

# CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO (DESAFIOS) \* / \*\*

Joaquim Freitas da Rocha  
Escola de Direito da Universidade do Minho

Resumo: no presente texto, trazemos um conjunto de reflexões respeitantes ao contencioso tributário português, aqui entendido (simplificadamente) no sentido de conjunto de meios de defesa que os contribuintes podem, em tribunal, acionar contra o fisco. Após a sinalização exemplificativa das suas debilidades (com especial relevo para o excessivo *animus litigandi*), adiantam-se algumas propostas que, principalmente a longo prazo, podem contribuir para a sua melhoria. A falta de cultura de Estado de Direito encontra-se no centro das nossas preocupações.

## 1. Introdução

Impõe-se começar por dizer que, em nossa opinião, o sistema tributário português é globalmente complexo, problemático e litigioso, o que, como facilmente se compreende, dificulta o exercício de certas liberdades fundamentais (com especial relevo para as liberdades de exercício de profissão e de iniciativa económica privada), complexifica a criação de empresas e de postos de trabalho, inibe o investimento e torna difícil a internacionalização da economia. Ademais, o próprio contencioso jurisdicional não ajuda, pois apresenta-se excessivamente moroso.

De modo a que se possam compreender todas as questões em termos claros e adequados, deve ter-se presente que a reflexão sobre o contencioso não se pode bastar com a simples referência a juízes, a advogados, a meios processuais, a prazos, a tramitações, a provas, a recursos, etc., pois os principais problemas situam-se muito a montante, bastante antes da decisão de recorrer a tribunal propriamente dita. Situam-se, como veremos, logo aos níveis legislativo e administrativo, o que obrigará aqui a um enfoque alargado, que considere temas e questões que se situam bem distantes da tomada de decisão pelo juiz na tentativa de resolução do litígio subjacente ao caso em concreto.

---

\* Nota prévia importante: atendendo à obra que integra, o presente texto não tem propósitos científicos ou académicos, mas de mera exposição de ideias e de reflexão descomplicada sobre as mesmas. A linguagem utilizada, sem descuidar o rigor, é propositadamente simples e ligeira, sem preocupações acrescidas de natureza técnico-jurídica. Os raciocínios e conclusões serão apresentados de modo premeditadamente acessível e elementar. Para desenvolvimentos ao nível da ciência jurídica, v., entre outros, os nossos escritos "*Lições de procedimento e processo tributário*", 8.<sup>a</sup> edição, Almedina, Coimbra, 2021; "*Sobre a natureza jurídica dos atos praticados em execução fiscal*", in *Execução fiscal (e-book)*, Centro de Estudos Judiciários, Lisboa, 2019, pp. 35 e ss.; ou "*A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*", in *Desafios Tributários*, Vida Económica, Porto, 2015, pp. 127 e ss.

\*\* Originariamente publicado em SARMENTO, Joaquim Miranda e LOPES, João Silva (coord.), *Uma reforma fiscal para o Século XXI*, PSD, Conselho Estratégico Nacional, dezembro de 2021, disponível em: [https://www.psd.pt/sites/default/files/2021-11/Reforma%20Fiscal%202021\\_v3.pdf](https://www.psd.pt/sites/default/files/2021-11/Reforma%20Fiscal%202021_v3.pdf).

Começemos pelo sistema globalmente considerado.

## 2. Um sistema tributário nada atraente

Do ponto de vista do exercício das liberdades económicas constitucionalmente consagradas, não se pode afirmar com absoluta verdade que o sistema tributário português (englobando os impostos, as taxas e outras contribuições coativas) seja apelativo. Poderá sê-lo por outras razões — o que se duvida —, mas não será seguramente por causa dos estímulos e incentivos dispensados a quem pretende exercer uma atividade económica privada, criando postos de trabalho e empreendendo, pelo menos em termos comparativos com outras localizações.

Na maior parte das vezes, as críticas ao sistema tributário radicam na quantidade de tributos e no respetivo peso financeiro, pois é incontestável que se paga muito e muitas vezes. Porém, não apenas a carga tributária se apresenta como fator de dissuasão para potenciais empreendedores, trabalhadores e investidores; também a complexidade burocrática, a instabilidade dos quadros legislativos e a excessiva litigância acabam por desmotivar, não permitindo que Portugal se afirme como um polo de atração.

Ora, é precisamente no exacerbado *animus litigandi* em matéria tributária que nos centraremos. Cremos que é um tema que merece mais atenção do que aquela que lhe tem sido dispensada, e não deixa de ser paradoxal que, numa matéria que deveria primar pelo legalismo e pela segurança jurídica existam tantas divergências e tantos conflitos entre os sujeitos que aplicam a lei e que a ela estão vinculados. Quais as causas para tal estado de coisas? Será um problema de falta de organização, de défice ético individual ou simplesmente uma questão cultural?

Seja qual for a causa — e não haverá certamente uma, apenas — parece claro que o excesso de litigância não se deve ao contencioso ou ao arranjo organizatório da justiça tributária, aqui considerando os tribunais e os meios processuais existentes. O funcionamento destes últimos será consequência e não causa, e a configuração do contencioso tributário, tendo aspetos menos positivos a apontar, não será decerto o motivo maior das falhas verificadas. Cremos que as razões devem ser buscadas mais atrás e, a bem da verdade, impõe-se constatar que se encontram culpas bem disseminadas, do decisor político, ao legislador, não esquecendo ambos os lados da relação tributária: fisco e contribuintes. Sem pretensões de exaustividade, e apenas com o intuito de suscitar a reflexão, apontam-se as seguintes *falhas de sistema* potenciadoras da referida litigância excessiva: (i) a debilidade na cultura de um verdadeiro Estado de Direito, (ii) a burocracia, e (iii) a complexidade das normas.

Procuremos, de um modo acessível, compreendê-las.

## 2.1. A falta de cultura de Estado de Direito

Como se disse, paga-se muito e muitas vezes, e esta é, logo à partida, uma das críticas mais frequentemente apontadas ao sistema tributário português. Na verdade, os tributos são em grande número:

- Paga-se pela obtenção de rendimentos ou lucros empresariais, os quais são onerados com IRC, IRS e/ou derramas, dependendo do tipo de sujeito que os aufere;
- Paga-se pela realização de atos de consumo, transmissão de bens e prestações de serviços, sendo devido IVA e impostos especiais sobre o consumo, consoante os casos;
- Paga-se pela titularidade dos bens mais significativos, qualquer que seja a sua forma jurídica (propriedade, usufruto e outras formas de direitos reais), incidindo IMI ou IUC, dependendo do tipo de bem em causa;
- Pagam-se taxas pela autorização para a instalação de uma esplanada no passeio público, para o licenciamento de uma banca num mercado, ou para a colocação de um toldo de publicidade, para aceder a um lugar reservado de estacionamento, para obter uma segunda via de um documento administrativo, ou para interpor uma ação judicial;
- Pagam-se contribuições diversas (e muitas vezes juridicamente contestáveis) pelo acesso a determinadas atividades reguladas, por exemplo no setor energético, bancário, farmacêutico, das telecomunicações, etc.

Mas não apenas os tributos pesam no orçamento de quem trabalha, investe ou produz, na medida em que aos mesmos acrescem outras quantias que, não sendo tributárias, muitas vezes são-lhes conexas ou surgem como um seu "complemento": referimo-nos aos juros, às coimas, às multas, entre outras imposições.

Enfim, paga-se muito e por muitas realidades, o que, num Estado de Direito civilizado, até se aceitaria se a consciência de justiça e o sentimento generalizado de retorno fossem efetivos, isto é, se os contribuintes sentissem que todos pagam em circunstâncias idênticas e que todos obtêm das entidades públicas contrapartidas efetivas de segurança e bem-estar.

Não é o caso, porém, e daí a contenda permanente. Existe em Portugal uma forte convicção de iniquidade e um sentimento difuso de malversação de dinheiros públicos, o que tem constituído o germe pernicioso de uma cultura genérica de aversão aos impostos e de uma errónea perceção do Estado de Direito. O cidadão comum entende (i) que as contrapartidas que obtêm em termos de serviços públicos são parcas e desiguais, (ii) que o Estado desperdiça os dinheiros públicos em despesa ineficiente (quando não ilegal ou criminosa) e (iii) que quem tem oportunidade foge ao cumprimento das suas obrigações tributárias, sem ser por tal

socialmente censurado. Conseqüentemente, a evasão e a fraude fiscais atingem números altíssimos e os confrontos com o fisco são numerosos.

Mas também do lado deste último se podem assacar fatores que incrementam a litigiosidade em excesso, pois as autoridades administrativas atuam frequentemente com base num clima de desconfiança, baseada numa errada percepção do interesse público: confunde-se este com a arrecadação da receita pública, assumindo-se que o *bom fisco* é aquele que obtém altos níveis de ingresso, adotando uma atitude de intransigência, de imposição e de burocratização das atuações nas relações com os contribuintes. Exemplos desta cultura impositiva são:

- A frequente exigência de dados e documentos que o próprio fisco já tem em seu poder ou aos quais pode aceder facilmente (por exemplo, através de uma simples consulta em bases de dados que lhe são acessíveis, ao contrário do que sucede com os obrigados tributários);
- A não revogação de atos quando manifestamente se comprova que não lhe assiste razão;
- A intransigência na apreciação das garantias prestadas pelos contribuintes, bem assim como nos respetivos de pedidos de dispensa;
- A persistência em defender em tribunal determinada posição (e.g., recorrendo para a instância superior) quando já existe jurisprudência consolidada em sentido diverso;
- A falta de celeridade na execução dos julgados que lhe são desfavoráveis (em contraposição com a celeridade imposta às tramitações destinadas a cobrar tributos em dívida).

Sucede, porém, que equivaler o interesse público ao interesse na arrecadação da receita pública constitui uma visão redutora e, até certo ponto, adulterada dos desígnios constitucionais subjacentes a um Estado de Direito sério e responsável, nos quadros do qual a administração tributária deve ultrapassar, e muito, o estatuto de simples cobrador. Sendo certo que deve atribuir alguma prevalência a tal arrecadação (fundamental para a subsistência de todo o *edificio*), não pode negligenciar que existem outros interesses públicos a observar, como o direito ao trabalho, a liberdade de exercício de profissão ou de iniciativa económica, devendo, em conformidade, adotar uma atitude colaborante e não puramente inquisitória e problematizante.

E aqui se faz a transição para outra razão subjacente ao excesso de litigância: a burocracia.

## **2.2. Burocracia e ansiedade**

Do ponto de vista do desempenho proveitoso de uma atividade empresarial e profissional, tão importante quanto o desembolso financeiro a que se está adstrito por causa dos tributos, será o dispêndio temporal, a carga de sacrifícios, de preocupações e de desassossegos que o respetivo cumprimento acarreta. Também neste aspeto, o sistema português é particularmente penalizador, pois não se configura como um sistema simples, claro ou linear.

Nos dias de hoje, os sistemas tributários assentam essencialmente nas atuações dos contribuintes e outros obrigados tributários, reservando para a administração tributária um papel mais passivo e controlador. Os primeiros estão vinculados a uma série imensa de obrigações declarativas, contabilísticas e de registo que procuram abarcar o maior número possível de ações e transações dos próprios e de terceiros que com eles mantêm relações económicas e financeiras relevantes (clientes, fornecedores, sócios, gerentes, administradores, parceiros de negócio, advogados, solicitadores, técnicos e revisores de contas, etc.). A tais obrigações acrescem os deveres de liquidação de impostos, taxas e contribuições que incidem sobre terceiros, mas relativamente aos quais certos profissionais funcionam como substitutos tributários, por exemplo, através de retenção na fonte. Na realidade, o que sucede é que grande parte dos obrigados, além de ter de levar à prática a sua própria atividade, tem que contratar profissionais especializados para auxiliar, e perde mais tempo a cuidar de cumprir deveres declarativos respeitantes a terceiros do que a cuidar da sua própria situação tributária. Acresce que as inúmeras declarações, formulários, anexos, aplicações informáticas, etc., se alteram frequentemente por imposição legal ou regulamentar (por via de portarias ou despachos), e nem sempre se encontram coordenadas entre si, o que incrementa sobremaneira a necessidade de tempo extra e potencia um clima de irritação e litigância.

Em contraponto, e como se disse, para a administração reserva-se um estatuto mais verificador e controlador, procurando assegurar o cumprimento dos deveres dos obrigados tributários, seja analisando as declarações e restantes documentos, seja cruzando dados dos vários sujeitos, seja ainda através da prossecução de inspeções tributárias. Aliás, convém notar que estas últimas — absolutamente indispensáveis num Estado de Direito, reconhece-se — também se configuram, pela natureza das coisas, como procedimentos altamente intrusivos e pouco amigáveis, implicando o acesso às instalações dos contribuintes, a alteração das suas rotinas e dos seus horários normais, a disponibilidade de documentos, a verificação dos seus sistemas informáticos e, em casos mais graves, a apreensão de bens ou a selagem de instalações. Em alguns casos (raros, mas significativos), os inspetores assumem uma atitude de intransigência e altivez, colocando o inspecionado num estado inadmissível de sujeição.

Ora, do quadro apresentado, resulta claro que o ambiente entre fisco e contribuintes não é desanuviado nem, menos ainda, tranquilo, em grande parte devido ao desgaste inerente ao cumprimento da miríade de deveres perante a autoridade tributária.

Neste particular, estamos em crer que um investidor, empresário ou profissional até nem se importará de pagar impostos, taxas ou contribuições, contanto que — além, como se disse, sinta algum retorno efetivo — os respetivos deveres sejam estáveis, desburocratizados e calculados, permitindo-lhe desenvolver a sua atividade corrente sem estar sempre em desassossego com alterações de regime, burocracias labirínticas e necessidade de novos pedidos, ou em sobressalto com notificações, citações, avisos, e inspeções provindos do fisco. Não se importaria, enfim, de olhar este último como alguém que lhe exige o cumprimento de deveres, é certo, mas de um modo colaborativo e franco, não como um fiscal e intruso sempre pronto a atacar o seu património à mínima manifestação de acréscimo ou de alteração.

### **2.3. Complexidade das leis**

Tudo a que até aqui se apontou (e.g., elevados níveis de evasão e fraude, cultura impositiva, burocratização) seria fortemente minimizado se as leis fossem claras e estáveis, sem originar dúvidas interpretativas para além do razoável, ou contribuir para a criação de espaços de dissídio.

É importante salientar que não existem sistemas normativos perfeitos, e que as normas jurídicas não são (nem devem ser) totalmente fechadas, completas, suficientes ou exaustivas; pelo contrário, devem ter espaços de abertura e de alguma indeterminação, de modo a que possam ser fiéis à realidade e permitir a adaptação necessária à diversidade que a vida contém. Neste sentido, um ordenamento jurídico dinâmico deve conviver com conceitos indeterminados, espaços autónomos de valoração por parte dos aplicadores normativos (administração e tribunais), poderes discricionários e até lacunas, desde que tal aconteça de modo planeado, adequado e razoável, não de modo desordenado e imponderado, fruto de sobreposições e confusões resultantes da má intervenção legislativa.

Ora, o sistema tributário português é particularmente complexo do ponto de vista das normas que o compõem, verificando-se a sobreposição — às vezes, de um modo articulado, outras vezes, nem tanto — de leis, decretos-lei, regulamentos, decretos legislativos regionais (no que concerne às Regiões Autónomas), normas de Direito da União Europeia, e convenções internacionais (especificamente, os famosos "acordos de dupla tributação"). Tal circunstância, só por si, torna verdadeiramente hercúlea a tarefa de conhecimento e de manuseamento por parte de quem queira ser cumpridor dos respetivos deveres e pretenda inteirar-se adequadamente das corretas consequências dos seus atos.

É certo que tal complexidade não é caso raro, pois, em abono da verdade, deve dizer-se que grande parte dos sistemas atuais se caracterizam por uma elevada dose de inflação legislativa, pluralidade e diversidade. Porém, no caso português, são demasiadamente frequentes as intervenções sucessivas, (aparentemente) imponderadas e até contraditórias,

conferindo ao tecido normativo uma problemática nota de instabilidade. Tais intervenções em matéria tributária são motivadas por várias razões, de entre as quais se destacam a coordenação de medidas ao nível da União Europeia, as atualizações em função dos dados e referentes económicos (e.g., inflação, índices de preços, desemprego, etc.), o acompanhamento do progresso técnico (ao qual os impostos, taxas e contribuições não podem ficar indiferentes) ou o delineamento e execução de políticas conjunturais (frequentemente abandonadas). A estas motivações "aceitáveis" (malgrado os frequentemente infrutíferos resultados) acrescem escopos menos admissíveis, como a submissão a pressões ou *lobbies* (designadamente, de poderosos grupos económicos e sociais, do setor automóvel, dos combustíveis, da eletricidade, da banca, da construção civil, e da própria administração tributária) ou a mera ambição política de "deixar a marca". Por isso, bastantes normas que integram os Códigos do IRS ou do IRC ou as tabelas anexas ao Código do IVA não conseguem ter redações minimamente estáveis.

Particularmente no domínio do contencioso tributário — objeto central das presentes reflexões —, é possível apontar alguns exemplos deste desarranjo, como os que a seguir se sinalizam:

- Coexistência de normas relativas a procedimento e a processo em diplomas diversos, como a Lei Geral Tributária (LGT) e o Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), sem critério claro de localização (por exemplo, os procedimentos de avaliação indireta, de derrogação do sigilo bancário ou de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos estão num diploma, ao passo que o reconhecimento de benefícios fiscais, o recurso hierárquico ou a reclamação graciosa estão em outro);
- Dificuldades práticas de articulação entre meios processuais, como sucede com a intimação para um comportamento (art.º 147.º do CPPT) e a ação administrativa com vista à condenação à prática de atos administrativos devidos (art.º 37.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos);
- Prazos de reação desajustados e por vezes demasiado curtos, em face da eventual complexidade dos problemas envolvidos (como sucede em casos de reclamações necessárias relativas a taxas locais - art.º 16.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais).

Particularmente potenciadoras de problemas são as ambiguidades do regime jurídico do processo de execução fiscal, o qual, apesar de poder ser tramitado exclusivamente em sede administrativa, é legalmente qualificado no art.º 103.º da LGT como tendo "natureza judicial". Tal circunstância origina um modelo hesitante, causador de dúvidas de regime e de tramitação não despidiendas, designadamente em matéria de prazos, de fundamentação, do exercício de direito de audição e de invocação de nulidades, obrigando os juízes a desviarem muito do seu

labor judicativo para a resolução destas questões que deveriam ter sido adequadamente previstas pelo normador.

Todos estes fatores permitem que se possa falar numa *legislação por impulso* e, como se disse, transportam uma nota de instabilidade e mutabilidade que torna assaz complicada a tarefa dos contribuintes, tribunais, funcionários administrativos e profissionais vários. Estes, de entre as alterações introduzidas pelas leis do orçamento do Estado (anuais), regimes especiais e excepcionais, reformas, revisões, normas transitórias, *vacatio legis*, etc. veem-se enredados num labirinto de normas e versões e têm dificuldade em saber o que está em vigor em cada momento e com que redação.

### **3. Excessiva litigiosidade**

Claro que tudo isto, como se disse, cria um clima propício à dúvida interpretativa, à incerteza, à desconfiança e, naturalmente, ao incremento da litigiosidade. Em consequência, o sistema tributário português assiste a um cada vez maior número de situações em que os obrigados tributários não se conformam com os atos impositivos que lhe são dirigidos e reagem juridicamente (além, como se disse, de reagirem de modo *ajurídico*, adotando comportamentos evasivos ou fraudulentos ou, pura e simplesmente, de nada fazerem, por interiorizarem a convicção de que "não vale a pena"). Tal reação ocorre quer no âmbito administrativo, recorrendo para as diferentes instâncias integradas na administração tributária — onde, justa ou injustamente, têm a perceção genérica de que as suas pretensões são *ab initio* votadas ao insucesso —, quer, principalmente, no âmbito judicial, junto dos tribunais tributários, onde já sabem que, em regra, terão que esperar anos por uma decisão.

A propósito do contencioso e dos eventuais meios de defesa disponíveis, será justo reconhecer que não será por exiguidade de garantias que os obrigados tributários ficam prejudicados, pois atualmente o arsenal de processos disponíveis é bastante alargado e diversificado, existindo meios para impugnar atos de liquidação (processo de impugnação judicial), para reagir em sede executiva (oposição à execução fiscal e reclamação dos atos praticados pelo órgão de execução), para impugnar medidas cautelares (entre as quais, as apreensões), para intimar ou obrigar a administração a agir, etc. Alguns destes meios assumem natureza urgente, o que significa que, nos termos legais, correm termos em férias, e os respetivos julgamentos têm prioridade sobre os demais.

A partir do exposto, e neste particular, é possível afirmar que o contencioso tributário português é, como exige a Constituição, um contencioso pleno. Os problemas surgem, não por causa dos meios disponíveis — os quais, em abstrato, se afiguram adequados —, mas antes por causa da sua operacionalização, isto é, do modo como funcionam em concreto: por um lado, o acesso aos mesmos não é fácil, pois a justiça não é gratuita (implicando o pagamento de taxas)



e, por outro lado, a quantidade de processos é de tal modo significativa que cada tribunal e juiz tem a seu cargo um volume imenso de trabalho, o que acarreta prazos de decisão extremamente alongados e pendências inadmissíveis. Ademais, como se disse, alguns desses processos têm natureza urgente, o que obriga os juízes a tomarem o respetivo conhecimento em primeiro lugar, adiando ainda mais todos os restantes. A decisão jurisdicional — e aqui reside o principal fator de crítica — é tardia e, por isso, nunca pode ser absolutamente justa.

É certo que em Portugal existe a arbitragem tributária (o que não acontece na generalidade dos outros ordenamentos), mas, além de o tribunal arbitral funcionar sempre localizado em Lisboa (junto do Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) — e não se pense que um eventual impulso de digitalização permite afastar todos os inconvenientes decorrentes desta centralização —, só a Autoridade Tributária e Aduaneira está a ele vinculada e apenas relativamente a certos atos (atos de liquidação ou com os mesmos relacionados), o que equivale a dizer que todos os litígios relativos a tributos em que aquela não intervém (por exemplo, autarquias locais, institutos públicos, entidades reguladoras, etc.), ou em que estejam em causa outros atos [como, por exemplo, os praticados em sede de processo de execução fiscal (e.g., penhoras, reversões, graduações de créditos, indeferimentos de pedidos de prestação de garantia ou de obtenção da sua dispensa), ou relativos a benefícios fiscais] não podem ser sujeitos a arbitragem tributária.

#### **4. Propostas de melhoria**

Depois de identificarmos alguns dos mais significativos problemas que se relacionam com o contencioso tributário português, será altura de adiantar algumas propostas de melhoria. Além das ideias que a seguir se sinalizam, outras poderiam ser apontadas — como a criação de uma ordem jurisdicional tributária autónoma e separada, da base ao topo —, mas para isso remetemos para o que já escrevemos em outra sede <sup>1</sup>.

Naturalmente que aqui apenas serão objeto de cogitação medidas de natureza global, à escala de todo o sistema, e não providências de feição cirúrgica ou minudências de regime, as quais, podendo eventualmente resolver problemas pontuais, não afastariam os vícios de raiz.

##### **4.1. Incremento de uma verdadeira e efetiva cultura cívica fiscal**

O maior e mais significativo desafio será de natureza intergeracional e passará, entendemos, por um paciente trabalho de consciencialização, procurando introduzir na mentalidade coletiva as seguintes ideias fundamentais:

---

<sup>1</sup> Ver referências bibliográficas de nossa autoria, identificadas na nota inicial aposta a este texto.

- i) Os direitos e as garantias inerentes a um Estado de Direito sustentável, seguro e desenvolvido não nascem do acaso e não são gratuitos, antes têm custos;
- ii) Tais custos devem ser suportados por todos os que dispõem de capacidade financeira para tal.

Não será, tal trabalho de consciencialização, tarefa de pouca monta, pois em algumas sociedades modernas adquiriu-se a enganadora perceção de que os direitos e as garantias são pressupostos, configurando-se as instituições (e.g., parlamentos, tribunais, governos, autarquias) e a normalidade dos mecanismos públicos de defesa dos cidadãos e das empresas como dados naturais, bem assim como a segurança e a tranquilidade públicas, a assistência emergencial em casos de acidentes graves, os cuidados públicos de saúde, a educação, o ordenamento do território, a diplomacia, as eleições, etc.

Não o são, porém, e comportam avultados custos, os quais devem ser suportados por meio de tributos. Torna-se imperativo que a todos os integrantes da sociedade (pessoas singulares, pessoas coletivas; nacionais, estrangeiros; residentes, não residentes; novos, velhos, etc.) sejam exigidos sacrifícios financeiros com o objetivo de custear todo o edifício em que o Estado de Direito se materializa, enfatizando-se que o modelo português de existência social — que não tem comparação com a grande maioria dos países do mundo —, apesar de poder ser objeto de críticas, ainda assim continua válido e demonstra-se como sendo aquele que, em termos históricos, proporcionou o melhor nível de vida às pessoas. Não se pode transformar a exceção (patologia) na regra. Como já referimos em anteriores escritos, o país é, na sua globalidade, seguro; 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 desproteção social são cobertas por meio de instrumentos de ajuda e assistência; a água fornecida pelas redes públicas é potável; o ar é respirável; as redes de transportes levam as pessoas aos destinos, etc.

Referiu-se acima que será necessário levar à prática um paciente trabalho de consciencialização. Como deve tal ser feito?

Em primeiro lugar, por via de um esforço pedagógico sério — aspeto extremamente importante — de preparação das gerações futuras, introduzindo-se componentes de educação cívica fiscal nos currículos escolares. Claro que se trata de uma tarefa de longuíssimo prazo e incompatível com a mentalidade pequena dos ciclos eleitorais, mas cremos que com o surgimento de um outro tipo de mentalidade e modo de abordagem, se contribuirá para a formação de cidadãos melhores e para a redução da crispação nas relações entre o contribuinte e o fisco. Naturalmente que da parte deste último se deve avançar no sentido de não perspetivar o primeiro como um potencial delinquente.

Em segundo lugar, tal trabalho de natureza escolar deve ser acompanhado por campanhas de sensibilização sobre os *custos positivos* do Estado, campanhas essas que deverão

ser sérias, de acesso fácil, e de divulgação alargadíssima (designadamente, nas redes sociais, na via pública, nos meios de comunicação social, etc.), e de perceção e compreensão intuitiva, tudo com o objetivo de inculcar nas pessoas o carácter valioso do pagamento de impostos, taxas e contribuições, não sobrevalorizando as patologias, mas antes enfatizando os aspetos positivos da sua utilização.

#### **4.2. Construção de um adequado sistema de codificação**

Abandonando a dimensão decisória exclusivamente política, e situando-nos já a um nível mais operativo, entendemos que um modo de atenuar a complexidade do universo legislativo tributário passa pelo combate à dispersão normativa, por meio de uma técnica de codificação. Por outras palavras: sugerimos a criação de um código tributário único [à semelhança do que existe, por exemplo, nos Estados Unidos da América (*Internal Revenue Code*) ou no Brasil (Código Tributário Nacional), ressalvadas, naturalmente, muitas especificidades e particularidades, designadamente ao nível da estrutura federal dos respetivos Estados].

Como é sabido, a codificação consiste numa técnica legislativa de agregação (compilação) num único diploma unitário e sistemático de todas as normas (milhares delas, em matéria tributária) que se dispersam por leis, decretos-lei e regulamentos, espalhados ao longo de todo o ordenamento jurídico. O Código Tributário aqui em referência abarcaria não apenas (i) normas paramétricas e de regime (designadamente, a densificação dos princípios constitucionais respeitantes à tributação e à fiscalidade), como também (ii) normas respeitantes à disciplina dos vários impostos e contribuições em específico (definindo a sua incidência pessoal e real, as respetivas taxas, deduções, abatimentos, etc.) e (iii) normas de natureza adjetiva, respeitantes a procedimento e a processo tributário, englobando a atividade administrativa e as garantias dos contribuintes.

Seria certamente um diploma longo em extensão, mas tal, por si só, não constitui obstáculo para a sua implementação; basta pensar que o Código Civil tem mais de 2300 artigos, abrange variadíssimas matérias, e já vigora desde o século passado sem sobressaltos significativos. Além disso, cremos que deveria ser um diploma *dotado de valor reforçado* — nos termos da Constituição (art.º 112.º) —, de modo a evitar as tentações de alteração por diploma ordinário ou simples, decorrentes de simples pressões de contexto ou do concreto momento político, eleitoral, social, económico ou outro. Em qualquer caso, as vantagens poderiam ser significativas, pois não apenas o legislador se veria *psicologicamente* refreado na sua tendência de alterar as normas por tudo e por nada, — contendo-se na introdução de regimes especiais e excecionais a propósito das mais diversas justificações —, como igualmente veriam a administração e os obrigados tributários os seus direitos e deveres mais claramente definidos,

não necessitando de os procurar numa miríade de normas e versões. Além disso, menorizava-se o risco de contradições (bem mais significativas e frequentes quando as normas estão espalhadas), e até a coordenação ou harmonização das diversas normas provenientes de diferentes Estados-membros da União Europeia se tornaria mais fácil.

### **4.3. Administrativização da execução fiscal**

A execução fiscal é o meio próprio, previsto no ordenamento português, para obter a cobrança coerciva de dívidas tributárias e equiparadas. Significa isto que quando o contribuinte não cumpre com a sua obrigação dentro do prazo devido, a administração instaura contra ele uma tramitação com o objetivo de o "obrigar" a pagar, normalmente mediante a penhora de alguns bens do seu património e a eventual venda dos mesmos.

Ora, como já se assinalou, o legislador português — ao contrário de outros congéneres, como o alemão, o espanhol ou brasileiro — não foi particularmente claro no que concerne à natureza jurídica dessa tramitação, pois, por um lado, refere (art.º 103.º da LGT) que a mesma tem "natureza judicial" — o que significa que, em princípio, deve decorrer perante um tribunal e um juiz — e, por outro, desenha o correspondente regime de modo a que tudo se possa iniciar, desenvolver e extinguir dentro da própria administração, sendo possível que o juiz nunca intervenha na execução (o que, de facto, amiúde acontece). Sucede que o facto de saber se se está perante uma tramitação judicial (processo) ou administrativa (procedimento) não é uma questão meramente académica ou teórica, pois comporta aspetos de regime muito relevantes, como os que dizem respeito ao modo de contagem dos prazos, ao facto de saber se é ou não devido direito de audição do interessado, ou se são ou não devidas as exigências de fundamentação acrescida dos atos administrativos. Na realidade, perante tal indeterminação, as partes exploram as fragilidades legais e tentam defender os seus interesses, acabando por ter que ser os juízes em última instância a resolver estas e outras questões de qualificação jurídica, tomando-lhes tempo que poderia proveitosamente ser empregue na decisão dos litígios propriamente ditos (tarefa para a qual deveriam ser canalizados os seus esforços primordiais).

Neste contexto, e com o objetivo de introduzir componentes de simplificação, propomos que se repense a execução fiscal, tornando-a num procedimento administrativo *tout court* (à semelhança do que sucede, por exemplo, em Espanha ou na Alemanha), no contexto do qual os atos praticados revestem a forma de atos administrativos, aplicando-se exclusivamente o regime jurídico que a estes respeita. Na verdade, é já o que acontece na maior parte das situações, pois constata-se sem dificuldades que a execução se inicia, desenvolve e extingue dentro da própria administração, e sem intervenção alguma do tribunal. Aliás, este último apenas intervém se existir algum litígio, como uma oposição ou uma reclamação dirigida ao juiz. Obviamente que esta *administrativização* pressupõe, não apenas o estabelecimento de

um estatuto de credibilidade da administração tributária, acabando com os receios de parcialidade — o que apenas se conseguirá com a nova cultura de interesse público acima aludida —, mas igualmente a consagração de adequadas garantias de defesa, quando se esteja em presença de atuações ou omissões lesivas (como penhoras, constituição de hipotecas, indeferimentos de pretensões, graduações de créditos, etc.).

#### **4.4. Mecanismos prévios de antecipação de litígios. Recurso a presunções**

Uma das melhores formas de lidar com os litígios é evitá-los.

Até ao momento, tem prevalecido no ordenamento português uma conceção clássica e rígida de Direito tributário, assente no primado do interesse público, reservando para a lei toda a disciplina inerentes aos tributos, e deixando pouco espaço para a liberdade individual e para a conformação das relações jurídicas de acordo com a vontade dos intervenientes. Em termos práticos, não é admissível, em regra, que os contribuintes e a administração tributária possam negociar os específicos contornos dos tributos.

Porém, estamos em crer que uma tal visão rígida e inflexível não é inevitável e poderá ser objeto de ponderação, principalmente quando se sente a necessidade de ter em conta uma noção adequada de interesse público, que não o reduza à simples perceção da receita. Quer com isto dizer-se que o interesse público subjacente ao estabelecimento de uma relação tributária assenta, sim, na arrecadação da receita em causa, mas não se esgota na mesma. O poder político, o legislador, e a administração tributária também estão vinculados a outros interesses públicos constitucionalmente previstos, como a justiça e a equidade na tributação, a liberdade de profissão e de comércio, a iniciativa económica privada, a proteção do trabalho e do emprego, etc., o que significa que nas situações em que a arrecadação do tributo pode colidir com alguma destas dimensões, torna-se imperativo um esforço de compatibilização, de modo a que nenhuma delas seja aniquilada. Trata-se daquilo que os juristas denominam como "concordância prática".

Neste seguimento, pergunta-se: porque não introduzir mecanismos de flexibilização dos deveres tributários nos casos em que, por exemplo, a cobrança de determinado imposto pode comprovadamente implicar constrangimentos financeiros assinaláveis a uma empresa e o despedimento de dezenas de trabalhadores? Ou a apresentação de obrigações declarativas periódicas pode significar um desvio de trabalho considerável relativamente àquelas que são as tarefas essenciais do sujeito passivo? Note-se que não se fala aqui em desvincular os sujeitos dessas obrigações; trata-se apenas, como se disse, de flexibilizar o respetivo cumprimento. Os perdões fiscais são, em princípio, indefensáveis.

Ora, uma das formas mais sedutoras de prevenir e evitar a litigiosidade entre o fisco e os contribuintes passaria precisamente pelo estabelecimento de entendimentos numa fase

prévia, antes ainda de a obrigação tributária em concreto surgir, o que poderia ser feito de vários modos, dos quais os que a seguir se apresentam são meros exemplos:

- Acordos prévios individuais mediante os quais se fixa um valor certo de tributo a pagar durante um determinado período de tempo (avenças fiscais);
- Acordos prévios individuais mediante os quais se estipula, também durante um determinado período de tempo, o modo de cumprimento de obrigações acessórias (determinando-se, por exemplo, a obrigatoriedade de entrega de declarações plurianuais ou a prestação de informações trianualmente);
- Acordos prévios coletivos, mediante os quais se firmam, durante um determinado período de tempo, as obrigações tributárias de um conjunto alargado de pessoas, representadas através de organizações representativas legalmente constituídas, como sindicatos, ordens profissionais, etc. (avenças fiscais coletivas).

Como se disse, com nenhuma destas formas jurídicas se perdoa qualquer obrigação tributária, apenas se flexibiliza o respetivo cumprimento, fixando-se antecipadamente o modo de o fazer, estabilizando as expectativas dos obrigados tributários e reduzindo substancialmente as possibilidades de litígio e de evasão e fraude. É certo que a imposição tributária não incidirá sobre a verdade material exata, e que não se tributará de acordo com a riqueza efetivamente adquirida por cada um (capacidade contributiva), mas, ainda assim, a tributação existe e permite trazer para o sistema todo um conjunto de contribuintes que, de acordo com as regras clássicas, estaria fora dele. Possivelmente, com a entrada de novos contribuintes, todos ficarão, a prazo, a pagar menos.

Em todo o caso, se não houver arrojo para se ir tão longe quanto o estabelecimento destes mecanismos prévios poderia permitir, sempre o recurso a presunções seria uma hipótese viável, principalmente em matéria de impostos (talvez fosse mais difícil admiti-lo no campo das taxas, embora não fosse impossível).

Em regra, a tributação incide sobre o valor real do rendimento, património ou consumo do sujeito passivo em causa e frequentemente a partir daquilo que o próprio declara ou escritura em termos contabilísticos. Nestes termos, a administração deve controlar os dados apresentados, e introduzir correções caso seja necessário, dando origem a um sistema complexo e burocrático, que inclui documentos, livros, declarações, recibos, faturas, informações, etc., e muito, muito tempo despendido.

Ora, um sistema simplificado poderia assentar na existência de presunções, fixando-se um valor indiciário daquele que poderia ser o valor real da capacidade contributiva de cada um. Claro — e aqui reconhece-se uma crítica sustentável — que tal sistema não assentaria na riqueza efetiva dos sujeitos, pois estaria a tributar-se não os rendimentos ou consumos reais de

cada um, mas uma aproximação aos mesmos mas, ainda assim, poderia ser um sistema minimamente justo se as presunções referidas fossem efetuadas exclusivamente com base em critérios (i) legais (sem deixar nas mãos da administração qualquer poder livre, discricionário ou incontrolado), (ii) objetivos (recorrendo com moderação a valores normais de mercado, a margens médias de lucro, a taxas médias de rentabilidade de capitais, a indicadores objetivos de atividade, etc.) e (iii) ilidíveis pelo contribuinte (podendo este sempre apresentar prova em contrário). De resto, caso os contribuintes concordassem com os valores resultantes da aplicação dos critérios legais, conseguir-se-iam, com a desburocratização e com a poupança de declarações e registos contabilísticos, consideráveis ganhos em termos de tempo (e de dinheiro, com os honorários a profissionais qualificados), além de se permitir uma substancial previsibilidade e estabilidade das suas relações tributárias, pois quer aqueles conseguiriam prever com razoabilidade os montantes a pagar durante um período alargado de tempo, quer o fisco conseguiria antever com alguma margem de segurança a receita que viria a obter, com os correspondentes ganhos em termos de previsão e execução orçamental. Do mesmo modo, poupar-se-iam bastantes recursos em ações de inspeção, fiscalização e controlo. Em termos simples, o que se defende é a ideia de que porventura mais vale uma tributação ligeira, escorreita, verosímil, baseada na riqueza aproximada (mesmo que eventualmente menor do que a que seria a potencialmente real), do que a tentativa de, a todo o custo, obter a tributação baseada na riqueza exata, mas dependente de burocracias intermináveis e de litígios quase inevitáveis.

#### **4.5. Alargamento do âmbito da arbitragem tributária**

Por fim, uma palavra sobre a arbitragem em matéria tributária.

Embora seja indiscutível que este instituto não logrou atingir os objetivos a que se propôs aquando da sua introdução no ordenamento jurídico (a saber, a redução das pendências em matéria jurisdicional tributária), também não se pode dizer que não tenha contribuído para a melhoria da situação. Não pela redução das pendências, mas por outros motivos, designadamente pela valia das decisões, as quais nada ficam a dever às decisões dos tribunais tradicionais e, em alguns casos, até podem mesmo servir como referências, principalmente em matérias tecnicamente mais densas.

Porém, ao menos em abstrato, o instituto arbitral poderia aqui ver o seu potencial aumentado, designadamente se fosse alargado o âmbito de atos cuja (i) legalidade pode ser apreciada pelos árbitros. Pensa-se, por exemplo, nos atos relativos a benefícios fiscais ou aqueles praticados em matéria de execução fiscal (penhoras, graduações de créditos, indeferimentos de pedidos de prestação de garantias ou da sua dispensa, etc.).

## 5. Tópicos conclusivos

Acabamos de fazer um exercício de apreciação, o qual, apesar de conter um conjunto de ideias até certo ponto dispersas, permite, ainda assim, aportar num conjunto de tópicos conclusivos, que a seguir se alinham:

- i) O sistema tributário português é globalmente complexo;
- ii) Uma errada perceção do Estado de Direito (quer da parte do fisco, quer da parte dos contribuintes) origina uma cultura de quase permanente adversidade e um ambiente de excessiva litigância;
- iii) Tal ambiente, aliado à complexidade burocrática e à instabilidade legislativa, potenciam um volume imenso de processos contenciosos e uma morosidade excessiva na decisão jurisdicional;
- iv) A solução para tal estado de coisas não deve repousar em medidas pontuais ou supostas reformas conjunturais (nem numa qualquer "reforma do contencioso");
- v) Como modo de atenuar e, a prazo, eliminar as falhas apontadas, propõe-se:
  - um esforço pedagógico sério de preparação das gerações futuras;
  - um trabalho de codificação da legislação tributária;
  - a administrativização da execução fiscal;
  - a introdução de mecanismos prévios de antecipação de litígios;
  - o incremento do recurso a presunções como modo de encontrar antecipadamente o valor das dívidas tributárias; e
  - o eventual alargamento do âmbito da arbitragem tributária.

As soluções propostas constituem despreziosas pistas de reflexão e, não sendo miraculosas ou irrepreensíveis, poderão contribuir para simplificar e "desanuviar" um sistema, como se disse, pouco apelativo.

Braga, agosto de 2021