

PARTE 5

CAPÍTULO II

Contencioso Tributário, estabilidade jurisprudencial e atração ao investimento

CARLA CASTELO TRINDADE

Contencioso Tributário, estabilidade jurisprudencial e atracção ao investimento

I. Enquadramento

Tornar a economia portuguesa mais atractiva e competitiva implica, necessariamente, reformar o Contencioso Tributário.

Tornar o mercado português mais atractivo depende da tutela dos direitos dos operadores económicos nacionais e estrangeiros, quer numa perspectiva antecipatória – isto é, antes da verificação de qualquer vicissitude na conformação das respectivas posições jurídicas – quer numa perspectiva impugnatória – isto é, na previsão de um conjunto de mecanismos que permitam uma sindicância administrativa e judicial de lesões que se repercutam nas suas esferas jurídicas.

Tornar Portugal um país atractivo ao investimento depende da segurança que o sistema jurídico possa dar aos diferentes intervenientes. A segurança ao nível da criminalidade é importante para atrair pessoas para viverem no nosso país, mas a segurança ao nível da previsibilidade legislativa e judicial é indissociável da decisão de investir ou não em Portugal.

Ter leis simples e estáveis é fundamental. Conforme refere EMMANUELLE CORTOTBOUCHER, “the instability of tax law is often depicted as very detrimental, even more so than its complexity”.¹

Ter decisões rápidas e uniformes é igualmente importante, muito mais se se compreender que cada vez mais a lei é lata e recorre a conceitos indeterminados, cabendo ao aplicador do Direito – *maxime* aos tribunais – concretizá-la.

Esta “transferência de funções” do papel de concretização normativa impulsiona a necessidade de se preverem mecanismos que assegurem uma aplicação do Direito – mormente da jurisprudência – estável, coerente e uniforme.

Assim sendo, procurar-se-á no presente texto olhar ao Contencioso Tributário português com o intuito de compreender qual o seu diagnóstico no que toca em concreto a este tema da aplicação do Direito, tentando compreender em que medida é necessário uma reconfiguração de alguns institutos e de alguns dogmas para enfrentar este desafio: tornar o sistema jurídico e a aplicação do Direito em Portugal o mais previsível possível e, consequentemente, aumentar a atractividade do país.

II. Diagnóstico

De um ponto de vista histórico, tempos houve em que se esperava do legislador uma conformação da lei fiscal tão precisa, completa e densa quanto possível. Pretendia-se desta forma garantir que não era deixada qualquer margem de discricionariedade ao aplicador do Direito e, nessa medida, que os destinatários das normas conseguiam determinar as suas condutas com a previsibilidade e estabilidade necessárias para o efeito.

Sucede que, com a afirmação do Estado Social e com a utilização da fiscalidade enquanto instrumento de intervenção política nos domínios económicos, sociais, culturais e ambientais, acabou por se verificar um fenómeno de “inflação ou hipertrofia legislativa”, isto é, um aumento exponencial da produção de normas tributárias.² Este fenómeno aumentou a instabilidade da lei fiscal em virtude da sua constante revisibilidade – *lex tributaria semper reformanda* – e agravou a complexidade do sistema, provocando contradições e incoerências que deram azo a lacunas aproveitadas pelos contribuintes para obstarem ao cumprimento das respectivas obrigações fiscais.³

De forma a contrariar aquela realidade, a concepção legislativa em Direito Tributário passou a ser caracterizada pela elaboração de leis latas e pela utilização de conceitos vagos e indeterminados.⁴

Esta técnica teve reflexo na legislação portuguesa, mas também no panorama internacional. Se a nível nacional a cláusula geral anti-abuso (“CGAA”) pode ser apontada como exemplo, ao nível da União Europeia, a aprovação da Directiva ATAD que visou responder ao crescente planeamento fiscal abusivo e que estabeleceu regras contra

¹ EMMANUELLE CORTOT-BOUCHER, *An Overview of the French Judicial System and the Rule of Stare Decisis*, IBFD, vol. 73, n.º 8, 2019, p. 393.

² Intervenção que hoje se reflecte, por exemplo, na consagração do imposto especial de consumo de electricidade, da contribuição sobre os sacos de plástico leves ou da contribuição sobre a indústria farmacéutica.

³ Neste sentido vide SALDANHA SANCHES, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito: Conceitos Indeterminados; Analogia e Retroactividade do Direito Tributário*, in Cadernos CTF n.º 140, 1985, pp. 296297 e CASALTA NABAIS, “A crise e sustentabilidade do Estado Fiscal”, in Revista da FDUP, (Ano XI2014) – 2015.

⁴ Com esta técnica pretende-se “deixar alguma abertura da lei formal (parlamentar ou do Governo) para as ponderações de igualdade e para os desenvolvimentos técnicos por parte de regulamentos, de modo a que a complexidade da lei não tenha o efeito perverso de a tornar incompreensível e os resultados da sua aplicação imprevisíveis”, ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2015, reimpressão da edição de 2007, p. 762.

as práticas de elisão fiscal que tenham incidência directa no funcionamento do mercado interno é também exemplo desta técnica. Através da abertura do enunciado normativo da CGAA e do seu âmbito de aplicação suficientemente alargado conseguiram-se abranger práticas abusivas que não eram controladas pelas regras específicas anti-abuso – *Targeted Anti Avoidance Rules* – que já se encontravam previstas nas legislações dos diversos Estado-Membros. Por via da Directiva ATAD o legislador europeu conseguiu mitigar as disparidades que se verificavam entre os ordenamentos jurídicos dos diversos Estados, logrando dessa forma obter uma interpretação e aplicação tendencialmente uniformes da CGAA.⁵

Já ao nível da OCDE verifica-se este fenómeno, designadamente através da consagração de regras contra o abuso na aplicação das convenções para evitar a dupla tributação jurídica internacional (“ADT”) no âmbito do BEPS e do MLI. Para o efeito, estabeleceu-se a obrigatoriedade dos Estados consagrarem uma cláusula PPT (*principal purpose test*), isto é, uma norma anti-abuso que recorre a conceitos indeterminados – de modo semelhante à CGAA prevista na ATAD – e que estabelece um teste subjectivo para determinar se um dos principais objectivos da actuação do contribuinte é a obtenção dos benefícios previstos num ADT. Simultaneamente, previu-se a possibilidade de os Estados cumularem a cláusula PPT com uma cláusula LOB (*limitation on benefits*) que através do recurso a conceitos indeterminados impõe que um contribuinte que reivindique benefícios de um ADT apenas possa usufruí-los se cumprir certos requisitos e for considerado uma “pessoa qualificada”.⁶

Através desta técnica pretendeu-se que a lei tributária fosse mais simples, estável, previsível, flexível e acessível para os particulares, abrangendo-se um maior número de realidades no âmbito de incidência dos tributos. Isto sem contar com a maior capacidade e resiliência da lei para se adaptar a novos fenómenos e a novas exigências que vão emergindo em resultado da evolução da sociedade e da economia, mitigando-se a constante revisibilidade da lei. Tudo em prol de uma concretização efectiva dos princípios da justiça material, igualdade e segurança jurídica. Esta realidade – de leis fiscais cada vez mais compostas por conceitos indeterminados – é, portanto, um caminho de não retorno.

Perante este fenómeno parece imediato que a actual concepção legislativa propiciou o afastamento da cisão rígida entre a tarefa da criação do Direito e a tarefa da aplicação do Direito, transferindo-se para esta última as funções de concretização normativa das leis vagas e indeterminadas. Quer isto dizer que o conteúdo das próprias normas jurídicas apenas será preenchido e densificado no momento em que estas forem aplicadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) e, sobretudo, a final pelos tribunais, que irão conformar em última instância as posições jurídicas da relação tributária. Tanto assim é que alguma doutrina chega mesmo a referir que os juízes são cada vez mais “sublegisladores”.⁷

Sucede que, de modo algo paradoxal, ao relegar para o aplicador do Direito a função de concretização normativa, a actual concepção legislativa acabou por potenciar as vicissitudes na conformação da situação jurídico-tributária dos contribuintes que procurava, precisamente, acautelar. Isto na medida em que diferentes concretizações normativas, isto é, diferentes aplicações do Direito, obstam aos ditames de previsibilidade, calculabilidade e estabilidade exigidos pelo princípio da segurança jurídica. Este fenómeno será tão ou mais gravoso nos casos em que situações em tudo idênticas sejam conformadas de modo desigual, violando-se desse modo o princípio da igualdade. E, conforme se referiu, a instabilidade e incoerência na aplicação do Direito é tão ou mais preocupante que a inflação ou hipertrofia legislativa. Se é certo que a contradição gerada pela constante revisibilidade da lei frustra as expectativas dos contribuintes e torna prolixa a aplicação do Direito, também é verdade que essas consequências ocorrem quando o aplicador do Direito, *maxime* os tribunais, apliquem o Direito de forma incoerente.⁸

Neste sentido, afigura-se necessário garantir no processo de aplicação do Direito pela AT e pelos tribunais as exigências ao nível do princípio da segurança jurídica que eram anteriormente garantidas pelo legislador no processo de criação do Direito. Isto na medida em que a capacidade e possibilidade de os destinatários da lei determinarem as suas condutas em função do comando jurídico vertido numa norma já não depende da actuação do legislador. Pelo contrário, a possibilidade de os destinatários da lei conformarem devidamente as suas condutas está agora essencialmente dependente do labor da AT mas, sobretudo, dos tribunais, na tarefa de concretização normativa.

⁵ ALOYS RIGAUT, “Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons”, European Taxation, IBFD, vol. 56, n.º 11, 2016, p. 503.

⁶ IONNA MITROYANNI, “General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – A Key Element of the Tax System in the PostBEPS Tax World: European Union”, IBFD, vol. 3, 2016, p. 2 e S. HOLLOWAY e L. LAMARRE, Evolution and Harmonization of International Taxation within the Global Tax Community: The Canadian Experience”, in Bulletin for international taxation IBFD, vol. 73, n.º 8, 2019, pp. 423-424.

⁷ Neste sentido *vide* WOUTER BLOKLAND; COEN MAAS e PETER WATTEL, “The Role of Precedents in Netherlands Tax Litigation”, in IBFD, vol. 73, n.º 8, 2019, p. 386.

⁸ O que se revela altamente prejudicial para os operadores económicos e para o investimento na medida em que o Direito Tributário é “um dos sectores do ordenamento jurídico onde as alterações podem criar mais profundos problemas de adaptação para a actividade dos agentes económicos”, SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra editora, 2007, p. 171.

Em todo o caso, os diferentes planos em que se situam cada um daqueles intervenientes obstam a que se efectue uma transposição *tout court* para o processo de aplicação do Direito do espartilho de segurança jurídica que era anteriormente imposto no processo de criação do Direito. Significa isto que os ditames de clareza, transparência, publicidade, calculabilidade e previsibilidade que eram impostos ao legislador no processo de elaboração de leis não são transponíveis, sem mais, para o processo de aplicação do Direito. Actualmente, não só é necessário adaptar as exigências que eram dirigidas ao legislador como é necessário transpor as garantias que eram asseguradas naquele plano, com as devidas adaptações e na medida do possível, para a esfera do aplicador do Direito.

Quanto ao plano da criação do Direito, exige-se agora ao legislador que as leis sejam latas e pautadas pelo recurso a conceitos indeterminados, con quanto seja possível a sua determinação com um mínimo de razoabilidade. O princípio da segurança jurídica surge, assim, como fundamento e limite do princípio da legalidade, já que só uma lei que seja determinável pelo aplicador do Direito é uma lei que, porque respeita o princípio da segurança jurídica, respeita o princípio da legalidade.

Quanto ao plano da aplicação do Direito, exige-se da AT e dos tribunais uma concretização normativa estável, coerente e uniforme, designadamente no que respeita à jurisprudência. Se não forem garantidos aqueles ditames as normas tributárias não logrará atingir uma densidade suficiente ao ponto de permitirem aos seus destinatários antecipar e calcular razoavelmente os efeitos delas decorrentes. Por conseguinte, os operadores económicos não conseguirão conformar devidamente as suas condutas numa perspectiva de médio e longo prazo, em claro prejuízo para a atracidade e competitividade da economia.

Dito isto, a aplicação do Direito que será efectuada em última instância pelos tribunais não poderá resultar numa violação do princípio da segurança jurídica e, caso resalte, terão de existir mecanismos processuais no ordenamento jurídico-tributário que assegurem a possibilidade de repor a segurança em falta, designadamente através da reposição de uma jurisprudência coerente e uniforme.

Na medida em que existem sistemas, em concreto, os de *common law*, nos quais a efectivação do princípio da segurança jurídica está, em grande medida, dependente da actuação dos aplicadores do Direito, revela-se essencial ter em consideração quais os mecanismos aí existentes para o efeito.

Nestes sistemas a jurisprudência é fonte imediata de Direito, de tal forma que a concretização normativa que é efectuada pelos tribunais consiste num critério de revelação normativa que serve, por si só, de fundamento para a resolução de um caso concreto. Verifica-se assim uma certa sobreposição entre o processo de criação e o processo de aplicação do Direito.

Em *common law* a segurança jurídica é efectivada pela doutrina do *stare decisis*, segundo a qual uma decisão anterior de um tribunal superior é vinculativa para os tribunais hierarquicamente inferiores quanto ao julgamento de casos semelhantes em que existe similitude entre os factos de ambos os casos. A vinculatividade deste precedente vertical não se verifica em relação a toda a decisão, mas tão só quanto à sua *ratio decidendi*, isto é, quanto ao segmento da decisão que constitui o fundamento da resolução do caso em litígio.

A par deste precedente vinculativo vertical também vigora um precedente persuasivo horizontal, que impõe aos tribunais numa lógica de cortesia judicial o “maior respeito” pelas decisões anteriores do próprio tribunal e dos demais tribunais que se situam no mesmo grau hierárquico. Quer isto dizer que apesar de não estarem vinculados a seguir as decisões desses tribunais, a concretização normativa que aqueles tenham sufragado apenas deverá ser afastada se existirem razões preponderantes para o efeito, evitando-se a proliferação de decisões contraditórias e garantindo-se uma efectiva uniformização da jurisprudência.

Nestes sistemas, apesar de existir vinculatividade do precedente vertical, nem por isso se constata uma cristalização da jurisprudência e do Direito em si considerado, cabendo aos juízes a tarefa de garantir a sua actualização. Para o efeito, estes poderão afastar a aplicabilidade dos precedentes através do instituto do *distinguishing* – no qual se justifica a não aplicação do precedente em virtude de os factos em ambos os casos serem distintos – e do instituto do *overruling* – no qual se fundamenta o esgotamento das condições fáctico-jurídicas subjacentes ao precedente anterior, procedendo-se à sua reversão através da emissão de uma nova decisão que passará a ser o precedente em vigor.⁹

Constata-se assim que é a determinabilidade e estabilidade do precedente – quer numa perspectiva vertical, quer horizontal –, bem como o seu acatamento pelos demais tribunais que assegura coerência e uniformização da jurisprudência. Por conseguinte, a “chave” para a tutela do princípio da segurança jurídica naquela família de Direito está na efectividade dos precedentes.

⁹ Neste sentido JEROLD ISRAEL, Gideon v. Wainwright: The Art of Overruling, in Supreme Court Review, 1963, p. 211.

Ora, a doutrina do *stare decisis* não é passível de ser transposta para o ordenamento jurídico português – e para os sistemas de *civil law* em geral – já que o princípio da separação de poderes obsta a que a jurisprudência seja fonte imediata de Direito.¹⁰

Não obstante, a verdade é que nem por isso se deixa de reconhecer uma autoridade persuasiva, especialmente, quanto às decisões dos tribunais superiores cujos precedentes, apesar de desprovidos de vinculatividade, condicionam cada vez mais a actuação dos tribunais inferiores. Reflexo disso é, desde logo, a possibilidade de recurso que é sempre assegurada no ordenamento jurídico português na eventualidade de os tribunais inferiores não seguirem a jurisprudência uniforme dos tribunais superiores (“STA”).¹¹

Nos sistemas de *civil law* verifica-se uma maior flexibilidade jurisprudencial, já que as limitações ou constrangimentos ao respeito pelas decisões anteriores proferidas por outros tribunais são menores, contudo, verifica-se igualmente uma menor capacidade de assegurar a coerência e uniformização da jurisprudência por intermédio dos próprios aplicadores do Direito. Neste sentido, revela-se essencial a previsão de mecanismos que permitam, cada vez mais, uniformizar a jurisprudência. Porém, a mera previsão (formal) desses mecanismos não é suficiente para a obtenção de uma concretização normativa estável, acessível e uniforme em face da actual concepção legislativa.

Efectivamente, é hoje fundamental o reforço da persuasão do precedente vertical, isto é, o reforço da influência/persuasão exercida pela jurisprudência do STA em relação às decisões de casos análogos que venham a ser proferidas pelos tribunais hierarquicamente inferiores. Se o precedente for acatado ao longo de toda a hierarquia a estabilidade na aplicação do Direito estará assegurada, pelo menos parcialmente. Isto na medida em que a persuasão não se pode verificar apenas em relação à jurisprudência proferida pela STA. Pelo contrário, é actualmente necessária uma descentralização do precedente por forma a assegurar que os tribunais, ao longo de toda a hierarquia, respeitam (tanto quanto possível) os precedentes dos tribunais de grau superior. Mas este movimento de descentralização não se pode verificar apenas numa perspectiva vertical. De facto, é essencial que a persuasão do precedente se reflecta igualmente numa dimensão horizontal, de forma a garantir que os tribunais decidem um caso concreto em conformidade com as suas próprias decisões anteriores ou com a *ratio decidendi* constante de decisões anteriormente proferidas por tribunais do mesmo grau hierárquico.

Se esta descentralização não for assegurada e se ao precedente não estiver associado um verdadeiro carácter persuasivo não se conseguirá alcançar uma aplicação coerente e uniforme do Direito. Por conseguinte, a concretização normativa efectuada pelos tribunais não será pautada por aqueles pressupostos de previsibilidade, calculabilidade e estabilidade, de tal forma que os operadores económicos não conseguirão conformar devidamente as suas posições jurídicas com base no comando vertido num determinado acto normativo. Se for tido em conta que o Direito Tributário é “um dos sectores do ordenamento jurídico onde as alterações podem criar mais profundos problemas de adaptação para a actividade dos agentes económicos”, não custa compreender que aplicações do Direito contraditórias poderão mesmo implicar uma impossibilidade para que aqueles operadores consigam planear as suas condutas e desenvolver as suas actividades com a certeza e segurança necessárias.¹²

Todas estas cautelas revelam uma importância ainda maior se se tiver em consideração que no actual estado de progressiva privatização das funções administrativas de liquidação e cobrança dos tributos são os contribuintes os primeiros e principais destinatários das normas jurídicas, desde logo porque “deve[m], mediante a interpretação da lei, saber se [são] ou não um sujeito passivo de um certo imposto (...) se est[ão], ou não, sujeito[s] a deveres de cooperação e a quais”.¹³

Esta necessidade de segurança na aplicação da lei fiscal não é despicienda no que concerne à estruturação do Contencioso Tributário, na medida em que a incerteza e a insegurança jurídica representarão obstáculos à competitividade do país e ao investimento em Portugal.¹⁴ Conforme se refere no relatório de 2017 sobre a segurança jurídica elaborado pela OCDE para os Ministros das finanças do G20, “[t]he effects of uncertainty on investment are ambiguous in theory. But the empirical evidence, while sparse, is more clear-cut and does suggest adverse effects on investment and trade”.¹⁵ Em idêntico sentido, refere-se que “[a]t the international level tax (...)

¹⁰ A interpretação deste princípio chegou inclusive a fundamentar que os juízes seriam apenas *la bouche de la loi*, isto é, limitar-se-iam a aplicar a lei ao caso concreto sem necessidade de efectuar quaisquer operações de valoração hermenêutica.

¹¹ Cf. artigo 142.º, n.º 3, alínea c), do CPTA ex vi artigo 280.º, n.º 3, 1.ª parte, do CPPT.

¹² SALDANHA SANCHES (2007), p. 171

¹³ SALDANHA SANCHES (2007), p. 174 e, do mesmo autor (1985), pp. 279-280.

¹⁴ Esta preocupação começa a ver-se pela Europa fora, só a título de exemplo olhe-se a CÉSAR GARCÍA NOVOA, “Aspectos actuales de la seguridad jurídica en materia tributaria”, in Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: Presente y Futuro (coord. JORGE MARTÍN LÓPEZ e BEGOÑA PÉREZ BERNABEU), Aranzadi, 2019, p. 53.

¹⁵ FMI/OCDE, *Tax Certainty*, Report for the G20 Finance Ministers, 2017, p. 6, disponível para consulta em <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>.

[u]ncertainty may have negative effects on investment, trade and compliance".¹⁶

Mas os impactos negativos da falta de segurança jurídica não se reconduzem apenas e directamente ao plano do investimento. De facto, se não existir uniformidade e coerência na aplicação da lei, é natural que se propiciem diferentes entendimentos entre a concretização normativa propugnada pelos contribuintes e a concretização normativa propugnada pela AT, o que implicará um aumento dos litígios e, nessa medida, um aumento da “pressão” sobre o sistema judicial, mormente sobre a jurisdição fiscal, agravando o seu congestionamento em resultado do aumento do número de pendências.

Tal como revelam os dados do relatório anual de 2019 do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (“CSTAF”), o “diagnóstico” traçado quanto à “pressão” exercida sobre os tribunais daquela jurisdição é por bastante evidente.¹⁷

Nos tribunais administrativos e fiscais de primeira instância (“TAF”) deram entrada um total de 17.745 processos, o que representou um acréscimo mais significativo do número de processos entrados em face do ano anterior (em concreto, mais 2.856 processos). O número de processos findos naquele ano fixou-se em 10.671 processos, valor similar aos 10.220 findos no ano anterior. Apesar de se ter verificado uma ligeira redução do número de pendências (menos 981 processos em relação ao ano transacto), a verdade é que ficaram pendentes naqueles tribunais 21.783 processos. Sendo que 78% dos processos pendentes em 31 de Dezembro de 2019 já se encontravam nesse estado nos últimos 6 anos. Isto apenas para obter uma decisão em primeira instância!

Estes números representam um *disposition time* de 904 dias. Quer isto dizer que o tempo necessário para concluir todos os processos pendentes no final de 2019 tendo em conta o ritmo de trabalho ocorrido naquele período seria de cerca de 2 anos e meio. Número que se revela mais favorável quando comparado com a duração média de cerca de 3 anos e meio dos processos findos em 31 de Dezembro de 2019.

Tudo isto representa, segundo o CSTAF, uma taxa de congestão processual nos TAF de 251,02%, o que demonstra desde logo um sério problema de aumento da morosidade e dos “custos de contexto”. Problema esse que se reflecte em idêntico sentido nos tribunais superiores, designadamente nos Tribunais Centrais Administrativos (“TCA”) Norte e Sul e no Supremo Tribunal Administrativo (“STA”).

Quanto ao concreto impacto nos custos de contexto, cumpre ter presente que em Janeiro de 2019 o montante total das pendências em processos de valor igual ou superior 1 milhão de euros rondava os € 7.674.548.953,73, enquanto esse montante em Janeiro de 2020 ascendia já a € 11.461.945.071,00. Tendo em conta que as pendências nesses valores se devem, por maioria de razão, a processos instaurados por empresas, é intuitiva a conclusão de que apenas num espaço de um ano mais de 4 mil milhões de euros deixaram de ser canalizados e investidos na economia e no próprio desenvolvimento das empresas, num valor total que ascende, naquele tipo de processos, a mais de 11 mil milhões de euros.¹⁸

Tudo isto sem contar com os efeitos negativos que se repercutem na esfera do Estado. Por um lado, em decorrência da falta de investimento na economia que se reflecte, por exemplo, na diminuição da arrecadação de receitas tributárias ou na diminuição do número de postos de trabalho. Por outro lado, no aumento dos custos que se reflectem com a manutenção da operacionalidade do sistema judicial. Por fim, com os custos adicionais nos casos em que o decaimento daqueles processos não seja favorável à AT, tendo então de indemnizar os contribuintes através do pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa de 4% sobre o valor que aqueles pagaram indevidamente – artigo 43.º, da Lei Geral Tributária (“LGT”) – ou de indemnizar os custos que aqueles tiveram de suportar para prestar garantia (indevida) e, dessa forma, suspender os processos de execução fiscal que lhes tenham sido instaurados – artigo 53.º, da LGT.

Em face do exposto, é notória a conclusão de que a economia portuguesa não é suficientemente atractiva e competitiva em termos de investimento, já que a tutela impugnatória dos direitos dos operadores económicos poderá levar anos só para que estes obtenham uma decisão judicial em primeira instância, que poderá não ser definitiva e que poderá nem ser uniforme relativamente às demais decisões proferidas, sendo certo que em todos esses anos aqueles operadores ficarão coarctados dos montantes em litígio ou terão de suportar uma elevada garantia para suspender os processos de execução fiscal. Esta percepção de falta de atractividade e competitividade em termos internacionais é mais evidente se se atentar ao Relatório sobre a Competitividade Global para o ano

¹⁶ ERNESTO ZANGARI; ANTONELLA CAIUMI; THOMAS HEMMELGARN, “Taxation Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses”, Taxation Papers, Working Paper n.º 67, European Commission, 2017, p. 1

¹⁷ Este é o relatório mais recente à data, que se encontra disponível para consulta em <http://www.cstaf.pt/documentos/RELAT%C3%93RIO%20CSTAF%202019.pdf>. Salienta-se que apenas serão aqui referidos os processos impugnatórios de actos tributários, de tal forma que os valores enunciados não representam a totalidade dos processos que envolvem a resolução de questões jurídico-tributárias.

¹⁸ Ressalva-se, como não poderia deixar de ser, a eventualidade de parte ou mesmo de todo o montante impugnado ser efectivamente devido. Em todo o caso, tal facto não invalida que as empresas fiquem sem a posse daquelas quantias e que o montante que já tenha eventualmente transitado para a esfera do Estado apenas o tenha sido de forma transitória e não definitiva.

de 2019 produzido pelo World Economic Forum que situou Portugal na posição 83 do ranking entre 141 Estados analisados, no que respeita à eficiência do quadro jurídico na resolução de litígios.¹⁹

Dito isto, cabe então repensar o Contencioso Tributário de forma a garantir uma tutela efectiva do princípio da segurança jurídica, tornando simultaneamente o sistema mais estável, célere, simples e atractivo ao investimento externo e à promoção de operações transfronteiriças numa economia que se quer globalizada e exportadora.

III. Reforma

Aqui chegados, e tendo em conta o diagnóstico traçado, cumpre então apontar aquelas que são, em nossa opinião, as alterações que devem ser operadas no Contencioso Tributário por forma a asseverar uma operatividade efectiva das garantias dos contribuintes, constitucionalmente previstas no artigo 103.º, n.º 2, da CRP. Para o efeito, analisar-se-á, num primeiro momento, o Contencioso Tributário na sua dimensão procedural, isto é, na relação que se estabelece entre os contribuintes e a AT e, num segundo momento, na sua dimensão processual, isto é, na relação que aqueles estabelecem perante os tribunais.

(i) Dimensão procedural

Conforme se referiu anteriormente, a segurança jurídica na aplicação do Direito está hoje dependente, em grande medida, de uma actuação dos aplicadores do Direito no sentido da promoção de uma aplicação uniforme e coerente do mesmo. Para nós, aplicadores do Direito são a AT e os tribunais.

Assim sendo, entende-se ser necessário um aprofundamento dos meios de tutela antecipatória, isto é, dos meios procedimentais que permitem aos operadores económicos uma tutela reforçada das suas posições jurídicas e da conformação que lhes possa vir a ser conferida mesmo antes da ocorrência de qualquer litígio nessa conformação.

A respeito da importância destes mecanismos, salientou-se no relatório de acompanhamento de 2019 sobre o segurança jurídica elaborado pela OCDE para os Ministros das finanças do G20 e para os governadores dos bancos centrais que “[a] large part of the certainty agenda revolves around tax administration, which is at the heart of the implementation of tax legislation and consequently a crucial channel for delivering an appropriately certain tax system. Clear, coherent legislation is critical, but does not guarantee tax certainty if it is not accompanied by coherent, fair and efficient implementation”.²⁰

Salienta-se em primeiro lugar o importante papel desempenhado pelas orientações genéricas na concretização normativa do Direito Tributário.

O procedimento de orientações genéricas consiste num procedimento da iniciativa da AT, regulado pelo artigo 68.º-A, da LGT e pelos artigos 55.º e 56.º, do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), que tem por objectivo a emanação de normas – circulares e ofícios circulados – que visam a uniformização da interpretação e da aplicação do Direito pelos diversos órgãos e serviços que integram a estrutura orgânica da AT.

Pese embora o tema seja controvertido na doutrina, entendemos que estas normas constituem fonte mediata de Direito, desprovidas de eficácia externa e, nessa medida, não vinculativas para os contribuintes, mas apenas para a AT.²¹ Melhor dizendo, serão vinculativas para os contribuintes na medida da sua legalidade.

Ainda que estas normas não constituam um parâmetro de validade dos actos emanados pela AT, já que a actuação administrativa encontra enquanto limite e fundamento o princípio da legalidade, a verdade é que se a AT emitir um certo acto em violação de uma interpretação legal constante numa orientação genérica ocorrerá uma violação do princípio da boa-fé, que consubstancia um vício autónomo de violação de lei e que gera uma pretensão indemnizatória a favor do contribuinte por responsabilidade civil extracontratual do Estado. Consideramos a este respeito que esta tutela deveria ser reconhecida expressamente pela lei, por forma a evitar que eventuais divergências doutrinárias e jurisprudenciais obstem a uma tutela efectiva dos direitos dos contribuintes.

A reforma de 2019 operada pela Lei n.º 7/2021, de 26 de Fevereiro (daqui em diante apenas “reforma de 2019”) que visou o reforço das garantias dos contribuintes e a simplificação processual alterou a redacção do n.º 4, do artigo 68.º-A, da LGT, passando a prever-se a necessidade de a AT rever as orientações genéricas que tenha emitido quando “a) Versem sobre matéria apreciada em decisão sumária por um tribunal superior, nos termos do

¹⁹ Note-se que o relatório abrange todo o sistema judicial e não apenas a jurisdição tributária, o que permite concluir, *prima facie*, que este é um problema transversal a todo ao sistema judicial, isto é, a todas as jurisdições. O relatório encontra-se disponível para consulta em http://www3.weforum.org/docs/WEF_TheGlobalCompetitivenessReport2019.pdf.

²⁰ FMI/OECD, *Progress Report on Tax Certainty*, Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, 2019, p. 9, disponível para consulta em <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/imf-oecd-2019-progress-report-on-tax-certainty.pdf>.

²¹ Em sentido contrário veja-se JOÃO TABORDA DA GAMA, “Tendo surgido dúvidas sobre o valor das circulares e outras orientações genéricas”, in *Estudos em memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Volume V, Coimbra Editora, 2011.

artigo 656.º do Código de Processo Civil; ou b) Exista acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo; ou c) Exista jurisprudência reiterada dos tribunais superiores, manifestada em cinco decisões transitadas em julgado no mesmo sentido, sem que existam decisões dos tribunais superiores em sentido contrário igualmente transitadas em julgado, em número superior”.

Ainda que esta alteração legislativa tenha permitido um reforço da tutela das posições jurídicas dos contribuintes, entendemos que a mesma poderia ter ido mais longe, no sentido da previsão de qualquer orientação administrativa cujo conteúdo tenha sido considerado ilegal por uma decisão dos tribunais superiores deixe de ser vinculativa para os órgãos da AT, passando estes a estar obrigados ao cumprimento da interpretação vertida na decisão judicial que contraria a referida orientação. Isto na medida em que serão os tribunais superiores, mormente o STA que em última instância irá determinar qual o sentido e a concretização a dar às normas tributárias, de tal forma que uma actuação administrativa que contrarie a jurisprudência daqueles tribunais e que se materialize na prática de um acto tributário irá certamente ser impugnada judicialmente pelos contribuintes de forma a que se restabeleça o precedente persuasivo vertical fixado por aquele tribunal.

Por forma a evitar a inoperabilidade das orientações genéricas que resultaria da emissão de jurisprudência contraditória, prever-se-ia na lei que a AT deveria seguir o sentido da jurisprudência que viesse a ser uniformizada pelo STA. No entretanto, isto é, enquanto vigorassem duas posições contraditórias na jurisprudência, caberia à AT acolher a posição que, no seu entender, melhor tutelasse o princípio da legalidade, salvaguardando-se todavia o potencial efeito lesivo na esfera dos contribuintes derivado dessa orientação não corresponder à jurisprudência que vier a ser uniformizada por via da remissão expressa para o regime previsto no n.º 2, do artigo 68.º-A, da LGT que determina que “Não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário”.

Estas alterações permitiriam um reforço da tutela dos princípios da segurança jurídica e da igualdade, logrando-se assim o objectivo de reduzir a incerteza quanto à possível actuação da AT, garantindo-se ainda que esta confere um tratamento idêntico e uniforme a situações semelhantes, tendo por base aquela que é a jurisprudência dos tribunais superiores.

Em segundo lugar, cumpre referir o procedimento de informações vinculativas (“PIV”). Este é um procedimento da iniciativa dos contribuintes, regulado pelo artigo 68.º, da LGT e que tem por finalidade a obtenção de uma pronúncia por parte da AT quanto ao enquadramento jurídico a conferir a uma determinada situação tributária. Conforme refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, este procedimento “tem como objetivo facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, em face da abundância legislativa e regulamentar neste campo, e procura facultar aos contribuintes um meio expedito e eficaz de prestar informações”²².

Ao contrário do que sucede nas orientações genéricas, as informações vinculativas produzem efeitos jurídicos externos, ainda que apenas em relação ao sujeito passivo que solicitou a informação em causa, que poderá invocar um vício de violação de lei na eventualidade de a AT não seguir o enquadramento que propôs. Assim, os demais sujeitos passivos não têm qualquer direito ou expectativa legítima – mas tão só a invocação de um princípio geral de actuação da AT segundo uma óptica de boa-fé – que permita impor a interpretação e aplicação das normas tributárias em conformidade com a posição sufragada pela AT no âmbito de um outro procedimento.

Em regra, a AT tem um prazo máximo de 150 dias para dar uma resposta ao pedido formulado, contudo, esse prazo pode ser reduzido para 75 dias na eventualidade de o pedido ser urgente e desde que o contribuinte tenha proposto o enquadramento jurídico-tributário a conferir à questão, visto que a inércia da AT em conferir a devida resposta ao sujeito passivo implicará que se considere tacitamente sancionada enquanto informação vinculativa, a referida proposta de enquadramento.

Sucede que a apreciação do carácter de urgência está sujeito a um elevado grau de discricionariedade e subjectivismo na esfera da AT, que poderá mesmo obstar ao deferimento tácito dos pedidos em virtude de uma análise superficial e perfuntória por parte daquela. Por esta razão entende-se, *de jure condendo*, que uma vez accionado o pedido urgente pelo contribuinte deveriam começar a correr os prazos para decisão administrativa sem qualquer necessidade de apreciação liminar ou sumária daquela urgência. Repare-se que são os operadores económicos que sabem quais são as suas necessidades e que optam, livremente, por suportar uma taxa para obterem uma resposta mais célere por parte da AT. Taxa essa que também apresenta uma margem de discricionariedade demasiado lata, e que impossibilita a aferição do respectivo método de aplicação.

A reforma de 2019 deu um passo importante quanto à acessibilidade deste procedimento relativamente aos contribuintes com maiores dificuldades económicas, contudo, o legislador não compreendeu a real importância deste mecanismo numa economia que se quer atractiva. Para o efeito basta pensar nos casos dos Países Baixos e do Luxemburgo, que utilizam os PIV de modo a garantirem aos seus investidores um cenário de constante

²² JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 2018, p. 177.

acessibilidade na aplicação da lei e de segurança e certeza daquela que será a actuação da AT. É certo que uma “democratização” deste procedimento acarreta um aumento de custos para a AT que terá de alocar um maior número de pessoas para responder aos pedidos efectuados. Em todo o caso, os PIV podem simultaneamente representar uma diminuição dos litígios entre a AT e os contribuintes, que ao saberem as concretas consequências das suas acções tenderão a modelar as suas condutas com base nesse resultado.

Um outro mecanismo procedural que concretiza a segurança jurídica e que permite alcançar os pressupostos de estabilidade, previsibilidade e calculabilidade respeita aos acordos prévios sobre os preços transferência (“APPT”) regulados pelo artigo 138.º, do Código do IRC e pela Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho.²³

Este é um procedimento da iniciativa do sujeito passivo que tem como finalidade a obtenção de um acordo prévio com a AT que não poderá exceder quatro anos e no qual se fixam um conjunto de critérios ou métodos a utilizar na determinação dos preços transferência, isto é, dos preços a praticar entre entidades com relações especiais por forma a garantir a aplicabilidade das condições existentes segundo o princípio da plena concorrência (*arm's length principle*).

O procedimento para a obtenção de APPT é composto por quatro fases. A primeira consiste numa fase preliminar na qual o sujeito passivo solicita à AT uma avaliação preliminar dos termos e condições em que o acordo pode ser celebrado, incluindo os respectivos efeitos.

Caso a AT não se pronuncie expressamente no prazo de 60 dias, poderá o contribuinte apresentar a sua proposta até ao prazo de 180 dias anteriores ao início do primeiro exercício abrangido pelo acordo. Esta é a segunda fase do procedimento. Com a aceitação liminar da proposta de acordo prévio, inicia-se a terceira fase, na qual a AT irá avaliar a proposta e “mediar” um acordo efectivo com o sujeito passivo. O prazo de duração fixado para esta fase irá variar consoante esteja em causa um acordo prévio unilateral – prazo de 180 dias – ou um acordo prévio multilateral/bilateral – prazo de 360 dias – contados a partir da data de aceitação formal da proposta de acordo. Até ao término dos referidos prazos, deverá ocorrer a formalização do acordo prévio sobre os preços transferência.

Dito isto, é evidente que a pré-determinação das condições e requisitos a incidir sobre os preços de transferência irá evitar a verificação de eventuais litígios resultantes de ajustamentos e correções operadas pela AT relativamente aos métodos utilizados pelos contribuintes.²⁴ Sendo o APPT irrecorribel, vinculativo e confidencial para ambas as partes pelo período nele estabelecido, não só consegue a AT certificar-se do correcto enquadramento dos métodos a utilizar e dos preços praticados pelas entidades abrangidas pelo acordo, como também consegue o sujeito passivo potenciar a capacidade de gestão e planificação da sua actividade, ao mesmo tempo que diminui os custos administrativos a ela subjacentes.

Em todo o caso, para que aqueles pressupostos sejam efectivamente alcançados é necessária uma reforma urgente dos APPT por forma a mitigar a excessiva burocratização e morosidade que lhes está associada por contraposição ao diminuto período de tempo pelo qual aqueles irão vigorar. Isto sem contar com a ampla margem de discricionariedade que a AT possui na recusa das propostas de acordo que lhe sejam formuladas, dificultando o acesso e a viabilidade da utilização deste mecanismo.²⁵ Sinal desta fraca operatividade é o facto de em 31 de Dezembro de 2020 apenas estarem em vigor 12 APPT, encontrando-se pendentes de aprovação 21 acordos.²⁶

Assim, e por forma a aperfeiçoar este mecanismo, deveria reduzir-se o número de fases que integram o procedimento, passando a exigir-se que o pedido dirigido à AT seja desde logo instruído com a proposta de acordo realizada pelo contribuinte. Para além de uma diminuição dos prazos gerais de tramitação, seria útil a consagração da possibilidade de ser intentado um pedido urgente, à semelhança do que sucede no âmbito das informações vinculativas, permitindo-se por essa via o deferimento tácito do pedido na eventualidade de a AT exceder o prazo máximo fixado para o efeito. Deveria igualmente concretizar-se, na medida do possível, os motivos que podem levar à recusa das propostas formuladas pelos contribuintes, por forma a mitigar a elevada subjectividade que está associada à sua apreciação. Deveria ainda alargar-se o prazo de aplicabilidade dos APPT, prevendo-se a sua renovação automática por simples declaração do contribuinte, passando assim o ónus da reapreciação do pedido, sem necessidade de uma nova tramitação integral do mesmo, para a esfera da AT. Por fim, deveriam rever-se as taxas cobradas neste procedimento, já que as mesmas ainda fazem referência ao volume de negócios fixado em contos, actualizando-se numa perspectiva realista os custos que lhe estão associados.

²³ FMI/OECD (2019), p. 9.

²⁴ Neste sentido PAULA ROSADO PEREIRA, *Acordos Prévios sobre Preços de Transferência* - Tese de Mestrado Área de Ciências Jurídico-Comunitárias, Faculdade de Direito de Lisboa, 2000, p. 50.

²⁵ RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, 2012, p. 116.

²⁶ GABINETE DO SECRETÁRIO DE ESTADO ADJUNTO E DOS ASSUNTOS FISCAIS, *Relatório de actividades desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”* de 2020, de Junho de 2021, p. 72. Disponível para consulta em <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBQAAAB%2bLCAAAAAAABAAzNLQ0NwFAcXP9iAUAAAA%3d>.

Se estas foram melhorias e ajustes relativos a procedimentos já existentes, a verdade é que poderiam ser repensados outros mecanismos que permitissem aos contribuintes uma tutela antecipatória e reforçada das suas posições jurídicas. Neste sentido veja-se, a título de exemplo, o mecanismo previsto no ordenamento jurídico dos Países Baixos, que confere aos diversos operadores da fiscalidade, sejam eles consultores fiscais, advogados, os contribuintes, a própria AT ou até mesmo o próprio membro do Governo responsável pelos assuntos fiscais, a possibilidade de suscitarem directamente perante o *Hoge Raad der Nederlanden* (congénere para este efeito do STA português) a pronúncia sobre casos-piloto, ou seja, sobre situações jurídicas que provocaram um elevado número de litígios ou em que existe a possibilidade de repetição em casos futuros. No âmbito deste procedimento o membro do Governo responsável pelos assuntos fiscais tem a prerrogativa de determinar a suspensão dos procedimentos que estejam em curso perante a AT até que seja proferida uma decisão por parte daquele tribunal que “resolva” a questão de Direito controvertida, acatando-se por esta via uma aplicação coerente e uniforme do Direito, prevenindo a proliferação contínua de litígios relativamente àquela mesma questão.²⁷

Por fim, considera-se que seria igualmente benéfico proceder-se a uma efectiva revisão da LGT e do CPPT de forma a evitar uma duplicação desnecessária da regulação do procedimento e dos princípios a ele subjacentes, reduzindo-se a hipertrofia legislativa e a complexidade do sistema.

(ii) Dimensão processual

Após a análise da dimensão procedural e uma vez apresentadas algumas medidas de reforço e/ou aperfeiçoamento da segurança jurídica em relação aos concretos institutos abordados, cumpre finalmente atentar à dimensão processual do Contencioso Tributário.

A tutela da segurança jurídica e a obtenção de uma maior atraktividade e competitividade da economia não se faz apenas no âmbito da relação comunicativa que se estabelece entre os operadores económicos e a AT. Ainda que essa proximidade seja fundamental, a verdade é que a reforma também terá de passar pela redefinição do seu elemento central ou nuclear que obsta à concretização da celeridade e da praticabilidade do sistema.

Actualmente, verifica-se neste ramo do Direito uma multiplicidade de meios impugnatórios administrativos e judiciais cuja aplicabilidade está dependente do direito que os contribuintes pretendem exercer ou, melhor dizendo, da qualificação do acto a impugnar. O contencioso divide-se assim em dois grandes planos: um primeiro, no qual se visa a sindicância de actos tributários *stricto sensu* e, um segundo, no qual se visa a sindicância de actos em matéria tributária.

No primeiro plano, insere-se a impugnação da legalidade de actos tributários de liquidação, isto é, de actos que visam tornar certa, líquida e exigível uma determinada obrigação tributária e que implicam, nessa medida, uma operação aritmética de aplicação da taxa legal à matéria tributável anteriormente determinada. Um exemplo destes actos será a liquidação promovida pela AT relativamente ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Quanto a estes os contribuintes podem reagir perante a AT por via da reclamação graciosa (artigo 68.º, do CPPT), de um recurso hierárquico subsequente (artigo 66.º, do CPPT) e por via da revisão oficiosa (artigo 78.º, da LGT). Já quanto à reacção perante os tribunais, os contribuintes poderão impugnar judicialmente aqueles actos (artigo 96.º, do CPPT) ou deduzir um pedido de constituição de tribunal arbitral (artigo 10.º, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, daqui em diante “RJAT”).

No segundo plano, insere-se a impugnação de todos os demais actos que integram um sentido lado de acto tributário, mas que não implicam a operação aritmética que acabou de se referir. Um exemplo será o acto de indeferimento do reconhecimento de benefícios fiscais. Estes actos são sindicáveis graciosamente apenas por via do recurso hierárquico, sento a sua tutela impugnatória judicial realizada por via da acção administrativa (artigo 37.º, do CPTA).

Ainda que esta dicotomia, assim apresentada, possa parecer simplista e de fácil aplicação, a verdade é que não o é. De facto, existem casos em que se revela difícil apurar se o acto praticado pela AT comporta ou não a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, conforme sucede com a impugnação perante os tribunais de uma decisão de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa cuja fundamentação reside na não verificação dos pressupostos de aplicação do regime, isto é, na inexisteência de um erro, imputável aos serviços, impugnado no prazo de 4 anos ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago.

Ora, esta dicotomia não apresenta hoje qualquer mais-valia, representando, pelo contrário, dificuldades interpretativas na aplicação das normas tributárias e na escolha pelos contribuintes dos meios processuais adequados para que possam fazer valer os seus direitos. Veja-se a entropia que este sistema pode gerar, impondo a um contribuinte o recurso à acção administrativa para impugnar perante os tribunais um determinado acto para, volvidos anos da interposição da acção, obter uma decisão judicial que se pronuncia no sentido em que o

²⁷ WOUTER BLOKLAND; COEN MAAS e PETER WATTEL, (2019).

acto impugnado comporta, efectivamente, a apreciação da legalidade do acto de liquidação, convolando aquele processo numa impugnação judicial ao abrigo dos artigos 98.º, n.º 4, do CPPT e 97.º, n.º 3. da LGT.

Nestes termos, o Contencioso Tributário deverá efectuar a adaptação a que o Contencioso Administrativo já procedeu desde 2015 através da unificação da acção administrativa comum com a acção administrativa especial. Em concreto, caberá eliminar esta dicotomia, determinando-se que todos os actos de aplicação de normas tributárias substantivas, sejam eles actos tributários ou actos em matéria tributária, sejam tutelados por via de um único meio gracioso – a reclamação graciosa – e de um único meio judicial – a impugnação judicial. Desta forma garantir-se-ia uma maior simplicidade, praticabilidade e acessibilidade dos meios de tutela para os operadores económicos, reduzindo-se “custos de contexto” para o sistema, que deixa de estar “ocupado” com a apreciação de requisitos de forma sem que com isso se resolvam efectivamente os litígios alvo daqueles processos. De fora desta unificação ficariam os meios de tutela cautelar, bem como o regime alternativo da arbitragem tributária.

Por um lado, é necessário dotar o sistema de uma maior celeridade, de tal forma que seria útil transpor para os TAF, para os TCA's e para o STA a experiência bastante positiva que se constatou na arbitragem tributária por via da adopção do princípio da livre condução do processo enquanto elemento basilar da viabilidade daquele regime (artigo 19.º, do RJAT). A autonomia que os árbitros têm na adaptação da tramitação às especificidades de cada caso não resultou, de todo, num aumento da imprevisibilidade ou da insegurança jurídica. Pelo contrário, os árbitros conseguem assegurar de uma forma mais flexível, célere e eficaz, toda a tramitação do processo, evitando a prática de actos inúteis e redundantes ao mesmo tempo que impulsionam uma “relação” de estreita comunicação com as partes por forma a melhor promoverem o exercício das respectivas posições jurídico-processuais. A informalidade na arbitragem resultou em celeridade e devia, portanto, ser transposta para o processo judicial.

Ainda no domínio da celeridade, cuja arbitragem se assume enquanto expoente máximo no seio dos meios de tutela impugnatória, entende-se que se deveria potenciar aquela forma de resolução alternativa de litígios por via do aumento do montante máximo até ao qual é admissível a discussão da legalidade dos actos de liquidação de tributos – cujo limite se cifra actualmente nos € 10.000.000,00. A par deste aumento, deveria ainda ser igualmente alargado o âmbito material daquele regime, afastando-se quaisquer divergências doutrinárias e jurisprudências que se possam verificar a este respeito. Assim, passariam desde já a abranger-se no RJAT e na portaria de vinculação a possibilidade de serem sindicadas contribuições, taxas e actos em matéria tributária (até que seja eliminada a dicotomia referida *supra*), nos tribunais arbitrais, o que representaria uma evolução daquele regime e uma aproximação à actual realidade do Estado Social acima evidenciada. Desta forma garantir-se-ia aos contribuintes mais uma via de acesso a uma litigância altamente especializada e qualificada, não resultando tal opção em qualquer prejuízo para a AT, dado que a taxa processual de vencimento naqueles tribunais é similar à que se verifica nos tribunais administrativos e fiscais.

Por outro lado, e a bem da transparência de que a ordem judicial não deve nem pode abdicar no âmbito de um Estado de Direito Democrático, considera-se fundamental que as decisões dos TAF passem a ser publicadas e disponibilizadas online, não só pelo facto de o Direito à informação jurídica ser constitucionalmente tutelado (artigo 20.º, n.º 2, da CRP) mas, sobretudo, porque a uniformização na aplicação do Direito tem de ser assegurada, desde logo, ao nível da 1.ª instância.

Se as decisões dos tribunais não forem susceptíveis de serem conhecidas os particulares não vão conseguir adequar as suas condutas com base na concretização normativa que aqueles tribunais propugnam. Mas os tribunais daquela instância também não vão conseguir assegurar que as decisões que proferem são coerentes entre si, impedindo a persuasão do precedente horizontal. Acresce que esta realidade poderá ainda implicar a inutilização do recurso por oposição de julgados consagrado pela reforma de 2019 no artigo 280.º, n.º 3, do CPPT. Isto na medida em que se defende uma interpretação dos fundamentos de recurso no sentido em que apenas serão recorríveis as decisões de 1.ª instância que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de Direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica com três decisões da 1.ª instância. Ora, se as decisões não forem conhecíveis – ou se apenas o forem por uma das partes, já que a AT integrará praticamente todos os processos –, aquele recurso perde largamente a sua eficácia e a sua relevância enquanto instrumento de tutela da segurança jurídica no âmbito da actual concepção legislativa sendo, pelo contrário, um mecanismo potenciador de violações ao nível do princípio da igualdade.

Dito isto, cumpre finalmente delinear novos mecanismos que permitam maximizar a uniformidade na aplicação do Direito e, nessa medida, a segurança jurídica, em claro benefício para a confiança dos operadores económicos no sistema judicial.

De um ponto de vista mais formal, entende-se que seria vantajoso um reforço da sistematização das bases de dados que publicitam as decisões judiciais de forma a reforçar o carácter persuasivo dos precedentes. Quanto mais clara for a categorização das decisões, a sua ordenação por temáticas, por anos, por descriptores, bem como a identificação da *ratio decidendi* subjacente a cada decisão, mais facilmente se obterá uma uniformidade na concretização normativa dos conceitos vagos e indeterminados que conformam as normas e, nessa medida, mais uniforme será a aplicação da lei.

Ainda neste plano, considera-se que seria igualmente vantajosa a catalogação das decisões judiciais proferidas pelo STA, à semelhança do que sucede no ordenamento jurídico francês através do relatório anual elaborado pelo *Conseil d'État*. Deste modo, os precedentes proferidos por aquele tribunal seriam classificados pelos próprios juízes com base na atribuição da letra “A”, “B” ou “C”, em função do grau de persuasão revelado por cada acórdão.²⁸ Os precedentes classificados com a letra “A” ou “B” deveriam, à partida, ter um período de vigência de pelo menos, dez anos, até que fossem revertidos, tal como sucede no ordenamento jurídico francês.²⁹

Deveria também equacionar-se a possibilidade de os juízes poderem limitar a aplicação no tempo dos efeitos provocados por novas correntes jurisprudenciais – tal como já sucede quanto ao TC no âmbito do Direito Constitucional e quanto ao TJUE no âmbito do Direito da União Europeia –, distinguindo-se esta limitação em função de os processos ainda estarem em curso ou de já terem transitado em julgado.

Esta possibilidade de eventual produção de efeitos por uma decisão judicial em relação a factos e situações jurídicas já constituídas no passado e que se encontram pendentes em juízo pode ser associada a um fenômeno de “retroactividade da jurisprudência”. Por essa razão, crê-se que deveria o legislador adoptar um mecanismo de aplicação retroactiva racionalizada da jurisprudência que acautelasse a susceptibilidade de aplicação de uma nova concretização jurisprudencial a processos em curso, assim garantindo a estabilidade temporal da jurisprudência e o potencial de lesão que poderia resultar do facto de os operadores económicos não terem tido a possibilidade de adequarem as suas condutas com base na “nova” concretização normativa que passou a ser sufragada. No fundo a alteração jurisprudencial apenas valeria para o futuro, isto é, quanto a situações posteriores ao acórdão proferido, salvaguardando-se a tutela do princípio da segurança jurídica.

Ainda num plano de estabilidade temporal da jurisprudência, mas por referência a processos que já não estão em curso, traduziria um claro avanço do sistema a possibilidade da jurisprudência que viesse a ser uniformizada pelo STA poder ser utilizada enquanto acórdão fundamento para decisões já transitadas em julgado há mais de 30 dias. Este seria o “recurso conformador” e teria a virtualidade de garantir uma tutela *ex post* de um acórdão uniformizador que, à data da prática dos factos, não tinha sido ainda proferido e, por essa razão, os destinatários das normas não tiveram a possibilidade de se conformar devidamente perante o mesmo. Não obstante, deveria conferir-se aos juízes conselheiros a possibilidade de limitarem a aplicação retroactiva da jurisprudência proferida pelo STA em moldes semelhantes aos efectuados por referência à aplicação retroactiva da lei fiscal. Assim, nos casos em que o recurso a este expediente fosse de tal forma oneroso para o Estado português, poderiam aqueles juízes determinar que o acórdão proferido não teria a virtualidade de ser utilizado enquanto fundamento para recurso de decisão já transitada em julgado. O regime jurídico do recurso conformador apenas deveria atribuir legitimidade para o seu uso aos contribuintes e já não à AT, em moldes semelhantes ao regime já existente para as decisões de constitucionalidade. Este não é um mecanismo inovador mormente se se pensar no Tribunal Constitucional e no Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.

Sempre se poderia avançar que este recurso não seria viável em virtude do princípio da indisponibilidade do caso julgado. Sucedeu que não só esse princípio não é absoluto, como o mesmo já é ultrapassado ao permitir-se a interposição de recurso para uniformização de jurisprudência a favor da parte vencida num determinado processo. De resto, esta supressão da indisponibilidade do caso julgado traduz uma prevalência do valor da justiça material sobre o princípio da igualdade e, paradoxalmente, sobre o próprio princípio da segurança jurídica.

Já em jeito de conclusão, ainda seria possível concretizar algumas medidas específicas de reforço do princípio da segurança jurídica, designadamente a adopção de um mecanismo de convolação de três decisões do STA num acórdão de uniformização de jurisprudência – à semelhança do que acontece actualmente com a convolação de três pedidos de informação vinculativa numa orientação genérica –, a adopção de um mecanismo de consulta prejudicial para o STA a pedido do Ministro das Finanças ou do Provedor de Justiça – numa lógica semelhante ao mecanismo procedural existente nos Países Baixos e que se referiu supra – e, por fim, a atribuição ao Ministério Público de uma função semelhante à que este assume relativamente à temática da constitucionalidade e ao Tribunal Constitucional mas vocacionada para o recurso de uniformização de jurisprudência e para o STA.

IV. Conclusão

De um ponto de vista histórico a evolução do conceito de Estado tendeu a uma intervenção activa nos domínios económicos, sociais e culturais. Nesta medida, a fiscalidade passou a ser enquadrada como um instrumento de política económica para a concretização daqueles fins.

²⁸ EMMANUELLE CORTOT-BOUCHER (2019) p. 391.

²⁹ Veja-se a este respeito a decisão do *Conseil d'État*, de 17 de Julho de 2007, *Société Tropic Travaux Signalisations*, processo n.º 291545.

Este processo tendeu a um cenário de inflação ou hipertrofia legislativa, pautado por um aumento da complexidade quantitativa e qualitativa do ordenamento jurídico-tributário, em claro prejuízo para a acessibilidade, celeridade e estabilidade que uma economia deve representar numa óptica de atracção de investimento.

Verificou-se assim um progressivo abandono de uma concepção legislativa pautada pelo recurso a uma tipicidade fechada, segundo a qual se deveriam concretizar de forma tão exaustiva quanto possível as normas jurídicas que regulam os diversos factos sujeitos a tributação.

Por forma a contrariar estes factores, passou a adoptar-se uma concepção legislativa pautada pela estruturação das normas jurídicas com recurso a conceitos vagos e indeterminados.

Sucede que esta técnica legislativa carece de ser devidamente acautelada, sob pena de se colocar em causa a possibilidade de os operadores económicos conseguirem determinar, com previsibilidade e certeza, as normas que lhes são aplicáveis. Isto na medida em que a concretização daquelas normas deixou de depender, essencialmente, da lei, para passar a depender da concretização que é efectuada pelos aplicadores do Direito, *maxime*, pela AT e pelos tribunais.

Compreendeu-se, deste modo, que a preponderância que o aplicador do Direito passou a assumir acarretou a necessidade de o sistema processual português conseguir garantir a uniformização da jurisprudência, designadamente através do reforço da persuasão do precedente vertical e horizontal. Tudo porque a segurança jurídica da lei não pode significar insegurança jurídica jurisprudencial.

Tendo em conta este diagnóstico, procurou-se estruturar o Contencioso Tributário tendo enquanto elemento principal da reforma o princípio da segurança jurídica.

Na dimensão procedural da reforma, pretendeu-se exponenciar os meios que permitem uma tutela antecipatória dos direitos dos contribuintes. Quer isto dizer que se procurou maximizar a possibilidade daqueles operadores estabelecerem uma relação comunicativa com a AT, tendo em vista a garantia de uma capacidade de orientação de condutas a médio e longo prazo.

Não obstante, não deixou de se salientar a necessidade de eliminar do sistema sobreposições desnecessárias que acarretam um peso para a própria celeridade e eficiência da justiça tributária, mas que também implicam um aumento dos custos de contexto para os operadores económicos, na medida da acrescida dificuldade de estes fazerem valer os seus direitos. Para o efeito, propuseram-se medidas tendo em vista a simplificação da tutela dos direitos dos contribuintes, cujo resultado benéfico se repercutirá igualmente na esfera do Estado.

Na dimensão processual prosseguiu-se um idêntico caminho, tendo-se avançado reformas que visaram conferir ao sistema maior celeridade, transparência e, sobretudo, uniformidade e coerência na aplicação do Direito.

Por esta via procurou-se dotar o sistema de mecanismos que permitissem aos operadores económicos uma conformação das suas condutas com base na concretização que os tribunais fazem da lei. Simultaneamente traçaram-se medidas que visaram acautelar todo um conjunto de situações em que os contribuintes não tiverem possibilidade de concretizar devidamente as suas posições jurídicas, tendo-se por essa via procurado reestabelecer a segurança jurídica que teria sido perigada.

Em suma, visou-se orientar a reforma do Contencioso Tributário no sentido de se alcançar uma maior atractividade e competitividade da economia portuguesa.