

PARTE 5

CAPÍTULO III

O Contencioso Tributário: problemas e propostas

CLÁUDIA REIS DUARTE¹

JOANA CARVALHINHO²

¹ Licenciada em Direito pela Universidade Nova de Lisboa, Pós-Graduada em Fiscalidade pelo INDEG/ISCTE. Advogada na Uría Menéndez – Proença de Carvalho, exercendo a sua atividade exclusivamente na área do Direito Fiscal e essencialmente na área do contencioso tributário. Integra a lista de árbitros em matéria tributária do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa e desempenha funções como docente desde 2004, lecionando atualmente na Universidade Católica Portuguesa de Lisboa as cadeiras de IRC e de Contencioso Tributário na Pós-Graduação em Fiscalidade e sendo coordenadora da Pós-Graduação em Direito e Finanças. Oradora frequente em seminários e conferências e autora de diversos artigos da especialidade.

² Licenciada em Direito pela Universidade Nova de Lisboa, Pós-Graduada em Direito Fiscal pelo IDEFF/ Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Advogada-Estagiária na Uría Menéndez – Proença de Carvalho, exercendo atualmente na área do Direito Fiscal.

O Contencioso Tributário: problemas e propostas

O presente trabalho parte de um desafio lançado às autoras para, no contexto mais amplo de uma reforma do sistema fiscal, se pronunciarem e contribuírem com propostas e subsídios para a reforma do contencioso tributário no sentido de melhorar a competitividade da economia e simplificar e reduzir os custos de contexto.

É pois amplo o repto e exíguo o espaço que nos é concedido para o tratar, pelo que propomos ater-nos à identificação de alguns dos problemas que pela prática profissional nesta área melhor identificamos e às propostas que se nos oferecem, sem prejuízo de inúmeros outras questões que estamos certas se colocam e reclamam intervenção.

Partimos da leitura que as autoras fazem do panorama atual em matéria tributária, em especial no âmbito do contencioso tributário em Portugal, e usamo-la como mote para o que aqui se propõe.

Importa manter presente que o sistema fiscal visa financiar o funcionamento do Estado, mas na medida em que cobrar impostos implica bulir com a propriedade privada (ao impor a diminuição do património dos contribuintes chamados a acorrer às necessidades de funcionamento do Estado), a imposição tributária exige uma especial legitimidade democrática (consagrada constitucionalmente na dupla vertente de reserva de lei formal e material, exigindo-se que seja a Assembleia da República, democraticamente eleita, a legislar e escolher os factos que devem ser sujeitos a tributação).

Uma breve incursão pelas receitas do Estado rapidamente nos conduz à conclusão da essencialidade do imposto. Em 2020 as receitas fiscais representaram 92,4% da totalidade das receitas do Estado português³. E este valor não surge isolado: desde 1972, primeiro ano com dados oficiais disponíveis, que as receitas fiscais nunca representaram menos de 73% das receitas do Estado (e, em particular, desde 2015 que se encontram sempre acima de 90%).

A liquidação e cobrança de impostos traduzem, pois, um exercício de autoridade, pelo Estado, em nome do interesse coletivo. Acresce que a Constituição da República Portuguesa (“CRP”) impõe como objetivo e fim do sistema fiscal uma função redistributiva, exigindo que este promova uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Na verdade, o Estado é chamado, com os recursos de que dispõe, e que advêm das receitas dos impostos, não apenas a promover e fomentar o investimento e o crescimento económico, como a prover, quer regulando quer assumindo diretamente a responsabilidade pela prestação dos serviços públicos essenciais (de que são exemplo a educação, a saúde e a justiça, universais e tendencialmente gratuitas).

Alguns autores tratam por isso o imposto como mantenedor da “*máquina pública*”⁴. Ou, nas palavras do Dr. Carlos Alexandre Borges, Diretor de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, “*O Estado enquanto tal, só existe e se fundamenta, se tiver condições financeiras para cumprir com aquilo que é o seu fim e propósito. É pois a tributação o principal pilar do Estado social tal como se mostra idealizado na nossa Lei fundamental.*”⁵.

O destaque dado ao sistema fiscal na nossa CRP é sintomático da sua importância. De facto, seguindo o Juiz Conselheiro Manuel dos Santos Serra, pode dizer-se que “*a nossa lei fundamental coloca o sistema fiscal ao serviço de uma justiça distributiva capaz de compensar eventuais défices de justiça resultantes da justiça comutativa própria do mercado. E fá-lo no intuito de construir uma sociedade mais equitativa, em que o nível de desigualdades fácticas, de ordem económica, social e cultural, seja atenuado pelos poderes públicos, por via da redistribuição da riqueza e dos rendimentos*”. Por esse motivo, descreve o imposto como um “*instrumento indispensável de justiça social.*”⁶

E, no entanto, a relação da generalidade dos sujeitos passivos com o imposto não é pacífica – como, de resto, uma breve análise histórica demonstra que nunca o foi. No entendimento do Professor Diogo Leite de Campos, herdámos a ideia de “*imposto como produto e instrumento de opressão, crescendo à medida que se desenvolve a máquina político-legislativa; assente na força pura, sem referência à justiça*”⁷.

De facto, esta ideia é compreensível se se atender ao facto de a recolha do imposto pelo Estado consistir efetivamente na transgressão do direito de propriedade dos cidadãos, consagrado no artigo 62.º da CRP.

³ De acordo com dados disponibilizados pela Pordata, gerados com base nos dados da “Conta Geral do Estado”, disponíveis em <https://www.pordata.pt/DB/Portugal/Ambiente+de+Consulta/Tabela>

⁴ GRYBOVSKI, Denize e HAHN, Tatiana Gaertner, “Educação Fiscal Premissa da Questão Tributária”, in *Revista da Administração Pública*, 40, n.º 5 (2006), pág. 842

⁵ “Contencioso Tributário. Os meios de impugnação gratuitos e o processo de impugnação judicial”, in *Contencioso tributário*, junho de 2015, pág. 65, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/Contencioso_Tributario.pdf

⁶ SERRA, Manuel Fernando dos Santos, “*Cidadania e Justiça Fiscal: Entre o Ideal e a Realidade*”

⁷ CAMPOS, Diogo Leite de, *A arbitragem tributária – “A Centralidade da Pessoa”*, Coimbra, Almedina, pág. 20

Tal violação justifica-se, claro está, pela prossecução do interesse público (para o qual, conforme já expusemos, se revela essencial a recolha de receita). Por esse motivo, a criação de impostos carece de especial legitimidade democrática, como se referiu.

Por outro lado, de um ponto de vista político-social, a apreciação da legitimidade para a arrecadação de impostos considera também a (boa) gestão do erário público, para o qual os todos os contribuintes – passa-se a redundância – contribuíram. E tal consideração deverá abranger todos os serviços públicos, que estarão sob a alçada do Estado, incluindo a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”), que deverá atuar sempre com vista também à boa gestão de recursos públicos.

Todos estes indicadores contribuem fortemente para a consciencialização ético-tributária que se impõe numa altura em que, por um lado, a necessidade de arrecadar receita é elevada e, por outro, a enorme sofisticação dos fenómenos económicos e financeiros e a facilidade de deslocalização das bases tributárias é cada vez maior.

Naturalmente que o incumprimento, a fuga e a evasão fiscais são perniciosas, provocando *“desde logo a deslocação da carga fiscal dos contribuintes faltosos para os contribuintes cumpridores, designadamente para os titulares de rendimentos do trabalho dependente, que, no nosso país, continuam a suportar esmagadoramente essa carga, com a consequente degradação da cidadania e do ambiente social que a rodeia. Mas da fuga aos impostos resultam também ponderosas consequências económicas: não é por acaso que o alto nível de informalidade da nossa economia está entre os factores que mais contribuem para a sua falta de competitividade, informalidade que assenta no não cumprimento de obrigações por parte dos agentes económicos, aqui incluídas a evasão fiscal e a evasão a obrigações sociais.”*⁸

Por outras palavras, o incumprimento e a evasão fiscais não só têm um efeito perverso na justiça social e na recolha de receita – na qual, aliás, geram um ciclo vicioso de desincentivo ao cumprimento por parte dos contribuintes –, como produzem um efeito direto negativo na economia, gerando ineficiências.

Conforme sublinha Cláudia Figueiras, “[e]m especial no Direito Tributário, a injustiça acaba por recair sobre os que têm uma consciência ética tributária formada, dado que é sobre estes que o peso da carga tributária acaba por ser maior. A principal consequência desta realidade é a de que ao sentirem-se injustiças, os mais conscienciosos poderão tender, também, a afastar-se das suas obrigações e a negar aquela dita consciência”⁹.

Importa referir, sobre este aspeto, que o combate à fraude e evasão fiscais sofreu importantes evoluções ao longo dos últimos quinze anos, sobretudo impulsionado pelos Planos de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros (acordos “BEPS”, *Base Erosion and Profit Shifting*, promovidos pela OCDE) e de que, mais recentemente, dá nota a Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018 (“DAC 6”), transposta para o ordenamento jurídico português em 2020.

É pois na dialética entre o dever fundamental de pagar impostos e um Estado credor que deve promover a justiça distributiva com a receita destes que vive a realidade do contencioso tributário, em que se dirimem e decidem os dissídios que opõem o Estado – titular do direito aos impostos – aos sujeitos passivos chamados a pagá-los, sendo por isso a sede para a fiscalização da legalidade da atuação da AT em que são convocados os direitos fundamentais dos sujeitos passivos nesta matéria, e para a verificação e decisão sobre o eventual incumprimentos pelos contribuintes.

Parece evidente e indiscutível que o que se pretende em qualquer tempo é um sistema fiscal mais operante (mais eficiente e mais eficaz na cobrança, combatendo os fenómenos de incumprimento e os mais patológicos de fraude e evasão fiscal), assim como um Estado que dê uma resposta em tempo útil ao sujeito passivo e uma justiça mais célere (pois só uma decisão em prazo razoável assegura a justiça).

Segundo cremos, o contencioso tributário não tem apenas um papel secundário nesta matéria. De facto, se o sistema fiscal é efetivamente um instrumento potenciador do crescimento económico, o contencioso tributário desempenha um papel fulcral nesse sistema. Menorizar a análise dos aspetos do procedimento e processo tributários que se creem poder ser melhorados seria deixar em aberto um importante indicador de vitalidade do sistema jurídico-tributário português.

Falar de contencioso tributário é tratar das vias de reação e de *garantia* dos contribuintes face à atuação dos entes públicos, um elemento fundamental de qualquer Estado de Direito democrático, economicamente são e competitivo, aberto e atrativo ao investimento.

Conforme sublinhado pelo Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, António Mendonça Mendes, *“o funcionamento dos tribunais e da justiça tributária representa não só a área considerada como a mais importante na captação e manutenção de investimento, mas também, o principal custo de contexto para as empresas no âmbito da fiscalidade e, naturalmente, a área preferencial para serem introduzidas melhorias. A justiça tributária é um*

⁸ SERRA, Manuel Fernando dos Santos, *“Cidadania e Justiça Fiscal: Entre o Ideal e a Realidade”*

⁹ FIGUEIRAS, Cláudia, *Justiça Tributária – Prevenção e Resolução Alternativa de Litígios*, Almedina, 2018, pág. 35

*tema que deve ser visto no plano da justiça, stricto sensu, mas também num contexto de atratividade e competitividade da nossa economia.*¹⁰.

1. A montante do contencioso tributário

1.1. O legislador fiscal – agente de instabilidade

Quando se discute a importância do contencioso tributário para a competitividade da economia e para a atração de investimento estrangeiro, tratamos, sobretudo, de segurança jurídica. De facto, tendo em conta o elevado nível de tecnicidade do direito tributário, de um ponto de vista da análise económica, os custos de contexto podem ser tremendamente elevados. Por esse motivo, entendemos que cada vez mais a competitividade de um sistema fiscal se avalia pela sua clareza e simplicidade.

No entanto, o sistema fiscal português – entendido, para este efeito, como o conjunto de normas em matéria fiscal que vigoram no ordenamento jurídico português – tem um elevado nível de complexidade.

Por esse motivo, entendemos que o legislador tem um importante contributo a aportar à diminuição da litigância fiscal, através de medidas (i) estabilizadoras da lei fiscal, e que (ii) tornem a lei fiscal mais clara e determinável (acessível ao seu destinatário). O legislador fiscal pode por isso assumir um importantíssimo papel na pacificação da relação sujeito passivo – AT, desse modo contribuindo de forma importante para a diminuição da litigância em matéria fiscal.

A. A estabilização da lei fiscal

Nas palavras do douto Professor Doutor José J. Gomes Canotilho, “*o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida*”¹¹.

De facto, a profusão legislativa em matéria tributária é particularmente espantosa. Veja-se, a título de exemplo, o Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) que, desde a sua aprovação (em 1999) já sofreu 38 alterações em apenas 22 anos.

O mesmo se dirá de códigos tributários de direito substantivo, que são alterados (sem exceção) numa média superior a uma alteração anual.

Tal circunstância gera uma enorme instabilidade e desconfiança por parte do sujeito passivo, que desconhece completamente qual a tipologia da norma fiscal que lhe será aplicável num par de anos; circunstância que, claro está, terá um efeito desincentivador do investimento e até do cumprimento de obrigações tributárias já constituídas.

Conforme refere o Juiz Conselheiro Manuel dos Santos Serra, tal resulta na “*insegurança na actuação das empresas já instaladas no nosso território e daquelas que consideram as vantagens e as desvantagens na deslocação para aqui*.”¹².

No mesmo sentido, referia-se já em 2014 no relatório sobre a Consolidação da Reforma Estrutural para o Apoio ao Crescimento e à Competitividade elaborado pela OCDE que “[a] *complexidade dificulta a produtividade e o crescimento de diversas formas. A legislação fiscal portuguesa é complexa e é objeto de alterações frequentes, o que se traduz em custos de cumprimento excessivos e na incerteza para pessoas e empresas relativamente aos seus incentivos a longo prazo*” e que “*o sistema fiscal português é ainda caracterizado por abrangentes despesas fiscais, que estreitam as bases tributáveis e, conseqüentemente, requerem taxas de imposto mais elevadas. Esta situação afeta a receita, aumenta os custos de cumprimento e pode ser prejudicial para sensação percepção de justiça do sistema fiscal.*”¹³

Por tudo isto, entendemos que a estabilização legislativa – das normas substantivas e adjetivas –, contribuiria de forma muito relevante para a diminuição do número de dissídios que avolumam o contencioso pendente nos tribunais administrativos e tributários, promovendo a competitividade do sistema fiscal português, reduzindo os custos de contexto associados ao cumprimento de obrigações tributárias e ao investimento em Portugal.

É indiscutível que o regime fiscal é desde há muito um fator de diferenciação e competição entre os Estados na atração de investimento estrangeiro, e a estabilidade do sistema é essencial nesta matéria.

¹⁰ Comunicado do Secretário de Estado de 31 de janeiro de 2020, disponível em <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc22/comunicacao/noticia?i=fisco-vai-adequar-atuacao-a-jurisprudencia-dos-tribunais-superiores>

¹¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes, in *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 257

¹² SERRA, Manuel Fernando dos Santos, “*Cidadania e justiça Fiscal: Entre o Ideal e a Realidade*”

¹³ Relatório disponível em disponível para consulta em <https://www.oecd.org/about/publishing/Portugal-Consolidacao-da-reforma-estrutural-para-o-apoio-ao-crescimento-e-a-competitividade.pdf>

Entendemos imperioso que exista estabilidade quanto aos vetores principais do regime fiscal, e que não se alterem os regimes fiscais permanentemente em prejuízo das legítimas expectativas de quem investiu confiando no regime em vigor, assim comprometendo as expectativas criadas e, com elas, a própria reputação enquanto país e a atração de investimento, sobretudo estrangeiro.

O que se defende é que o sistema fiscal deve ser olhado pelo legislador, no quadro constitucional vigente, como um regime que se quer estável e cujas alterações devem ser ponderadas sempre que afetem a confiança gerada nos sujeitos passivos, sob pena de a mudança projetada ofender a proteção da confiança dos agentes económicos que investiram e estruturaram o investimento com base no regime então vigente e viram as suas expectativas (legítimas e fundadas na lei) beliscadas, podendo comprometer investimentos presentes e futuros, assim como o crescimento da economia.

De resto, basta atentar no crescente número de alterações em matéria fiscal que na última década vêm sendo sujeitas ao escrutínio do Tribunal Constitucional, sobretudo por se reputarem como impondo alterações fiscais retroativas (que a CRP proíbe) para se concluir que esta tendência (de alterar os regimes fiscais aplicáveis sem proteger as legítimas expectativas dos contribuintes) tem sido crescente, o que é pernicioso e contribui para o avolumar da litigância fiscal que se pretende evitar.

B. A clareza e determinabilidade da lei fiscal

Quando tratamos de matéria fiscal, estamos o mais das vezes em presença de questões com uma forte componente técnica e com grande complexidade e sofisticação. A realidade económica está em evolução e mutação permanente, e isso reclama do legislador tributário uma necessidade de acompanhamento e compreensão da realidade que lhe permita acompanhar (tributando) as novas realidades. Na verdade, diversos interesses são representados por vários grupos económicos, reclamando a intervenção e regulação sob a forma de lei de tais interesses, ao que o legislador muitas vezes acede, sem a necessária reflexão e estudo.

Diremos aliás, em jeito de diagnóstico, que a profusão de textos normativos em matéria tributária, através da introdução de novas regras e da alteração permanente dos regimes existentes, assim como a tendência (mais acentuada nos últimos anos) para a publicação de normas interpretativas em matéria fiscal¹⁴ (sintomática da pouca reflexão na aprovação das normas e da necessidade constante da sua aclaração) é um dos fatores de maior litigiosidade que vivenciamos hoje.

Ora, não só estas normas interpretativas resultam, amiúde, da deficiente determinabilidade da norma fiscal inicialmente aprovada como contribuem para adensar o emaranhado de normas jurídico-fiscais dispersas, acrescentando que, por vezes, as normas não são verdadeiramente normas interpretativas mas sim normas substantivas e inovatórias, que mais contribuem para a instabilidade do sistema fiscal e para o aumento do contencioso pendente.

Temos por isso que a instabilidade do sistema fiscal – ou, dito de outro modo, a falta de aturada reflexão e ponderação das alterações na legislação fiscal – é um dos fatores que de forma mais relevante contribui para o grande número de contendas em matéria fiscal e que reclama uma atenção e uma alteração que entendemos urgente e necessária.

1.2. O sujeito passivo – a consciencialização do imposto

Por tudo o que foi exposto acima, Portugal permanece ainda atrasado no processo de consciencialização do imposto. O sujeito passivo português não convive pacificamente com a ideia do pagamento do imposto, o que se justifica pela falta de confiança na justiça que perceciona no sistema fiscal e, em consequência, pela falta de legitimidade que reconhece ao legislador fiscal e à própria AT que, conforme se verá de seguida, é percecionada – antes de mais – com o órgão público que visa a arrecadação de imposto.

Não obstante esta circunstância, importa lembrar que apenas através do cumprimento das obrigações fiscais a que cada sujeito passivo está vinculado é possível assegurar a justiça redistributiva e afastar o agravamento do encargo que recai sobre os contribuintes cumpridores.

1.3. O papel da AT na prevenção de litígios fiscais

Por outro lado, e também a montante do contencioso tributário, temos como ator principal no sistema fiscal a AT, que liquida e cobra o imposto (e representa depois o Estado na fase da contestação deste, questão que se abordará no ponto seguinte).

¹⁴ O Orçamento de Estado para 2016, tido para este efeito como exemplo, continha 20 normas qualificadas como interpretativas em matéria fiscal.

Também como forma de prevenir litígios fiscais, consideram as Autoras que a AT deveria assumir uma postura mais colaborante com o contribuinte. Com efeito, existem inúmeras situações em que a postura a adotar pela AT com vista à prossecução do interesse público consiste precisamente na colaboração e facilitação da comunicação.

Conforme aponta a sabedoria popular portuguesa, “*a falar é que as pessoas se entendem*”. Ou antes, nas palavras do legislador fiscal, “[a] *administração tributária esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros atos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correção dos erros ou omissões manifestas que se observem.*” e, em sentido oposto, “[o] *contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso.*”¹⁵

De facto, a maior proximidade e transparência na relação entre contribuinte e AT reforçará a confiança no correto funcionamento do sistema fiscal que, por sua vez, incentivará ao cumprimento das obrigações fiscais e ao investimento, aumentando desse modo as receitas fiscais do Estado português.

O modo como a AT se relaciona com os contribuintes é determinante para a consciencialização ético-tributária e para a diminuição do contencioso tributário.

Contudo, a AT continua a ser olhada pelos contribuintes com enorme desconfiança, e comporta-se ainda, amiúde, como um agente de arrecadação de receita e não como o garante da legalidade que almeja a prossecução do interesse público e a descoberta da verdade material (como impõe a CRP e a lei¹⁶).

Com raras exceções (de que se indica a Unidade dos Grandes Contribuintes ou a Divisão de Acompanhamento de Devedores Estratégicos), o diálogo com a AT é simplesmente impossível, a não ser mediante requerimento escrito apresentado por correio e que será analisado meses ou anos depois.

Não se defende uma relação informal ou destituída de regras e procedimentos próprios. Mas a possibilidade de dialogar com a AT, no decurso, aliás, do cumprimento das obrigações fiscais, é urgente e evitaria, estamos certas, muito contencioso desnecessário.

A criação do centro de atendimento telefónico, ou da unidade dos grandes contribuintes (e dos gestores do contribuinte), foram passos importantes e relevantes, mas impunha-se a criação de equipas centrais especializadas nos diversos impostos (como já terá acontecido, por exemplo, com a criação de uma equipa central especializada em análise de preços de transferência) que além de dar apoio aos serviços prestasse igualmente apoio e esclarecimento aos sujeitos passivos. Não se ignora a dificuldade e escassez de recursos, bem como os constrangimentos orçamentais, mas a criação destas equipas, a que os sujeitos passivos pudessem recorrer para colocar e esclarecer dúvidas, não só geraria uma maior proximidade e confiança entre sujeitos passivos e AT, como seria um importante auxílio ao cumprimento pelos sujeitos passivos, tendencialmente diminuindo, pelo cumprimento esclarecidos das obrigações fiscais, o contencioso tributário.

Apesar da explosão recente do uso do contacto por meios digitais (sobretudo o e-mail), forçado e potenciado pelo contexto de pandemia que vivenciámos em 2020 e 2021, continuam a multiplicar-se as situações em que o contribuinte não consegue contactar telefonicamente ou obter um agendamento junto do serviço de finanças e remete repetidos *e-mails* sem ter jamais uma resposta.

Assim, a possibilidade de contactar os serviços (por telefone ou *e-mail*) para resolução de questões simples (como a emissão de Documentos Únicos de Cobranças, “**DU**C”, ou a coordenação prévia com os serviços para a prestação de garantias para suspensão de processos de execução fiscal), com vista ao aceleração processual e à rápida reposição da legalidade, seria uma importante medida.

Não se trata sequer de novas medidas legislativas, mas apenas de operacionalizar e tornar eficientes os meios já legalmente previstos. Há serviços e funcionários que pela sua atuação e atitude responsiva contribuem de forma relevante para reforçar a confiança dos sujeitos passivos na AT, mas são ainda, e infelizmente, da nossa experiência prática, uma minoria que importa alargar, evitando com a comunicação e o diálogo prévio contencioso posterior manifestamente evitável.

Se, conforme se dirá em seguida, a reforma do contencioso fiscal deverá assentar, acima de tudo, na aceleração do tempo de resposta dos tribunais administrativos e fiscais, não poderia deixar de se sublinhar, a montante, a importância da obtenção de soluções satisfatórias e conformes à lei em fase administrativa, que evitem qualquer dissídio, seja ele administrativo ou judicial.

Para tanto, e já na fase posterior em que os atos tributários foram emitidos, revela-se fundamental o reforço da confiança dos contribuintes na justiça administrativa. A anulação de liquidações indevidas e ilegais na fase administrativa, expurgando-as da ordem jurídica, contribuiria fortemente para a diminuição dos processos que dão entrada nos tribunais, permitindo naturalmente a melhoria nos tempos de resposta destes.

¹⁵ Artigo 48.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT

¹⁶ Artigo 58.º da LGT

Conforme reforça o Juiz Conselheiro Manuel dos Santos Serra, a banalização do recurso à via judicial advém da “*inexistência de alternativas verosímeis para a resolução de conflitos fiscais*”, referindo ainda que “[...] o maior óbice ao regular funcionamento da nossa justiça tributária é [...] a persistência de uma situação em que praticamente todos os conflitos em matéria fiscal estão votados à judicialização, por uma ausência manifesta de alternativa aos tribunais”¹⁷.

E assim é, segundo cremos, mais do que por ausência de mecanismos ou garantias legais na fase graciosa (que as há), pela prática reiterada dos serviços da AT em negar provimento às reclamações graciosas e recursos hierárquicos sempre que a situação jurídica apresentada apresente maior complexidade e em regra maior valor.

Por esse motivo, urge reforçar a confiança do sujeito passivo na utilidade destes meios de resolução de litígios. Até porque situações existem em que é o próprio legislador que impõe o recurso à via administrativa antes mesmo de o sujeito passivo poder recorrer à via judicial por forma a colocar em causa o ato tributário¹⁸.

No entanto, muitas são as situações em que a AT encara reclamações graciosas e recursos hierárquicos como simples formalidades a cumprir antes do recurso à via judicial. Em particular, existe a perceção generalizada (que a prática das autoras confirma) de que a AT raramente inverte o sentido da sua atuação em procedimentos de elevada complexidade e/ou montante materialmente relevante. No entender das autoras, a circunstância descrita deve-se à tendencial complexidade acrescida das temáticas em questão nesses procedimentos, que conduzem a uma tomada de posição institucional da AT anterior ao pedido de reapreciação do ato pelo sujeito passivo.

Não se ignora que estatisticamente é maior a percentagem de procedimentos com decisão de deferimento favorável ao sujeito passivo (58% das reclamações graciosas decididas em 2020 mereceram uma decisão de mérito favorável ao sujeito passivo¹⁹), mas é igualmente factual que a grande maioria desses procedimentos tem origem em liquidações de IRS (muitas vezes baseadas em erros do próprio sujeito passivo que este corrige através de declarações de substituição convoladas em reclamação graciosa) e de Imposto Único de Circulação (“IUC”)²⁰.

De um universo de 48.702 reclamações graciosas instauradas em 2020, cerca de 56% respeitam a IRS e a IUC²¹.

Do que vem de se dizer intui-se, com algum grau de segurança, que as reclamações graciosas objeto de deferimento respeitam na sua grande maioria a “bagatelas jurídicas” e aos casos de erro evidente (muitas vezes do próprio sujeito passivo), sendo os processos de maior complexidade e tendencialmente maior valor (tipicamente no IRC, IVA, IMT e IS) são votados ao indeferimento e remetidos a posterior reação pela via judicial.

Não obstante, os meios graciosos deveriam servir de incentivo e ser olhados como uma oportunidade para que a que a AT revisse a posição adotada previamente e, se necessário, a adequasse e alterasse, de acordo com os argumentos apresentados pelo sujeito passivo.

Na prática, desafortunadamente, é muito raro que tal ocorra.

Sobre este aspeto, e para além da já proposta agilização e desburocratização da comunicação entre AT e sujeitos passivos, entende-se ser oportuno sugerir duas medidas concretas.

A primeira destas medidas relaciona-se com a estrutura orgânica da AT. No entender das autoras, seria benéfico que a AT tivesse, além de elevado grau de autonomia das equipas de justiça tributária responsáveis pela apreciação dos meios graciosos em que se requer a reapreciação do ato, equipas especializadas não apenas por imposto, mas também em matérias específicas e de maior complexidade como sucede com os preços de transferência. Apenas a título de exemplo, vê-se como essencial que uma equipa especializada em decidir contendas em matéria de IRC integre funcionários com formação específica e avançada não apenas em fiscalidade como em contabilidade.

Reitere-se que a complexidade do sistema fiscal e a sofisticação financeira e económica atuais são a nosso ver pouco compatíveis com técnicos ou profissionais que sejam transversais a todas as matérias. Precisamente por isso se vê vantagem na especialização e na dotação de melhores meios e mais específica e adequada formação às equipas responsáveis pela decisão dos meios graciosos.

O que a experiência prática nos tem revelado é que em matérias mais complexas do ponto de vista técnico, em que a AT já tenha adotado uma posição em sede inspetiva ou os montantes da receita em causa sejam particularmente elevados, em sede graciosa não se faz sequer uma apreciação ou ponderação adicional, simplesmente louvando-se a AT no que já consta do relatório final de inspeção, indeferindo o meio gracioso e remetendo a decisão para a subsequente fase judicial.

¹⁷ SERRA, Manuel Fernando dos Santos, “Cidadania e Justiça Fiscal: Entre o Ideal e a Realidade”

¹⁸ Exemplo disso é a avaliação indireta, cuja impugnação judicial, nos termos do n.º 2 do artigo 86.º da LGT, impõe o esgotamento prévio dos meios administrativos previstos na lei. O mesmo se dirá da impugnação do erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável que, nos termos do n.º 5 daquele normativo legal e do artigo 117.º do CPPT, exige a reclamação graciosa como meio de contestação prévio à impugnação judicial.

¹⁹ Dados do Relatório Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2020 - XXII Governo - República Portuguesa (portugal.gov.pt), pág. 139

²⁰ Dados do Relatório Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2020 - XXII Governo - República Portuguesa (portugal.gov.pt), pág. 138

²¹ Dados do Relatório Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2020 - XXII Governo - República Portuguesa (portugal.gov.pt), pág. 137 e 138

E assim é não apenas pela amiúde manifesta impreparação e notória falta de meios (revelada muitas vezes pela simples adesão aos argumentos que constam da fase inspetiva, sem qualquer ponderação adicional na fase graciosa), como pela velada tentativa de manter a receita fiscal, escusando-se a AT de a comprometer e deixando ao Tribunal que o faça.

Por isso se considera que importa e urge uma mudança de mentalidade (em que a AT se veja a si própria como a guardiã da legalidade e não da receita), que pode naturalmente ser potenciada pela atitude e pelas instruções internas veiculadas pelos dirigentes da AT; e pela criação de equipas especializadas dentro da justiça tributária, melhor formadas e mais capacitadas, que estando disponíveis para apreciar e mudar de posição, promovam uma verdadeira análise dos dissídios que lhe são submetidos para apreciação, não relegando como regra para os Tribunais.

Por outro lado, seria também importante que a AT adequasse a sua atuação (quer em sede inspetiva quer no âmbito do gracioso tributário) às decisões de tribunais superiores. Com efeito, as recentes alterações ao n.º 4 do artigo 68.º-A da Lei Geral Tributária (“LGT”)²² são de enorme importância. Nos termos deste artigo, a AT fica vinculada à revisão das suas orientações genéricas de acordo com a jurisprudência de tribunais superiores.

Em fevereiro deste ano, a Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, densificou esta norma, passando a prever que tal obrigação surge sempre que as orientações genéricas da AT tratem de matéria apreciada (i) em decisão sumária por um tribunal superior, nos termos do artigo 656.º do Código de Processo Civil (“CPC”); (ii) em acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) ou (iii) 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.

Estivesse já completo o processo de “*consciencialização do imposto*” referido *supra* e tal norma não seria necessária. De facto, a manutenção de procedimentos de inspeção, de atos tributários ou de procedimentos gratuitos pendentes (reclamações e recursos hierárquicos) nos quais a AT assume posição contrária ao firmado em jurisprudência consolidada de tribunais superiores consubstancia uma grave violação do seu propósito de prossecução do interesse público, determinando as mais das vezes o desperdício de recursos públicos em contendas desnecessárias e evitáveis.

Note-se que a obrigação de a AT rever as orientações genéricas (que vinculam a sua atuação) atendendo à jurisprudência dos tribunais superiores está legalmente consagrada naquele preceito e em vigor desde 2014.

Não obstante, em 2021 (7 anos depois), sentiu o legislador necessidade de detalhar e densificar aquela norma, que se mantinha simplesmente inoperante.

Vê-se com grande dificuldade que a AT mantenha uma determinada posição, fundada na interpretação que faz da lei (conste tal posição ou não de uma instrução administrativa), mesmo depois de os tribunais superiores terem emitido, em alguns casos, dezenas de decisões em que esclarecem que a melhor interpretação da lei é outra e que tal posição da AT é ilegal²³.

Não se compreende sequer que seja necessário verter em letra de lei a necessidade de revogação de orientações genéricas que consagrem interpretações contrárias à jurisprudência superior (o que de resto é apenas demonstrativo da posição da AT de que se deu nota anteriormente, como guardiã da receita e não da legalidade, mantendo na ordem jurídica liquidações emitidas que os tribunais já esclareceram ser ilegais e obrigando a um contencioso desnecessário, moroso e que consome recursos essenciais).

Entenda-se que manter em curso (e pior ainda, iniciar novos procedimentos inspetivos) em que se promovem correções e se liquidam impostos com base em interpretações já declaradas ilegais é de tal forma inútil e consumidor de recursos públicos que ofende não apenas o interesse público a que se dirige a atuação da AT como a mais elementar consciência democrática.

Aliás, é entendimento das autoras que o legislador poderia (e deveria) ter ido manifestamente mais longe nesta matéria. Assim, crê-se que a lei deveria i) prever prazos para a AT rever as suas orientações genéricas sempre que contrárias à jurisprudência superior, estabelecendo-se cominações para a eventualidade da AT se manter no incumprimento deste seu dever; e ii) tornar operativo o regime, não apenas através da revogação das orientações administrativas contrárias à jurisprudência, como criando procedimentos e regras para a revogação dos atos tributários emitidos em sentido contrário àquela jurisprudência²⁴.

Quanto à operacionalização (que infelizmente não se vê que possa efetivar-se a não ser por instrumento normativo/imposição legal), sugere-se:

²² Alterações introduzidas pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro

²³ Como sucedeu há alguns anos relativamente ao modo de determinação da derrama no caso de entidades submetidas ao Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades, em que a AT manteve na ordem jurídica (sem os revogar), dezenas de atos de liquidação de IRC com base na sua interpretação da lei (que no caso constava de uma orientação administrativa) já declarada ilegal por inúmeras decisões judiciais.

²⁴ Como se fez no Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15/10/2018, embora com uma janela temporal limitada, que findou a 31/12/2019.

- i) A previsão de um vício específico do ato de liquidação para estas situações, ou seja, considerar-se-iam ilegais todas as liquidações emitidas ou mantidas (em sede de reclamação graciosa ou recurso hierárquico) em sentido contrário à jurisprudência superior reiterada (existindo ou não orientações genéricas sobre a matéria).

Tal permitiria aos contribuintes fazer valer o seu direito à anulação de tais liquidações de forma mais expedita, sem ter que invocar novamente todos os argumentos em favor da sua tese e apenas invocando a jurisprudência que suporta a sua posição (e a ilegalidade do imposto em causa), agilizando a decisão.

A título de exemplo, tome-se uma liquidação de imposto que viesse a ser emitida pela AT já existindo jurisprudência reiterada quanto à matéria em causa.

Prever-se-ia a desconformidade com a posição jurisprudencial como vício do ato em si mesmo, assim permitindo que a simples invocação de tal vício e demonstração da existência da jurisprudência (e naturalmente a similitude entre as questões em causa) conduzisse à anulação do ato em sede graciosa.

- ii) A previsão de deferimento tácito quanto ao vício de desconformidade com a jurisprudência assente em caso de inexistência de decisão expressa pela AT no prazo de 4 meses²⁵ a contar da invocação do vício.

Tal vício poderia naturalmente ser superveniente à pendência de eventuais meios gratuitos, pelo que a sua invocação posterior à dedução da reclamação ou recurso hierárquico e o seu deferimento levariam a que ficassem prejudicados os demais vícios anteriormente invocados.

- iii) A previsão de dispensa automática do dever de prestação de garantia para efeitos da suspensão da execução fiscal nestes casos (evitando que os sujeitos passivos incorram em gastos desnecessários que a ilegalidade do imposto em causa já declarada pelos tribunais não justifica e que o Estado teria que reembolsar quando a anulação do imposto, em consonância com a posição jurisprudencial, ocorresse no futuro).

Por fim, importa incluir uma nota final sobre outro problema que afeta e descredibiliza a justiça administrativa – a sua morosidade. À semelhança da via judicial (embora em menor medida), a resposta da justiça administrativa é, sobretudo nos casos de maior complexidade, elevado (muito além do que impõe a lei), em claro e necessário prejuízo dos sujeitos passivos (que veem a sua vida suspensa com o protelamento da decisão administrativa) e do Estado (que não vê cristalizada a arrecadação da receita objeto da contenda ou a sua anulação), e como tal prejudicando necessariamente a competitividade da economia.

De acordo com o já mencionado Relatório da OCDE, “[o]s mecanismos de revisão administrativa têm sido tradicionalmente morosos, contribuindo para o aumento do contencioso judicial”. Nesse sentido, recomenda-se: “As autoridades devem efetuar outros avanços ao nível do mecanismo de recurso administrativo (recurso hierárquico) e incentivar uma maior disponibilidade, por parte da administração fiscal, em reverter uma decisão prévia em resultado da avaliação de um recurso.”²⁶

De facto, dados de 2020 demonstravam que 34% dos recursos hierárquicos pendentes no ano de 2020 (correspondendo a 759 processos) respeitavam a anos anteriores a 2019, ou seja, pendentes há pelo menos 2 anos²⁷. Ora, nos termos do artigo 66.º, n.º 5 CPPT, os “recursos hierárquicos serão decididos no prazo máximo de 60 dias”, o que significa que o prazo legalmente previsto para a decisão foi ultrapassado em 19 vezes, mantendo-se os procedimentos ainda pendentes.

Vê-se com grande dificuldade que um procedimento para o qual a lei prevê que seja arbitrada uma solução em 60 dias possa não estar ainda decidido 2 anos depois, sendo certo que esse incumprimento da lei (para o qual esta não prevê qualquer cominação) importa custos avultados para o Estado (que terá que suportar juros a favor do sujeito passivo se este tiver pago ou reembolsar os gastos que este teve com a prestação de garantia se o não tiver feito, e que são tanto maiores quanto maior for o tempo da decisão) e para o sujeito passivo (que se vê ilegalmente desapossado do valor do imposto pago, ainda que posteriormente anulado, ou, em alternativa, que terá de pagar juros pela demora na decisão, que seriam em valor muito inferior se a decisão fosse proferida em 60 dias, como prescreve a lei).

Nas palavras do Professor Diogo Leite de Campos, tal circunstância conduz a que “o contribuinte [possa] ter durante anos (cinco, vinte, trinta) a ameaça de uma obrigação fiscal; dificultando esta a sua consistência financeira e o crédito bancário; podendo levar à insolvência da sociedade comercial (como muitas vezes tem levado) ou a uma angustiada e precária vida da pessoa singular; crescendo que tendo prestado, em princípio, garantia para suspender a execução, esta constituirá um encargo durante anos sem fim. Tudo a prejudicar, repito, a capacidade financeira da sociedade e a sua competitividade, nomeadamente perante outros Estados que não conhecem iguais

²⁵ Em respeito pelo prazo estabelecido no art.º 57º, n.º 1 da LGT.

²⁶ Disponível para consulta em <https://www.oecd.org/about/publishing/Portugal-Consolidacao-da-reforma-estrutural-para-o-apoio-ao-crescimento-e-a-competitividade.pdf>

²⁷ Dados do Relatório Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2020 - XXII Governo - República Portuguesa (portugal.gov.pt), pág. 141

*demoras da administração da justiça. Envolvendo maiores custos do que a prescrição.*²⁸

Não se ignora a escassez de recursos da AT, mas defende-se que o investimento necessário ao reforço e melhoramento dos recursos acima proposto, potenciando o recurso generalizado dos contribuintes à via graciosa, se esta for uma verdadeira alternativa à via judicial, seria largamente compensado pelos custos que o atual estado de coisas necessariamente gera (não apenas porque permitiria diminuir de forma muito acentuada o contencioso judicial – resolvendo-se os litígios em fase prévia –, como porque a decisão célere na via administrativa evitaria os custos com juros que a atual demora impõe). A acrescer, ter vias graciosas operativas e céleres (com o necessário investimento em recursos para o efeito) gera uma maior confiança dos contribuintes na AT e uma mais rápida e melhor Justiça, tudo em abono necessariamente de uma economia mais eficiente (em que saber se a receita tributária é ou não devida se cristaliza com uma decisão na via graciosa em apenas alguns meses).

2. O contencioso tributário – um instantâneo das principais fragilidades

Estimular a economia significa necessariamente adotar medidas potenciadoras do investimento privado, e para tanto é inquestionável que a segurança jurídica e a confiança dos privados no correto funcionamento do sistema fiscal são elementos essenciais, como acima já se notou.

Conforme sublinha o Juiz Conselheiro Manuel dos Santos Serra, “[i]nstrumento indispensável à garantia dos direitos do contribuinte perante a administração fiscal, o contencioso tributário é comumente apontado como um dos calcanhares de Aquiles da nossa economia. E com razão: a morosidade dos tribunais tributários na resolução dos processos é, sem dúvida, fortemente penalizadora para a competitividade das empresas e desmotivadora do investimento estrangeiro em território nacional.”²⁹

Com efeito, uma exposição sobre as fragilidades do contencioso tributário português não poderia deixar de apontar, aliás, em lugar cimeiro, a morosidade da justiça, alertando para os seus efeitos nefastos.

Deixam-se abaixo os elementos disponíveis sobre a duração média dos processos judiciais tributários findos nos tribunais fiscais de 1.^a instância nos últimos três anos. De facto, não só é possível observar que a duração média dos processos com algum nível de complexidade técnica (sobretudo as impugnações judiciais e as oposições judiciais) é muito elevada, como existe, nesses mesmos processos, uma tendência clara de agravamento.

Duração média (em meses)		Ano		
Matéria	Espécie	2020	2019	2018
Fiscal	Processos de impugnação	72	70	58
	Ação administrativa	35	54	56
	Outras ações	5	5	5
	Embargos/oposição	50	46	38
	Incidentes de execução fiscal	5	6	6
	Processos urgentes - intimação	8	8	9
	Processos urgentes - outros	5	7	4
	Processos cautelares	2	4	4
	Reclamação de Créditos	104	123	100
	Recurso contra ordenação	24	19	17
	Execução julgados	23	20	26
Outros processos N.E.	19	12	8	
Total		48	44	37

Fonte: Estatística da Justiça, dados oficiais disponibilizados pela Direção-Geral da Política de Justiça³⁰

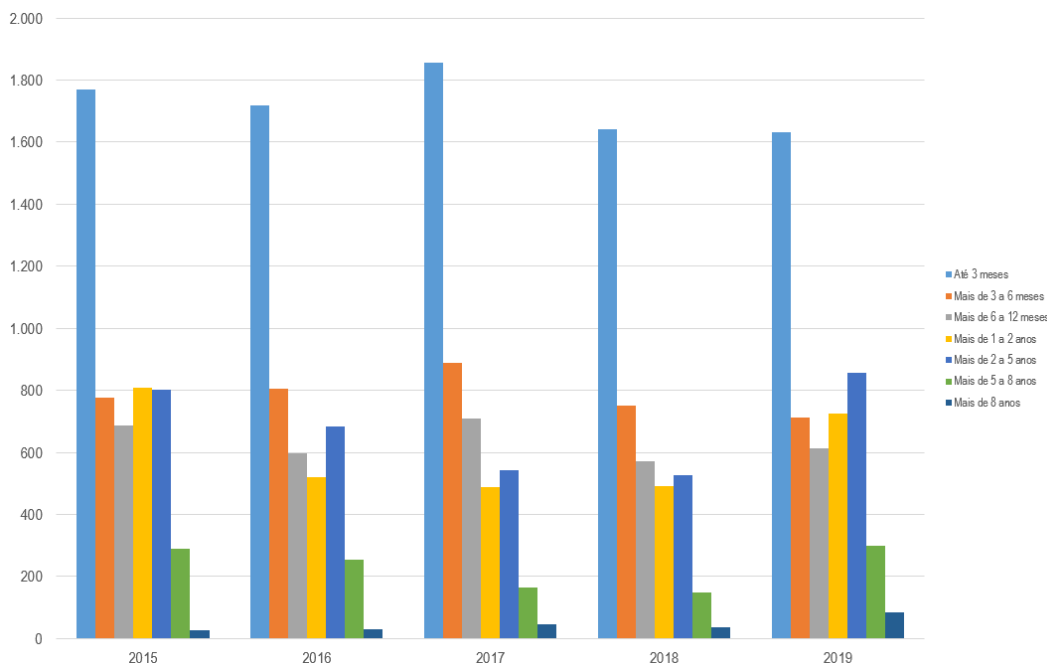
²⁸ CAMPOS, Diogo Leite de, “Processo e Procedimento na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, in *Contencioso Tributário*, junho de 2015, disponível em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/Contencioso_Tributario.pdf

²⁹ SERRA, Manuel Fernando dos Santos, “*Cidadania e justiça Fiscal: Entre o Ideal e a Realidade*”

³⁰ Disponível em <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Duracao-media-dos-processos-findos-nos-tribunais-administrativos-e-fiscais-de-1-instancia.aspx>

Simultaneamente, conforme demonstra o gráfico que se deixa em seguida, nas instâncias superiores – Tribunais Centrais Administrativos (“TCA Norte” e “TCA Sul”) e no STA – é possível verificar que houve nos últimos anos um agravamento do número de processos cuja tramitação é superior a 5 anos.

Gráfico 1 - Escalões de duração dos processos findos nos tribunais administrativos superiores



Fonte: Estatística da Justiça, dados oficiais disponibilizados pela Direção-Geral da Política de Justiça³¹

A larguíssima maioria do número de processos instaurados perante os tribunais tributários em 2020 respeita a tributos em discussão cujo valor é inferior a € 99.999³², sendo que, estamos certas, dentro de tais processos haverá centenas (se não milhares), que respeitam a valores muito inferiores àquele limite máximo.

Não se divulga contudo (e seria interessante), o montante total da dívida tributária em discussão nos tribunais, nem a percentagem dessa dívida que foi paga pelos sujeitos passivos ou que se encontra não paga mas garantida.

O certo é que o tempo médio de decisão de uma impugnação judicial (em que se discute a legalidade de um ato de liquidação) foi de 6 anos, e o tempo médio de decisão de uma oposição judicial (em que se discute a legalidade da cobrança coerciva/execução de uma dívida tributária) de mais de 4 anos.

Repita-se, perante um ato de liquidação de imposto, o sujeito passivo pode optar por pagar, ou, não o fazendo, prestar garantia adequada para suspender o processo executivo, nos termos dos artigos 52.º, n.º 2 da LGT e 169.º, 170.º, 195.º e 199.º do CPPT.

Tendo pago, se a dívida vier a ser anulada por uma decisão proferida pelo Tribunal 6 anos depois (que na verdade, e caso exista recurso, só se deverá cristalizar 8 ou mais anos depois), o sujeito passivo terá direito a ser reembolsado do imposto que pagou, acrescido de juros indemnizatórios à taxa anual de 4% contados desde a data do pagamento indevido até à data do reembolso³³. Significa isto que se o processo tardar 8 anos em ser decidido e o for em sentido favorável ao sujeito passivo, além do necessário dispêndio dos recursos com o funcionamento do Tribunal, o Estado tem ainda o custo acrescido de € 32.000 por cada € 100.000 de imposto anulado.

Ao invés, se o sujeito passivo tiver optado por prestar garantia idónea, e vier a ser proferida uma decisão de anulação do imposto, nos mesmos 8 anos, o sujeito passivo terá mantido e custeado por todos esses anos uma garantia cujos encargos o Estado terá que indemnizar.

Se, diferentemente, a decisão proferida for (em sentido desfavorável ao sujeito passivo) no sentido de manter a liquidação do imposto e este não o tiver pago, além da garantia que custeou durante todos esse anos, ver-se-á

³¹ Disponível em <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Escaloes-de-duracao-dos-processos-findos-nos-tribunais-administrativos-superiores.aspx>. Importa referir que o gráfico se reporta tanto a processos fiscais como administrativos, porquanto não estão disponíveis dados semelhantes que considerem em exclusivo processos fiscais.

³² Dados do Relatório Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2020 - XXII Governo - República Portuguesa (portugal.gov.pt), pág. 144

³³ Cf. art.º 43º da LGT

obrigado a pagar a dívida acrescida de juros de mora por todo o período que o tribunal tardou em decidir, a uma taxa anual que em 2021 é de 4,705%³⁴.

Parece pois evidente que a demora na administração da justiça tributária importa avultadíssimos custos quer para os sujeitos passivos quer para o Estado, em prejuízo óbvio da economia e da Justiça.

Note-se que o direito de acesso à justiça é de raiz constitucional³⁵ e que “[o] processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesse legalmente protegidos em matéria tributária”, sendo que a lei estima esse tempo útil como correspondendo à duração máxima de 2 anos de um processo em primeira instância³⁶.

É pois evidente que a morosidade dos tribunais equivale, em termos práticos, à denegação de justiça. Um sujeito passivo que se vê desapossado de uma quantia durante 8 anos, sem que durante esse lapso temporal consiga perceber se esta é ou não devida, pode simplesmente soçobrar. De resto, não faltam exemplos de pessoas singulares com vidas precárias (usando a expressão do Sr. Prof. Diogo Leite de Campos) e de sociedades empurradas para a insolvência por se verem obrigadas a pagar dívidas tributárias ou a ver onerados os seus bens, impedindo-as de continuar a atividade.

Por outro lado, e nas situações em que o imposto é anulado, somos todos chamados (enquanto contribuintes que provêm a receita ao Estado) a suportar os encargos dos juros ou da indemnização com prestação de garantias pelo sujeito passivo, que seriam tanto menores quanto menor fosse o tempo da decisão.

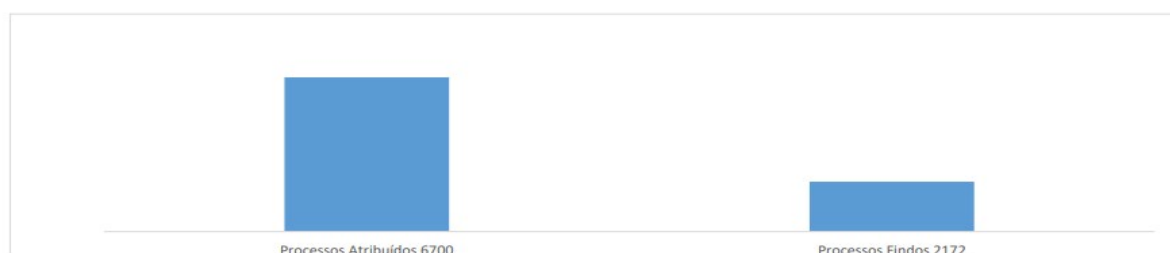
A demora na decisão judicial tributária é pois em prejuízo da economia, da comunidade e do Estado, e é um problema, confessa-se, de muito difícil resposta.

Por tudo isto, entendemos a melhoria do tempo de resposta dos tribunais administrativos e fiscais – claro está, sem prejuízo para a qualidade da justiça – deverá ser a prioridade de qualquer proposta a fazer nesta matéria.

Importa enaltecer as seguintes alterações legislativas que, em nosso entender, contribuíram para este propósito:

- A criação do Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (“**RJAT**”) pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro³⁷;
- A criação de equipas de magistrados judiciais com vista à recuperação de pendências na jurisdição administrativa e tributária, pelo Decreto-Lei 81/2018, de 15 de outubro, que na secção tributária, logrou a recuperação de cerca de 32% dos processos que lhe foram atribuídos, conforme gráfico *infra*³⁸, mas que teve uma limitação temporal de apenas dois anos; e
- A criação de juízos de competência especializada nos Tribunais Administrativos e Fiscais pelo Decreto-Lei n.º 174/2019, de 13 de dezembro, que criou juízos de execução fiscal e de recursos contraordenacionais.

Gráfico 2 - Resultado Global das ERP da área tributária



Fonte: Relatório Anual de atividade dos Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais de 2019³⁹

No entanto, entendem as autoras que muito resta ainda por fazer. Desde logo porque, conforme se pôde observar, o contencioso tributário permanece ainda muito lento. Conforme já se referiu, as consequências da morosidade do

³⁴ Cf art.º 44º da LGT e [Aviso 369/2021](#)

³⁵ Cf. art.ºs 20º e 268º da CRP

³⁶ Cf. art.º 96º, n.ºs 1 e 2 do CPPT

³⁷ Que, não obstante, mantém deficiências óbvias que poderão e, em opinião das autoras, deverão ser corrigidas, como o facto de não abranger as Regiões Autónomas.

³⁸ Em nossa opinião, esta medida torna-se tão mais relevante quanto, conforme sublinha o Professor Ascensão Lopes, “[o] principal problema dos Tribunais Tributários, atualmente, é o da recuperação dos processos pendentes”, “Inoperâncias da via judicial tributária: mudança de paradigma”, in *V Congresso de Direito Fiscal*, Vida Económica, março de 2019, p. 58

³⁹ Disponível em <http://www.cstaf.pt/documentos/RELAT%C3%93RIO%20CSTAF%202019.pdf>

contencioso tributário são especialmente gravosas para as partes envolvidas, pela situação de instabilidade em que se encontram até à decisão final.

O sujeito passivo, porque pagou ou mantém prestada uma garantia durante anos.

A AT, que se vê na contingência de ter que vir a pagar juros durante todos esses anos ou que permaneceu durante esse período sem arrecadar a receita.

É por isso evidente e incontornável o impacto nefasto da morosidade das decisões na jurisdição administrativa e fiscal, afetando de forma clara a vidas dos sujeitos passivos (singulares ou coletivos), implicando o dispêndio de recursos e o protelar da arrecadação da receita, e com estes a competitividade da nossa economia.

3. Medidas para agilizar o contencioso tributário

Da exposição *supra* concluiu-se que a reforma do contencioso tributário mais urgente passa pela diminuição dos tempos de resposta dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, naturalmente sem prejuízo da sua qualidade.

Como se deixou já escrito, entendem as autoras que a principal medida que se impõe é um melhor funcionamento dos serviços e a operacionalização dos meios gratuitos, assim permitindo evitar litígios tributários, solucionando-os a montante e evitando a necessidade de recurso a tribunal.

As medidas propostas visam – e dependem – sobretudo, de uma mudança de mentalidade dos atores que interatuam no cenário jurídico-tributário. Sem tal transformação, não restam dúvidas que qualquer “reforma por decreto” se tornará inoperante, porquanto desacompanhada do *animus* dos vários agentes que, no dia-a-dia, compõem o sistema fiscal (o legislador fiscal, o sujeito passivo e a AT).

Do mesmo modo que se propôs a criação de mecanismos ágeis e eficientes de conformação dos atos tributários com a jurisprudência superior que lhes seja contrária, propõe-se a aplicação de igual medida na sede judicial.

Como se referiu antes neste texto, o Decreto-Lei 81/2018 previa que a AT deveria “*avaliar da revogação ou anulação dos atos administrativos em matéria tributária e rever os atos tributários que sejam objeto de processos tributários pendentes de decisão final ou recurso nos tribunais administrativos e fiscais, incluindo nos tribunais superiores, notificando o tribunal dessa decisão*”⁴⁰.

Contudo, não só a referida medida foi limitada no tempo (até 31/12/2019), como o simples *dever de avaliar* pela AT reduziu a sua amplitude e incrementou o seu nível de discricionariedade, votando a medida ao insucesso.

Impunha-se pois, segundo entendem as autoras, e a par do que se propôs para a fase gratuita, criar medida idêntica, sem margem de discricionariedade e sem limitação temporal.

Dito de outro modo, o que se propõe é a obrigação⁴¹ de a AT revogar todos os atos tributários ou em matéria tributária que sejam objeto de um processo pendente, quando haja sido entretanto proferida jurisprudência quanto à matéria objeto do processo em sentido favorável ao sujeito passivo.

Naturalmente que uma tal previsão, desacompanhada de cominação, seria provavelmente (como os regimes anteriores) inoperante.

À luz da sugestão que se deixou acima, no sentido da criação de um vício autónomo de desconformidade com a jurisprudência entretanto produzida, e na ausência de revogação pela AT, ao sujeito passivo bastaria invocar tal vício superveniente no processo pendente, suprimindo o Tribunal a inépcia da AT e declarando com fundamento em tal vício a ilegalidade do ato. Deste modo, cremos, que seria possível alcançar não só uma mais rápida decisão como uma tendencial uniformização da jurisprudência⁴², em benefício da Justiça e da competitividade da economia.

Por outro lado, pelo número elevado de pendências e pelos resultados alcançados com a anterior medida, propõe-se a criação de novas equipas de recuperação de pendências, à semelhança da medida adotada em 2018 (através do DL 81/2018).

Propõe-se ainda, natural e necessariamente, o reforço dos meios humanos e técnicos dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal.

Conforme se referiu anteriormente, a propósito de idêntica medida proposta para as equipas de justiça tributária da AT, não se ignora que tal importa necessariamente custos, mas entende-se que os ganhos de eficiência e menores custos gerados por uma mais rápida resposta dos tribunais suplantam os custos necessários à maior dotação de meios a esta jurisdição.

⁴⁰ Cf. art.º 10º daquele diploma.

⁴¹ Que o considerando 1) do DL 81/2018 previa mas que a concretização no art.º 10º não consagrou.

⁴² Que outras medidas entretanto introduzidas, já promovem, como a possibilidade de suspensão de processos em que a questão a decidir seja essencialmente a mesma quando existam mais de 10 processos em tais circunstâncias no mesmo Tribunal (dando-se andamento a um e suspendendo-se os demais) – cf. art.º 10.º, n.º 1 do CPPT, introduzido pela Lei n.º 118/2019, de 17/09.

Entende-se ainda como útil a reintrodução de uma regra (numa lógica similar à regra que existiu até 2006 no n.º 2 do art.º 49º da LGT), segundo a qual deixa de verificar-se o efeito suspensivo do prazo prescricional provocado pela pendência dos meios contenciosos quando determinem a suspensão da cobrança da dívida (nos termos do art.º 49º, n.º 4 b) da LGT) sempre que o processo em causa (impugnação, recurso ou oposição) se encontre parado por mais de um ano por causa não imputável ao contribuinte.

Por último, sugere-se ainda a possibilidade de os juízes desta jurisdição serem auxiliados, quando assim o entendam, por profissionais de áreas técnicas como contabilidade ou finanças, a quem caberia a função de prestar apoio técnico que permita ao juiz uma maior compreensão e com ela melhor capacidade e melhor decisão.

Espera-se assim, com o que acima se deixou, contribuir para uma reflexão e as propostas que se sugerem, para uma melhoria do estado de coisas atual no contencioso tributário português, com uma mais rápida e melhor Justiça e com o necessário subsídio que tal representará para a competitividade da economia.