arranjo global. Porém, ainda assim, está-se em crer que não se pode transformar a patologia na regra. Não se devendo escamotear estas realidades, constituindo mesmo um imperativo de cidadania a sua denúncia, a realidade é que uma análise objectiva e comparativa com outros Ordenamentos ou países impõe a conclusão de que a maioria dos fundos ou dinheiros públicos arrecadados por via tributária e fiscal não é mal empregue: as cidades, bairros e vilas são, na sua maioria, seguros e salubres; as estradas são, na sua grande maioria, transitáveis; os hospitais, na generalidade, prestam os serviços que se podem considerar necessários; os procedimentos eleitorais decorrem sem problemas graves; a larga maioria das situações de desprotecção social são cobertas; a água fornecida pelas redes públicas é potável; o ar é respirável; as redes de transportes levam as pessoas aos destinos, etc. Insiste-se: não existe um Estado perfeito nem se podem esconder as fendas que existem no *edifício*, mas a generalidade das prestações por si asseguradas e fornecidas são adequadas, nem sendo preciso recorrer ao argumento fácil da comparação com Estados onde nenhum destes serviços é efectivado.

Pois bem, a partir da assimilação destas premissas, deve-se avançar no sentido de inculcar na comum das pessoas o carácter valioso do pagamento de impostos, taxas

e contribuições, não sobrevalorizando as patologias, mas antes enfatizando os aspectos positivos da sua utilização. Tal apenas poderá ser feito por via de um trabalho pedagógico e inter-geracional — por exemplo, introduzindo-se componentes de educação cívica fiscal nos currículos escolares —, por via do qual se preparam as gerações futuras com outro tipo de mentalidades e modos de abordagem, contribuindo-se assim para a redução da críspação nas relações contribuinte–fisco. Naturalmente que também da parte deste se deve avançar no sentido de não perspectivar aquele como um potencial delinquente, mas antes como uma parte colaborante na construção de uma sociedade melhor, por meio das suas contribuições, interiorizando uma adequada percepção do princípio da proporcionalidade, pautando as suas actuações com a necessária adequação e ponderação ²².

Neste contexto, uma massificadora campanha de sensibilização com finalidades pedagógicas, de divulgação alargadíssima e de fácil percepção e compreensão — voltada efectivamente para a relevância dos *custos positivos* do Estado —, desempenharia igualmente um papel de inquestionável importância.

2. Codificação

Outro caminho que pode ser preconizado no sentido de aliviar o sistema tributário de algumas das suas ineficiências pode ser o da adequada codificação das suas normas ²³. Para estes propósitos, codificação pretende significar a técnica normadora de compilação das normas jurídicas tributárias num agregado tendencialmente unificado, sistemático e completo:

- Unificado, porque reduzido a um denominador comum, um substrato aglutinador que permita afirmar que as diversas normas têm uma origem substantiva / valorativa análoga (uma espécie de *Grundnorm* tributária), relevando os princípios e subalternizando as regras ²⁴;

²² V., a propósito, MOSCHETTI, Giovanni, “*El principio de proporcionalidade en las relaciones Fisco-Contribuyente*”, in *Revista Española de Derecho Financiero*, 140, 2008, 761 e ss.

²³ Em termos de Direito comparado, e para outro método simplificador (o método *Rewrite*), v. SALTER, David, “*The tax law rewrite in the United Kingdom: Plus ça change plus c’est la même chose?*”, in *British tax review*, 2010, 6, 671 e ss. V. também, TILEY, John, “*Law and Tax Law, Judges and Statutes*”, in *British tax review*, 2010, 1, 57 e ss.

²⁴ Acerca das possíveis vantagens de uma aproximação principiológica em matéria fiscal, cfr. COOPER, Graeme, “*Legislating principles as a remedy for tax complexity*”, cit., 342 e ss.

- Sistemático, coerente e harmónico, no âmbito do qual as diferentes normas não apresentassem contradições internas insanáveis; e
- Completo, porque consagrador da solução a dar à grande maioria dos problemas aplicativos, não contendo demasiados espaços de ausência de norma (lacunas).

Um corpo normativo assim concebido, de *origem legislativa eventualmente reforçada*, condensaria as múltiplas normas que actualmente se dispersam por fontes de origem legislativa e administrativa, além de chamar a si importantes contributos da jurisprudência e da doutrina, normativizando-os, caminhando-se desse modo para um mais simples e correcto conhecimento do Direito e para um mais elevado grau de segurança aplicativa por parte da Administração, dos Tribunais e dos privados.

Um “código tributário” concebido nestes moldes não poderia deixar de ser extenso em número de preceitos, pois deveria integrar normas de natureza substantiva — respeitantes, por um lado, à densificação das dimensões constitucionais relativas à tributação e à fiscalidade e, por outro lado, à disciplina dos vários impostos em específico — e adjectiva — concernentes à disciplina da actividade administrativa e às garantias dos contribuintes —, mas pelo menos limitavam-se os inconvenientes da dispersão. De resto, uma solução desta natureza nem é inusitada em termos de Direito comparado, podendo apontar-se os exemplos dos Ordenamentos Estadunidense ou Brasileiro (embora com contornos distintos e atendendo-se ao facto de se estar em presença de Estados de natureza federal, onde concorrem várias competências tributárias)²⁵.

As vantagens da adopção de um modelo codificador unitário seriam várias, pulverizando-se em várias direcções: o legislador ver-se-ia *psicologicamente* limitado na sua tendência expansionista, refreando-se nos ímpetos de introduzir regimes especiais a propósito dos mais diversos pretextos (v.g., aprovação do Orçamento do Estado, aprovação de programas de estabilidade, introdução de medidas de combate à evasão e fraude fiscais), evitando-se as contradições, alterações e revogações constantes, além de, no plano do Direito da União Europeia, se tornar mais fácil a tarefa de coordenação ou harmonização das diversas normas provenientes de diversos Estados-membros. Por outro lado, a Administração tributária e os contribuintes

²⁵ Cfr., respectivamente, o *Internal Revenue Code* dos Estados Unidos da América (disponível electronicamente em http://www.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc_sup_01_26.html, consultado em 12 de Julho de 2011) e o Código Tributário Nacional do Brasil (disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>, consultado na mesma data).

veriam os seus direitos e deveres mais claramente estabelecidos e delimitados, ficando a saber com maior grau de clareza o que podem ou não fazer.

Duvidoso é que se possa pensar que se trata de uma solução “*a costo zero*”, como alguma doutrina preconiza ²⁶.

3. Recurso a presunções

Embora com um alto grau de sujeição a críticas de natureza doutrinal e jurisprudencial, também o recurso a indícios ou a presunções pode ser apontado como um meio eficaz no sentido de, em articulação com outros meios, contribuir para a simplificação do sistema.

No caso específico do Ordenamento português, o regime regra e desejável do ponto de vista constitucional tem sido o da tributação de acordo com a capacidade contributiva exacta e baseado numa avaliação directa da matéria tributável, entendida esta como aquela que repousa no valor exacto dos bens ou direitos sujeitos a imposição ²⁷. Significa isto que a incidência tributária deve ter por referência a quantificação real e efectiva do rendimento, património ou consumo titulado ou evidenciado pelo contribuinte, procurando dar expressão máxima ao princípio da igualdade nas suas vertentes horizontal e vertical, devendo a Administração tributária levar a efeito todos os esforços no sentido de captar a efectiva riqueza que aquele apresenta e utilizando todos os meios investigatórios que juridicamente estejam ao seu alcance para o fazer. Paralelamente, criam-se por via legislativa inúmeros regimes de tributação, que procuram abarcar as necessidades de fazer reflectir as múltiplas situações distintas dos inúmeros contribuintes (retalhistas, pequenos empresários, prestadores de serviços, agricultores, etc.).

Ora, como facilmente se compreende, em grande parte das situações apenas o contribuinte é o único detentor da verdade material, obrigando a Administração a uma tarefa colossal de busca de documentos, declarações, recibos, facturas, informações, etc., que, além de custosa do ponto de vista financeiro, implica perdas substanciais de tempo em termos procedimentais.

Porque assim é, caberá perguntar: em vez de tantos regimes específicos e da imposição de tantas obrigações acessórias, não será mais conveniente a utilização de

²⁶ Neste sentido, MARONGIU, Gianni, “*Verso il Codice tributario?*”, cit., 230.

²⁷ V. art.º 83.º da LGT.

indícios ou presunções e deixar-se ao livre critério de cada contribuinte o ónus da ilusão? O caminho poderá passar, com moderação, pelo recurso a valores de mercado, a margens médias do lucro, a taxas médias de rentabilidade, a custos presumidos, a indicadores objectivos de actividade, etc., como modo de atingir, não a riqueza efectiva dos sujeitos (porventura impossível de determinar em toda a sua amplitude), mas uma aproximação justa. Com efeito, pensa-se que será possivelmente mais fácil, e porventura mais vantajoso do ponto de vista da obtenção da receita fiscal a tributação de uma capacidade contributiva aproximada — eventualmente menor do que a potencialmente real — do que a tentativa de, a todo o custo, obter a capacidade contributiva exacta, com evidentes prejuízos em termos de celeridade e justiça.

Além disso, diminuem-se os custos do cumprimento já referidos, não sendo exigível o preenchimento de tantas declarações, a manutenção de tantos livros e registos ou o pagamento de honorários a técnicos qualificados ²⁸.

4. Segregação de tribunais

Nos específicos domínios do processo tributário, da morosidade da justiça tributária e do combate à pendência nos Tribunais tributários, pode apontar-se uma medida que, apesar de não ter tradição no contexto do Ordenamento jurisdicional português, pode apresentar vantagens se adequadamente implementada: a introdução de uma ordem jurisdicional tributária autónoma e separada, da base ao topo ²⁹. O modelo alemão — no âmbito do qual se prevêem *Tribunais financeiros* (os *Finanzgerichte*) nos diversos *Länder* e um Tribunal superior (o *Bundesfinanzhof*), com sede em Munique — poderia servir de base exemplificativa (evidentemente, sem se defender a cópia acrílica de soluções) ³⁰.

Na realidade, admitindo-se que a coabitação material e funcional com a ordem administrativa constitui um dos principais entraves à consecução de uma justiça eficaz no domínio dos conflitos entre os contribuintes e a Administração tributária, parecerá lógico que a eventual segregação dos Tribunais pode constituir um factor de desimpedimento e desobstrução. Pretende-se com isto significar que deverão ser

²⁸ V., uma vez mais, LOPES, Cidália, “Quanto custa pagar imposto em Portugal? (...)”, cit., 48.

²⁹ Em termos de Direito comparado, cfr., por exemplo, RUSSO, Pasquale, “*Il reparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, XIX, 1, 2009, 3 e ss.

³⁰ Cfr., entre outros o § 2 da *Finanzgerichtsordnung (FGO)* germânica.

criados Tribunais de base e superiores com competência especializada para dirimir os litígios emergentes de relações jurídicas tributárias e fiscais, dizendo tais litígios respeito a todas as questões que tenham por objecto directo ou indirecto todas as contribuições públicas de regime coactivo e de natureza financeira (v.g., impostos, taxas, contribuições várias, *direitos* aduaneiros).

Está-se em crer que tal especialização, se for adequadamente concebida, permite não só uma mais conveniente selecção dos Magistrados que integrariam a ordem de Tribunais, mas também uma maior proximidade material em relação à questão jurídica objecto do litígio, diminuindo-se o “tempo de preparação”³¹, concebendo-se mesmo que pudesse existir uma separação em secções (por exemplo, impostos directos, impostos indirectos, impostos aduaneiros, etc.). Por exemplo, uma questão relativa ao cumprimento de obrigações acessórias em sede de IVA, de aplicação de métodos indirectos de tributação, de prescrição da obrigação de pagamento de IMT ou de dedutibilidade de custos em IRC seria resolvida por uma secção ou subsecção já habituada a lidar com questões dessa natureza. Naturalmente que este modo de ver as coisas pressupõe que a especialização material não tem que ser negativa e assume que a prévia formação de base — de natureza transversal (por exemplo, Direito constitucional, Direito da União europeia, Direito civil, Direito penal, Direito administrativo e respectivos processos) — foi convincentemente assegurada.

Por outro lado, o que foi dito tem por assumidas as indispensáveis e incontornáveis imposições constitucionais de independência objectiva e subjectiva dos Magistrados — não se pretende o ressurgimento de “Tribunais” junto da Administração tributária ou anexos a esta — e não prejudica as garantias administrativas que os contribuintes dispõem para fazer valer as suas pretensões em sede pré-jurisdicional.

5. Orientações genéricas

Como se disse, os Ordenamentos tributários actuais são caracterizados por uma acentuada inflação legislativa e por uma alta densidade técnica e complexidade

³¹ Uma outra solução, mas que se encara com algumas reservas, poderia passar pelo recurso, por parte dos juízes, a conselheiros ou especialistas técnicos fiscais. V., a respeito, CARDILLO, Mario, “*Il processo tributario e la consulenza tecnica d’ufficio*”, in *Rivista di Diritto Tributario*, XXI, 1, 2011, 101 e ss.

terminológica, dificultando sobremaneira a tarefa dos destinatários das normas jurídicas.

Ora, está-se em crer que os poderes administrativos também podem ter um importante papel directo — em sobreposição ao papel indirecto que resulta da interiorização da nova *cultura fiscal* acima referida — na tarefa de combate a estas patologias ou, pelo menos, na tarefa de minorar os seus efeitos nocivos, por via da emanação de orientações genéricas.

Como se sabe, as orientações genéricas são normas jurídicas ³², emanadas pelos Dirigentes máximos dos serviços, que têm por objectivo introduzir directivas de comportamento para os actores tributários, visando a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias. São assim “normas sobre normas” ou “normas ao quadrado” que mais não objectivam do que reduzir os espaços de incerteza derivados das margens de conformação autónoma ou da utilização de conceitos indeterminados ou polissémicos, definindo-se o entendimento administrativo sobre o tratamento fiscal a dar a certas realidades ³³ ou estabelecendo-se instruções funcionais sobre um concreto regime jurídico ³⁴.

Embora seja quase desnecessária a referência, pode-se chamar a atenção para a necessidade de tais orientações respeitarem os limites legais dentro dos quais são emanadas, seja os limites formais e orgânicos, seja os limites substanciais ou materiais, observando as regras de competência, de procedimento e de forma que subjazem ao poder directivo em questão, nomeadamente não causando intrusões na esfera reservada ao poder legislativo (v.g., incidência fiscal ou taxas de imposto).

Se estas orientações forem convenientemente adoptadas e, acima de tudo, forem emanadas numa lógica de cooperação com o contribuinte — de resto, um dever a que a Administração tributária está legalmente obrigada —, os espaços de incerteza

³² Para este propósito, a qualificação como norma jurídica independe da sua consideração como norma para efeitos de controlo da constitucionalidade. Acerca do assunto, v. o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 583/2009, disponível em formato digital no endereço: <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090583.html>.

³³ Cfr., entre outras, as Circulares da DGCI n.º 16/2011 (sobre cedências temporárias de jogadores, nos casos em que o clube ou a sociedade anónima desportiva respectiva mantém os correspondentes direitos desportivos, disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/2E52B94F-5F51-4AE4-A849-A48CC222AA2C/0/Circular%20C.pdf>.) ou n.º 17/2011 (sobre o enquadramento a dar aos rendimentos obtidos pelos jogadores a título de direitos de imagem), disponível em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/064D89B4-F524-4E70-9F20-A6ACF84CA404/0/Circular%20B.pdf>.

³⁴ Cfr., também entre outras, a Circular da DGCI n.º 1/2010, sobre obrigações fiscais em casos de insolvência, disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D0921D42-66D1-4152-A5A6-9543848187FA/0/Circular_1_2010.pdf.

poderão reduzir-se substancialmente, por via da correspondente eliminação das áreas de indeterminação, conduzindo-se a uma circunscrição da conflitualidade aos domínios efectivamente dúbios e de fronteira.

6. Resolução alternativa de litígios

Outro dos caminhos apontados no sentido da redução da conflitualidade, e um caminho que se encontra no centro do debate jurídico actual no Ordenamento tributário português, é o da introdução de mecanismos de resolução alternativa de litígios. Em abstracto, estes mecanismos constituem-se como opções preferenciais colocadas ao dispor dos contribuintes, por via dos quais se tem por objectivo evitar ou resolver um dissídio, dando preferência aos arranjos informais, desburocratizados ou pactuados, consoante o desenho específico concreto que o Ordenamento consagre. De um modo simples, pode dizer-se que existem mecanismos alternativos preventivos ou sucessivos de resolução da litigiosidade, consoante operem numa fase anterior ao surgimento do litígio — procurando-se antecipar a este e visando precisamente evitá-lo (v.g., acordos prévios) — ou posterior, sendo que neste último caso, ainda se podem conceber numa fase intra-procedimental ou já pós-procedimental (v.g., arbitragem, transacção, conciliação)³⁵.

Como se disse, no Ordenamento tributário português esta questão encontra-se no centro do debate jurídico, principalmente por causa da introdução do regime jurídico da arbitragem em matéria fiscal, mediante a aprovação do DL 10/2011, tentando-se acreditar que se trata de um meio de combater algumas das patologias acima identificadas, designadamente, as relacionadas com a excessiva litigiosidade e com a alta pendência e morosidade da justiça. Trata-se de um regime no qual se prevê quer a constituição de Tribunais arbitrais de estrutura singular — quando o valor do pedido não exceda € 60 000 (duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo) e o sujeito passivo não designa Árbitro —, quer a constituição de Tribunais arbitrais de estrutura colectiva — nos restantes casos, isto é o valor do pedido exceda € 60 000 ou o sujeito passivo solicita a designação de Árbitro — ³⁶, mas, num caso ou no outro, apenas com possibilidades de recurso a regras jurídicas

³⁵ Para maiores desenvolvimentos, v. o nosso “Lições de procedimento e processo tributário”, 4.^a edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, parte III.

³⁶ V. art.º 5.º do DL 10/2011.

stricto sensu para a resolução do litígio, sendo vedado o recurso à equidade. O respectivo processo é enformado pelo princípio de autonomia de actuações, possibilitando-se aos árbitros, designadamente, a condução informal da tramitação (prevendo-se inclusivamente uma primeira reunião para fixar os respectivos termos) e a livre determinação das diligências de prova. A decisão final é equiparada às sentenças jurisdicionais clássicas, nomeadamente em termos de vinculação das partes³⁷ e de produção de caso julgado, e deve ser proferida no prazo máximo de 6 meses, prazo este prorrogável por sucessivos períodos de 2 meses, com o limite de 6 meses.

Porém, e não obstante algumas vantagens que possam surgir, não pensamos que seja a solução prodigiosa que se desejaria, e por vários motivos.

Em primeiro lugar, porque o âmbito material de abrangência previsto fica aquém do que poderia ser eventualmente desejável, pois centrando-se principalmente nos litígios respeitantes aos actos de liquidação (e equiparados) e avaliação, deixa de fora vários domínios que poderiam ter merecido consagração, como sejam os respeitantes a benefícios fiscais ou os que se levantam em sede de execução fiscal (embora se compreendam as eventuais razões, num caso e no outro, da exclusão).

Em segundo lugar, porque o acesso a este tipo de justiça não é — porventura, não deve ser — fácil do ponto de vista económico, bastando pensar que quando o sujeito passivo não designa árbitro, deve pagar, na data do envio do pedido de constituição do Tribunal arbitral, uma taxa inicial considerável (ficando a fixação do montante e eventual repartição das custas para final, na decisão que vier a ser proferida), ao passo que quando manifesta a intenção de designar árbitro, deve pagar, nessa mesma data, a taxa de arbitragem pela totalidade³⁸.

Outras razões dissuasoras haveria a apontar — como, por exemplo, a regra da *irrecorribilidade* da decisão final (excepcionada apenas com os recursos *restritos* para o Tribunal Constitucional e para o Supremo Tribunal Administrativo³⁹) —, mas por aqui já se vê que o arranjo legislativo encontrado e a instituição deste mecanismo não pode ser vista de um modo ligeiro como estando isenta de críticas, bem pelo contrário. Em todo o caso, trata-se de um passo que se pode considerar positivo e que

³⁷ Acerca da vinculação da Administração tributária, cfr. a Portaria 112-A/2011. Entre outros aspectos, prevê-se nesta última que se vinculam à jurisdição dos Tribunais Arbitrais a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), embora apenas relativamente aos litígios de valor não superior a € 10 000 000 (assim, art.ºs 1.º e 3.º, n.º 1).

³⁸ V. art.º 12.º do DL 10/2011.

³⁹ Cfr. art.ºs 25.º e ss do DL 10/2011.

pode contribuir, embora limitadamente, para esbater alguns dos defeitos sistémicos apontados.

De *Iure constituendo*, advoga-se uma maior aposta, não nos mecanismos alternativos para resolver a litigiosidade já surgida, mas antes em mecanismos preventivos, que procurem antecipar as oposições de pretensões e encontrar pontes de entendimento numa fase ainda não avançada da relação jurídica tributária. Tal poderia ser feito mediante a instituição de acordos prévios em matéria fiscal, seja acordos individuais com determinado contribuinte, seja acordos colectivos com grupos determinados de contribuintes (ordens profissionais, sectores de actividade, etc.), e tanto poderiam incidir sobre o montante de tributos a pagar (avenças fiscais, por meio das quais se fixava antecipadamente o montante a pagar durante, por exemplo, 5 anos), como sobre o volume e modo de cumprimento das obrigações acessórias (estipulando-se, por exemplo, a obrigatoriedade de entrega de declarações plurianuais ou a prestação de informações trianualmente).

III. Conclusões

De um modo tópico, e na sequência do que ficou dito, apresentam-se as seguintes coordenadas conclusivas:

- i) A internacionalização da economia pode ser dificultada não apenas pela quantidade e montante de impostos a pagar (carga fiscal material), mas igualmente por outros factores, como a quantidade e complexidade das leis e das obrigações acessórias exigidas (carga fiscal formal);
- ii) O Ordenamento fiscal português é caracterizado por uma acentuada inflação legislativa e por uma confusa rede de normas (disseminadas por vários diplomas e nem sempre coordenadas entre si);
- iii) O volume de prestações de natureza documental e informativa exigidas aos contribuintes (entrega de declarações, o preenchimento de formulários, a emissão de facturas e recibos, a manutenção de livros de registo e contabilidade, o fornecimento de informações, etc.) pode considerar-se exagerado e desproporcional;
- iv) No quadro do Ordenamento português verifica-se uma excessiva litigiosidade em matéria tributária, motivada quer por actuações dos contribuintes (falta de consciência da importância dos impostos), quer por

actuações da Administração (confusão entre Interesse público e interesse na arrecadação da receita);

v) O arranjo jurisdicional português apresenta alguns pontos de inadequação, relacionados nomeadamente com a inexistência de uma ordem jurisdicional tributária autónoma, o que contribui para o aumento da morosidade da justiça;

vi) Como modos de atenuar estes aspectos impeditivos da internacionalização, apontam-se o incremento de uma cultura fiscal efectiva, a simplificação legislativa, o recurso a presunções, a consagração de um sistema de segregação dos Tribunais tributários, a utilização conveniente das orientações genéricas e a consagração efectiva de modos de resolução alternativa de litígios em matéria tributária.