

PARTE 5

CAPÍTULO IV

Por um Contencioso Tributário mais simples, célere e eficaz

JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS

Por um Contencioso Tributário mais simples, célere e eficaz

1. Introdução

O sistema fiscal português é bipolar quanto à sua caracterização, porquanto, se revela um sistema ineficiente e injusto no capítulo da tributação e, por outro lado, no domínio dos procedimentos e das tecnologias de informação, é um sistema bastante moderno e eficaz. É um sistema injusto na medida em que a sua finalidade (satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas) é realizada através da tributação de uma percentagem reduzida de cidadãos e de agentes económicos. Um número assaz expressivo de empresas tem resultados negativos pelo que a sua tributação é inexistente ou inexpressiva. Um número muito reduzido de empresas é que concorre para a formação da receita do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). Em relação às pessoas singulares é muito elevado o número das que não pagam imposto, visto que os rendimentos que auferem – rendimentos do trabalho – são inexplicavelmente muito baixos. Esta realidade tem sido persistente ao longo dos anos, não obstante os sucessivos posicionamentos políticos que o país tem conhecido após a sua integração no espaço económico e político europeu. Foi em 1986, com a entrada em vigor do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)¹ que o sistema fiscal em termos de estrutura organizativa e funcional se começou a modernizar. O IVA foi o primeiro imposto centralizado e informatizado. A implementação do IVA representou uma profunda rutura com a tradição dos procedimentos de liquidação, cobrança e de fiscalização. Com o IVA começou uma nova era no sistema fiscal português que foi depois prosseguida, no fim dos anos oitenta do século XX, com a reforma do imposto sobre o rendimento e com a reforma do património. Esta última foi aprofundada em 2003.

Em 1989, o ordenamento jurídico tributário passou a integrar uma Lei Geral Tributária (LGT)² que sistematizou num único diploma as regras e os princípios fundamentais do sistema fiscal, contribuiu para reforçar o combate à fraude e evasão fiscal e introduziu uma filosofia de cooperação e de confiança na relação dos contribuintes com a administração tributária. A LGT é o diploma estruturante do sistema fiscal, porquanto é a lei que dá expressão material aos princípios Constitucionais que enquadram o exercício da atividade tributária, bem como integra o catálogo dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Em 2001, o sistema fiscal ficou completamente estruturado no plano substantivo e no domínio procedimental e processual, na medida em que passou a beneficiar de novas leis em praticamente todas as áreas de tributação e, outrossim, de um Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)³, de um regime jurídico a regulamentar o exercício do poder inspetivo, de um novo Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)⁴ e, ainda, de um Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT)⁵. Sem prejuízo da sua simplificação, em termos jurídicos, o sistema fiscal não é perfeito, mas é robusto e tende a responder às necessidades dos cidadãos e dos agentes económicos.

No plano da organização administrativa, não obstante em 2012 ter sido criada a Administração Tributária e Aduaneira, será fundamental repensar a estrutura dos serviços tributários nas suas diversas dimensões territoriais. É inquestionável que no capítulo da informatização, desmaterialização de procedimentos e aproveitamento das novas tecnologias de informação, a administração tributária portuguesa será uma das mais modernas e avançadas, contribuindo, de forma muito relevante, para prestigiar a Administração Pública portuguesa.

Não obstante esta realidade, são diversas as variáveis que contribuem para que o sistema fiscal constitua um fator de perturbação do exercício da atividade económica e, assim, prejudique a competitividade da economia. De entre essas variáveis poder-se-ão elencar as seguintes:

- Excessiva complexidade da regulamentação jurídica;
- Falta de coerência na regulamentação de algumas realidades ou figuras jurídicas;
- Falta de coerência sistemática de algumas leis tributárias;
- Frequentes e sistemáticas alterações legislativas;
- Desequilíbrio entre os prazos para o exercício dos direitos dos contribuintes e o exercício dos poderes da administração tributária;
- Excessiva burocratização e escassa ação substantiva na resolução da conflitualidade;
- Insuficiente aproveitamento do procedimento tributário no domínio da justiça;

¹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/94, de 26 de dezembro. Só entrou em vigor em 1 de janeiro de 1986, data da adesão de Portugal à Comunidades Económica Europeia.

² Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro.

³ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de julho.

⁴ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro.

⁵ Aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho.

- Excessiva morosidade do processo judicial tributário;
- Excessiva predisposição psicológica para o sancionamento;
- Falta de consistência na relação de confiança entre os agentes da relação jurídica tributária.

Com problemas desta índole dificilmente um sistema fiscal conseguirá alcançar elevados índices de competitividade. Embora relevante, não é suficiente considerar apenas o plano substantivo, reduzindo taxas ou criando programas de incentivos fiscais. Para potenciar a competitividade e criar condições para incrementar a atividade económica e induzir o investimento é fundamental, outrossim, ter em consideração a estabilidade do sistema fiscal, os aspetos atinentes ao exercício da atividade tributária, bem como eliminar causas ou fontes de conflitualidade desproporcionada. O exercício do poder inspetivo é indispensável para garantir a justa distribuição da carga fiscal e a justiça e equidade do sistema fiscal. Não obstante ser sobre os contribuintes que recai o ónus do cumprimento das obrigações tributárias, quer estas sejam de natureza acessória ou consistam na obrigação de pagamento da dívida tributária, importará não olvidar que o dever de pagar impostos emergente da relação jurídica tributária conflitua com o direito à gestão dos deveres fiscais, pelo que o contribuinte tenderá a otimizar o quadro legal numa ótica de planeamento fiscal. Esta perceção sobre os deveres fiscais, só por si, não é censurável, desde que a ação do contribuinte se enquadre nos limites legais, e não represente qualquer propósito de obtenção de vantagens fiscais ilegítimas ou que possam consubstanciar violação das regras de concorrência económica.

Sem prejuízo do total e efetivo aproveitamento das tecnologias de informação, e não obstante o universo dos contribuintes ser muito amplo, o exercício do poder inspetivo tem de ser estruturado e desenvolvido de forma a induzir nos contribuintes ou obrigados tributários que é real e efetiva a possibilidade de a todo o momento qualquer contribuinte poder ser o alvo da ação inspetiva da administração tributária. O poder inspetivo não pode ser percebido pelos contribuintes como uma hipótese remota e longínqua. Se tal acontecer verificar-se-á uma predisposição para o incumprimento e para flexibilizar o rigor e o dever de cumprimento das obrigações tributárias. Nesta medida, a competitividade do sistema fiscal não depende exclusivamente do ordenamento jurídico substantivo e processual, mas, outrossim, da ação dos agentes procedimentais, configurando estes como os reais e efetivos sujeitos da relação jurídica tributária. Só o cumprimento das obrigações tributárias em circunstâncias de igualdade e de proporcionalidade pode contribuir para reforçar a competitividade da economia e fomentar a existência de agentes económicos fortes e agressivos. Numa perspetiva de racionalidade, afigura-se-nos que a fragilidade ou insuficiente projeção do poder inspetivo tenderá, com o decurso do tempo, a deteriorar a performance da “máquina fiscal” no que se refere ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Não obstante a defesa que se faz da ação inspetiva da administração tributária recusa-se uma visão ou conceção que fomente a produção de conflitualidade inconsistente, na medida em que os princípios estruturantes (art.ºs 5.º a 9.º do RCPITA⁶) do exercício do poder inspetivo exigem que tal poder seja utilizado no sentido de apurar a verdade sobre a situação tributária do contribuinte, num quadro de legalidade e de justiça material.

2. Ação legislativa

A ação legislativa é desenvolvida pelos órgãos do poder legislativo. Legislar sobre o sistema fiscal é uma competência da Assembleia da República (al. i) do n.º 1 do art.º 165.º da CRP) ou do Governo mediante autorização legislativa da Assembleia. É certo que a política fiscal é determinante para a execução orçamental. A Lei do Orçamento é anual e prevê as receitas necessárias para cobrir as despesas, sendo que a finalidade do sistema fiscal consiste exatamente em proporcionar o incremento da cobrança das receitas tributárias. São diversas as vicissitudes económicas, sociais e políticas que podem justificar que cada Governo tenha necessidade de ajustar o sistema fiscal em ordem a conseguir obter as receitas fiscais que permitam a efetiva execução das medidas políticas integradas no programa do Governo. Este desiderato pode ser legítimo e politicamente correto, porém, não deve encerrar uma desconsideração absoluta da tão desejada estabilidade do sistema fiscal. No nosso sistema fiscal, as alterações, modificações, reformas e revogações, ocorrem com excessiva frequência, não permitindo, por vezes, obter qualquer noção sobre a relevância e impacto da alteração legal antecedente. A frequente e excessiva produção legislativa verifica-se em todos os domínios do direito fiscal. Poder-se-á pensar que este fenómeno tende a incidir preferencialmente sobre os códigos fiscais de natureza substantiva, visto que são estes que integram as normas de incidência que tornam a tributação real e efetiva. No entanto, assim não acontece, na medida em que as leis procedimentais e processuais também são alvo de frequentes alterações legislativas. Por exemplo, a Lei Geral Tributária, desde a sua entrada em vigor em 1 de janeiro de 1989 já foi alvo de cinquenta e quatro alterações legislativas. O Código de Procedimento e Processo Tributário, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2000, já foi objeto de 39 alterações legais. Desde a entrada em vigor destes diplomas legais decorreram pouco mais de vinte anos, pelo que, não obstante a vida económica, social e política se desenvolver, por vezes, a um ritmo frenético e

⁶ Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro.

se vivam tempos de profundas inovações tecnológicas, não se compreende que se tenha verificado um número tão elevado de alterações legislativas incidentes sobre estes dois diplomas legais, tanto mais que são códigos que integram normas jurídicas essencialmente de natureza adjetiva. Estas constantes e sistemáticas alterações são críticas para a estabilidade do sistema fiscal e criam perturbação no exercício da atividade tributária e da atividade económica, designadamente, criam enorme confusão e dúvidas na generalidade dos contribuintes e não contribuem para reforçar a confiança entre os agentes tributários.

Por definição, a Lei deve ser simples, clara e útil. Se este paradigma for observado, em princípio, não será necessário estar a efetuar permanentes alterações legislativas. A estabilidade do sistema fiscal, nas suas diversas valências, e a credibilização do exercício da atividade tributária exigem que exista maior rigor, ponderação e melhor técnica legislativa na elaboração das leis tributárias.

Em ordem a potenciar a estabilidade do sistema fiscal deve ser introduzido na LGT um normativo travão, que condicione a alteração das leis tributárias a ciclos de três anos, designadamente, em relação às leis de natureza procedimental e processual. Tal impedimento deve ser extensivo aos códigos de natureza substantiva, salvo se a alteração se configurar necessária à execução de medidas políticas integradas no programa do Governo e executadas no orçamento do ano económico em que a alteração for proposta.

As frequentes alterações legislativas concorrem para fragilizar a lógica e a coerência da regulamentação jurídica, tornando-se por vezes fonte de interpretações diversificadas, duvidosas e incoerentes, que apenas contribuem para potenciar a conflitualidade, incrementar os custos de contexto e tornar o sistema fiscal iníquo e injusto.

Um sistema fiscal moderno, eficaz e eficiente exige leis tributárias estáveis, coerentes, e adequadas às realidades sociais e económicas, porquanto, as leis tributárias devem não só proporcionar a execução dos fins fiscais que lhes estão subjacentes, mas, outrossim, constituir um instrumento de fomento da atividade económica, de reforço da estrutura do tecido empresarial e de competitividade da economia.

O combate à fraude e à evasão fiscais é fundamental para produzir quadros de comportamento psicológico estruturados em linhas de absoluta predisposição para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias. A ação inspetiva, sem prejuízo da função sancionatória, deve ser, fundamentalmente, corretiva e integradora dos faltosos no sistema fiscal. A ação inspetiva e/ou coercitiva deve ter, fundamentalmente, uma função de reestruturação dos interesses conflituantes, não devendo constituir um vetor de exaustão dos contribuintes e dos agentes económicos.

Em resultado das excessivas alterações legislativas de que foram alvo, e com o propósito de criar um quadro legal moderno, simples, e adequado às necessidades, entendemos que deve ser feita uma revisão global e sistematizada da LGT e do CPPT, no sentido de dotar estes diplomas legais de coerência, eliminar duplicações normativas desnecessárias, clarificar e densificar alguns institutos ou figuras jurídicas tributárias. A revisão destes dois diplomas deve, outrossim, ser aproveitada para simplificar a atividade tributária, designadamente, na área da justiça tributária, através da eliminação e/ou reconfiguração de algumas formas de procedimento tributário, cuja existência atualmente se mostra desnecessária ou exige aperfeiçoamentos.

Na Lei Geral Tributária, sem prejuízo de aperfeiçoamentos de coerência, sistematização e de simplificação, devem ser efetuadas as alterações seguintes:

- Estabelecer um prazo máximo de cinco anos para liquidação de juros de mora;
- Eliminar o procedimento “Pedido de Revisão da Matéria Tributável”, previsto nos artigos 91.º a 94.º da LGT;
- Na tributação através de manifestação de fortuna ou acréscimos patrimoniais, eliminar o recurso judicial do art.º 146.º-B do CPPT;
- Eliminar os Pedidos de Revisão Oficiosa previstos nos n.ºs 1 e 4 do artigo 78.º da LGT;
- Densificar o instituto da prescrição das dívidas tributárias, em ordem a clarificar os efeitos das causas de interrupção e das causas de suspensão previstas no artigo 49.º da LGT, de modo a obter a autonomização temporal e conceptual da LGT na determinação da prescrição das dívidas tributárias;
- Reconfigurar as causas de suspensão do prazo de caducidade previstas no n.º 2 do artigo 46.º da LGT;
- Incrementar a LGT com novos princípios fundamentais ao exercício da atividade tributária, designadamente, o princípio da boa administração, o princípio da razoabilidade e da responsabilidade, densificar o princípio da boa-fé, com referência ao princípio da primazia da materialidade subjacente e, ainda, definir os contornos da administração tributária eletrónica;
- Sem prejuízo da sua realização logo que se verificar a insuficiência de bens penhoráveis, deve ser estabelecido um prazo máximo para a efetivação da responsabilidade tributária, após a verificação da inexistência de bens penhoráveis do devedor originário.

Atenta a celeridade com que hoje é instaurado o procedimento de liquidação e realizado o ato de liquidação de imposto, inclusive, com fundamento em elementos apurados em procedimento de inspeção tributária e, outrossim, instaurado o processo de execução fiscal, podendo o contribuinte beneficiar no processo executivo de isenção de garantia se não tiver condições económicas que lhe permitam proceder à constituição de garantia idónea, afigurase-nos que já não se justifica a existência de um procedimento complexo, moroso e ineficiente como o “Pedido de Revisão da Matéria Tributável”, quando o conflito atinente a esta tipologia de matéria controvertida pode ser

objeto de apreciação e decisão em termos adequados e mais eficazes em sede de Reclamação graciosa.

Em relação à tributação através de manifestações de fortuna ou acréscimos patrimoniais, o recurso judicial previsto no artigo 146.º-B do CPPT deve ser substituído pela impugnação judicial prevista no artigo 117.º do CPPT, condicionada à prévia apresentação do procedimento de Reclamação graciosa.

O pedido de Revisão do ato tributário, é por definição da iniciativa do contribuinte, o que de certa forma configura, em parte, uma duplicação do procedimento de Reclamação graciosa. Esta duplicação de procedimento não representa qualquer vantagem para os contribuintes ou para a administração tributária, ao invés, só gera confusão e torna complexo o sistema impugnatório de natureza administrativa.

No artigo 78.º da LGT deve ser exclusivamente regulada a Revisão oficiosa por iniciativa dos serviços, a qual deve ocorrer nos prazos atualmente consagrados neste artigo e com fundamento em erro imputável aos serviços.

A revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte com fundamento em erro imputável aos serviços deve passar a estar regulada no procedimento de reclamação graciosa. De igual modo, o pedido de revisão da matéria tributável com fundamento em injustiça grave ou notória (n.º 4 do art.º 78.º da LGT) deve passar a ser peticionado no procedimento de Reclamação graciosa.

Em face do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários (n.º 2 do art.º 30.º da LGT), é fundamental que seja estabelecido um prazo máximo para a efetivação da responsabilidade tributária, de modo a obstar que os processos se arrastem por tempo indeterminado, e tal tipo de responsabilidade tributária acabe por não ser efetivada, e as dívidas acabem por prescrever, sem qualquer apuramento de responsabilidades.

As alterações que se propõem em relação à LGT, com a eliminação do “Pedido de Revisão da Matéria Tributável” e com a eliminação do “Pedido de Revisão do Ato Tributário” tem por objetivo simplificar o sistema fiscal. Sem reduzir as garantias impugnatórias dos contribuintes, visa-se que ao nível do procedimento tributário – meios impugnatórios administrativos – os contribuintes passem exclusivamente a dispor do procedimento de Reclamação graciosa e do procedimento de Recurso hierárquico.

Nesta medida, os contribuintes passarão a poder acionar o procedimento de Reclamação graciosa para reagir contra o erro nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos ou contra o erro na quantificação da matéria tributável, sendo que tal só acontecerá após a notificação do respetivo ato de liquidação. E a impugnação administrativa do ato tributário de liquidação com fundamento em ilegalidade passará a poder ser feita exclusivamente através do Procedimento de Reclamação graciosa.

Em relação à revisão do ato tributário de liquidação, por iniciativa do contribuinte, com fundamento em erro imputável aos serviços, em função da nova regulamentação a integrar no CPPT, deve passar a ser requerida através do Procedimento de Reclamação graciosa, no prazo de 4 anos a contar da notificação do ato de liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago.

A revisão global do Código de Procedimento e de Processo Tributário terá por objetivo eliminar duplicações normativas que se verificam em relação à LGT, proporcionar melhor sistematização em relação a algumas matérias e, sem reduzir direitos ou garantias dos contribuintes, simplificar o procedimento tributário, o processo judicial tributário e o processo de execução fiscal.

Assim, no CPPT devem ser feitas as alterações seguintes:

- Eliminar o procedimento de elisão de presunções (procedimento contraditório próprio) previsto no artigo 64.º do CPPT;
- Uniformizar o prazo de perfeição das notificações eletrónicas e das citações eletrónicas;
- Eliminar o procedimento de correção de erros previsto nos art.ºs 95.º-A a 95.º-C do CPPT;
- Redefinir os fundamentos do procedimento de Reclamação graciosa;
- Definir os prazos da reclamação graciosa, em função dos fundamentos invocados pelo interessado, da forma seguinte:
 - ü 30 dias em caso de erro nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos ou erro na quantificação da matéria tributável e, ainda, em caso de tributação com base em manifestações de fortuna ou acréscimos patrimoniais;
 - ü 6 meses com fundamento em ilegalidade;
 - ü 3 anos em caso de autoliquidação, retenção na fonte ou pagamento por conta;
 - ü 4 anos, ou a todo o tempo, em caso de erro imputável aos serviços, consoante o tributo tiver sido ou não pago.
- Redefinir os fundamentos da impugnação judicial prevista no art.º 117.º do CPPT;
- Eliminar a citação através de postal simples em processo de execução fiscal;
- Uniformizar a extensão da garantia a prestar pelo executado nas situações de contencioso tributário e em caso de pagamento em regime prestacional;
- Uniformizar em 3 o número de prestações mensais em incumprimento como fundamento de exclusão de pagamento em regime prestacional;
- Permitir a dedução de oposição judicial no prazo de 30 dias a contar da penhora de bens, mediante o ónus do contribuinte provar que a perfeição da citação se verificou por presunção;

- Estabelecer o prazo de um ano, após a instauração do processo de execução fiscal, como data limite para a declaração em falhas da dívida exequenda e acrescido se não forem identificados em nome do executado bens ou rendimentos penhoráveis.

No domínio do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), em ordem a reforçar e a credibilizar o poder inspetivo da administração tributária e, outrossim, a torná-lo mais simples e eficaz, devem ser introduzidas alterações no sentido seguinte:

- Redefinir a marcha procedimental do procedimento de inspeção tributária, no sentido de balizar o termo da execução dos atos de inspeção em momento anterior à notificação do projeto de relatório;
- A regularização da situação tributária por parte do contribuinte deve ser consagrada como um direito. O seu exercício deve ser livre, espontâneo e deve poder ocorrer durante o decurso da ação de inspeção, e a regularização voluntária não poderá ser fundamento para determinar a perda ou a renúncia de qualquer direito impugnatório;
- Reforçar a expressão do poder inspetivo como ação prioritária e fundamental no apuramento da situação tributária dos contribuintes e quantificação dos tributos, evitando a sua secundarização em relação a outros poderes;
- Redefinir as causas de suspensão do procedimento de inspeção tributária, designadamente, em situações de identificação de factos que justifiquem a derrogação de sigilo bancário ou a instauração de processo de inquérito;
- Sem prejuízo do prazo de caducidade, estabelecer como regra a obrigação do procedimento de inspeção tributária se iniciar no segundo ano após a ocorrência do facto tributário;
- Em ordem à transparência e eficiência da ação inspetiva deve ser fixada a obrigação de, em função da natureza e tipo da ação de inspeção, os serviços identificarem e divulgarem os resultados em matéria de contencioso tributário e de cobrança obtida;

É perversa a ideia de que a nota de diligências a determinar o termo dos atos de inspeção só deve ser notificada após a apreciação do direito de audição, na medida em que neste podem ser suscitados pelo contribuinte factos que impliquem a necessidade de regressar ao terreno para realizar diligências complementares. As diligências complementares podem ser realizadas ainda que a nota de diligências seja notificada antes da notificação do projeto de relatório (cfr. art.º 125.º CPA). Não é, portanto, aceitável que exista coincidência temporal entre o tempo da prática dos atos de inspeção e a duração do procedimento de inspeção tributária. Estes são realidades diferentes e devem estar delimitados em função de segmentos temporais distintos. Deve-se regressar à versão da marcha do procedimento de inspeção tributária que existia antes da alteração efetuada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

O exercício do poder de inspeção tributária, independentemente das técnicas e metodologias de inspeção utilizadas, é fundamental para induzir nos contribuintes a noção de que não existe qualquer vantagem nos comportamentos faltosos ou ilícitos. Ao invés, a inspeção tributária é determinante na consolidação da perceção de que o incumprimento motivado e culposo é grave e severamente sancionado. Nesta linha de raciocínio, e em ordem a obter melhores resultados no domínio da prevenção da prática de ilícitos fiscais, quer em termos de prevenção geral, quer de prevenção especial, deve ser feita uma reflexão sobre aspetos estruturantes do RGIT, bem como sobre a necessidade de redefinir os tipos legais de ilícitos fiscais e a redefinição das molduras sancionatórias.

Por exemplo, à luz dos princípios do Estado de direito, e no contexto de uma sociedade moderna e civilizada, deve ser feita uma reflexão sobre os impactos da possibilidade de um sujeito passivo da relação jurídica tributária poder ser condenado em sede criminal sem que veja previamente apurada a sua situação tributária e sem que tenha a prévia oportunidade de utilizar os meios impugnatórios para no exercício de direitos invocar o direito à tutela plena e efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Em suma, no RGIT devem ser introduzidas alterações no seguinte sentido:

- Agravar as molduras sancionatórias em caso de prática de ilícitos criminais fiscais/tributários, designadamente quando praticados por pessoas coletivas;
- Redefinir o tipo de ilícito de abuso de confiança fiscal, no sentido de incrementar o valor a partir do qual a falta de entrega do imposto nos cofres do Estado deve constituir crime, dando predomínio ao sancionamento, por ação dolosa, em sede de procedimento por contraordenação;
- Redefinir a moldura sancionatória dos tipos de ilícitos de natureza contraordenacional, de modo a tornar o sancionamento mais efetivo e eficaz, designadamente quando a prática do ilícito é motivada, intencional e reincidente;
- Reintroduzir no RGIT o princípio da espontaneidade, em ordem a incentivar a regularização da situação tributária espontânea e por iniciativa do contribuinte faltoso, evitando que este fique na expectativa de que existe forte probabilidade do tempo decorrer e os serviços tributários não detetarem a prática do ilícito fiscal;
- Clarificar que as decisões intermédias no processo de contraordenação apenas podem ser impugnadas através do recurso judicial previsto no artigo 80.º do RGIT.

As alterações que se propõe que venham a ser introduzidas na LGT, CPPT, RCPITA e RGIT visam simplificar e otimizar a atividade tributária nestes domínios, bem como têm por objetivo tornar o sistema fiscal, na área do Contencioso Tributário, mais simples, célere e eficaz e, concomitantemente, mais acessível e compreensível por parte dos contribuintes. Se tal desiderato for alcançado ter-se-ão obtido ganhos muitos significativos na estabilidade do sistema fiscal, na redução dos custos de contexto das empresas, com necessária projeção na competitividade da economia.

3. Justiça Tributária⁷

A justiça tributária está estruturada em função do princípio da tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes e reflete os princípios estruturantes do Estado do direito democrático. A Lei Geral Tributária, como diploma estruturante do sistema fiscal, evidencia e materializa no plano do direito tributário os princípios Constitucionais, quer no domínio das garantias não impugnatórias⁸, quer no capítulo das garantias impugnatórias, cujo catálogo consta dos artigos 54.º e 95.º da LGT.

A Constituição da República Portuguesa (CRP) garante aos administrados a tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas. Esta mesma possibilidade encontra-se prevista no artigo 9.º da LGT, cujos normativos estabelecem que é garantido aos contribuintes o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos, pelo que todos os atos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei. Estes normativos estão em linha com o artigo 20.º da CRP que assegura a todos os cidadãos e agentes económicos o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos.

Para defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, a lei assegura aos cidadãos procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade, de modo a obter tutela efetiva e em tempo útil contra ameaças ou violações desses direitos. No domínio da justiça tributária, a tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos é assegurada preferencialmente através do processo judicial tributário (cfr. art.º 96.º do CPPT). Todavia, os meios administrativos de impugnação têm, outrossim, uma função relevante na realização da justiça tributária, cuja dimensão, em nossa opinião, deve ser reforçada e aprofundada, no sentido de garantir que aos tribunais tributários apenas chegam as situações jurídicas mais complexas, controversas e de difícil resolução.

O artigo 97.º da LGT prescreve que “[o] direito de impugnar ou de recorrer contenciosamente implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução”. Este normativo está especialmente direcionado para o processo judicial, no âmbito do qual o contribuinte, para cada situação ou direito deve identificar o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo. Em nossa opinião, estes direitos devem ser extensivos à justiça tributária administrativa.

O direito de impugnar ou de reclamar integra três dimensões fundamentais, cuja realização são indispensáveis para a efetiva realização da justiça tributária, e que se traduzem no

- Direito de acionar os meios processuais (direito de reclamar, impugnar, recorrer);
- O direito de obter, em prazo razoável, uma decisão, com força de caso julgado, isto é, uma decisão definitiva;
- Direito de obter a execução da decisão.

E o legislador teve a preocupação de, quer na LGT, quer no CPPT, dar expressão normativa a estas dimensões dos direitos e garantias dos contribuintes. Sobre a execução da decisão versam especificamente os artigos 100.º e 102.º da LGT, que visam garantir a reconstituição da legalidade sobre a situação tributária em muito curto espaço de tempo.

Em geral, em função da tipologia de cada situação controvertida, e conhecedor da caracterização e fins dos meios administrativos e judiciais de impugnação, o contribuinte tem o direito de optar por uns ou por outros, em função da natureza das matérias controvertidas e da dimensão da tutela jurídica que pretende alcançar. O contribuinte sabe que o procedimento tributário se caracteriza pela simplicidade, não está sujeito a forma solene, não exige a constituição de mandatário e está abrangido pelo princípio da gratuidade. Ao invés, o processo judicial tributário tem de obedecer a formalismos solenes, em ação com valor superior a € 5.000 exige a constituição de advogado e está sujeito ao pagamento de custas judiciais. Porém, o contribuinte também sabe que o procedimento

⁷ Sobre este ponto, sem prejuízo das ideias aqui enunciadas, remete-se para o nosso texto identificado sob o título “Justiça Tributária: uma perspetiva de futuro” integrado in Parte I – Justiça Fiscal, do Livro Justiça Tributária – Um Novo Roteiro, Rei dos Livros, 2.ª Edição, 2019, págs. 31 a 56.

⁸ Cfr. art.ºs 55.º, 59.º, 60.º, 67.º, 77.º e 98.º da LGT

tributário é objeto de apreciação e de decisão pelos órgãos da administração tributária e que o processo judicial tributário é decidido por um órgão jurisdicional – o juiz do tribunal tributário. A competência para a decisão é determinante para a escolha do meio de reação a utilizar pelo contribuinte, na medida em que este percebe que no processo judicial tributário os seus interesses estão mais protegidos, visto que o órgão decisório é equidistante e imparcial.

Com exceção das situações em que o legislador estabeleceu o recurso ao procedimento tributário como ato prévio e necessário, o contribuinte para arguir a ilegalidade dos atos tributários pode livremente escolher entre lançar mão à reclamação graciosa ou optar por utilizar a impugnação judicial.

No domínio da celeridade, o legislador foi perentório no procedimento tributário já que no n.º 1 do artigo 57.º da LGT estabeleceu que “[o] procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo a administração tributária e os contribuintes abster-se da prática de atos inúteis ou dilatatórios”. E, sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento deste prazo, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, impugnação judicial ou ação administrativa. No que se refere ao processo judicial tributário, o legislador apenas indicou um prazo e não estabeleceu consequências diretas pelo seu incumprimento. Se este prazo fosse cumprido, estar-se-ia perante um tempo útil e razoável para a prolação da decisão judicial. Com efeito, em face do n.º 2 do artigo 96.º do CPPT, o processo judicial tributário não devia ter duração acumulada superior a dois anos contados entre a data da respetiva instauração e a da decisão proferida em 1.ª instância que lhe ponha termo.

Apesar do reforço do número de juízes afetos aos tribunais tributários de 1.ª instância e da recuperação de processos que se tem verificado nos últimos anos, o tempo médio de decisão dos processos judiciais tributários continua a estar muito longe deste ideal de dois anos. O prazo médio de decisão continua a estar acima de quatro anos e, em caso de recurso jurisdicional, este tempo sobe de forma relevante.

Apesar de se ter verificado uma transformação muito relevante nos prazos de decisão na área do procedimento tributário – reclamações graciosas – em que o prazo médio é inferior a quatro meses, existem ainda situações em que o tempo médio de resolução das reclamações se localizará entre os setes a dozes meses. Esta última situação prende-se com reclamações graciosas que envolvem conflitos mais densos, complexos e que, essencialmente, são de índole jurídica. Em regra, são situações com origem em procedimentos de inspeção tributária.

Os dados estatísticos conhecidos⁹ indicam que a maioria das reclamações graciosas são decididas em sentido favorável aos contribuintes. Todavia, importa sublinhar que é assim em relação às situações em que o conflito assenta em matéria de facto, em que o contribuinte ao reclamar e ao produzir o ónus da prova através de elementos probatórios – prova documental – conduz a que a decisão tenha de lhe ser favorável. Mal seria que assim não fosse. Porém, quando o conflito é essencialmente de natureza jurídica, em regra, o sentido da decisão é de indeferimento, o que provoca a interposição de recurso hierárquico e de, subsequentemente, impugnação judicial.

O recurso hierárquico é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato (em regra o Ministro das Finanças) – art.ºs 47.º e 66.º do CPPT. Nos termos do n.º 5 do artigo 66.º do CPPT, o recurso hierárquico deve ser decidido no prazo máximo de 60 dias a contar da sua remessa ao órgão competente para a decisão. Neste domínio ainda existe a necessidade de desenvolver um trabalho profundo no sentido de alcançar tal desiderato temporal, porquanto, o prazo médio de decisão do recurso hierárquico ainda está acima de um ano, com a particularidade de se ter vindo a descaracterizar a natureza deste procedimento, uma vez que a decisão deste tipo de procedimento, por via do formalismo da delegação e subdelegação de competências, já está, nalguns casos, ao nível do chefe de divisão. Esta situação não é aceitável, na medida em que desvirtua a dignidade do recurso hierárquico e frustra as expectativas e os direitos do contribuinte, que dirige um procedimento ao Ministro das Finanças e caba por ser notificado de uma decisão de um órgão intermédio de 2.º grau.

Importa referir que do universo do procedimento tributário – reclamações e recursos hierárquicos – apresentados pelos contribuintes apenas cerca de 25% é que dá origem à interposição de impugnação judicial. E por outro, da totalidade da conflitualidade existente entre os contribuintes e a administração tributária, só cerca de 30% é que é canalizada para os tribunais tributários. Esta é uma situação que se tem mantido com irrelevantes oscilações aos longo dos anos. Todavia, as situações que dão origem a processos judiciais tributários versam essencialmente sobre questões de natureza jurídica.

A origem desta situação, que se verifica há muitos e longos anos, prende-se com a circunstância da administração tributária, em regra, indeferir o procedimento tributário sempre que estão em causas questões jurídicas, sendo que, não raras vezes, o indeferimento é fundamentado com uma simples remissão para o relatório do procedimento de inspeção tributária, sem qualquer outro incremento de ponderação e avaliação jurídica.

Sendo a morosidade da justiça tributária judicial um problema grave para o país, na medida em que afeta as empresas e, consequentemente, a competitividade da economia, com forte impacto no domínio do investimento

⁹ Estes dados são anualmente divulgados através do Relatório do Combate à fraude e evasão fiscais a que se refere o artigo 64.º-B da LGT.

estrangeiro produtivo, torna-se fundamental inverter esta situação e criar condições para o real e efetivo aproveitamento dos meios impugnatórios administrativos no capítulo da conflitualidade tributária de índole jurídica. Não é aceitável que os órgãos da administração tributária, de forma maioritária e recorrente, recusem a assunção de responsabilidade e de forma tendencialmente generalizada, sempre que a matéria controvertida seja essencialmente jurídica, indefiram as pretensões dos contribuintes e estes sejam obrigados a recorrer aos tribunais tributários.

O que se tem verificado nos últimos dez anos é bem indiciador do que acabamos de afirmar. Deste modo, a radical alteração da situação existente na área da justiça tributária, impõe a reformulação da atuação da administração tributária em relação à apreciação e decisão das matérias de índole jurídica, em ordem a que o procedimento tributário tenha neste domínio um desempenho real, concreto e proffcuo, e não se traduza numa ficção procedimental e numa perda de tempo, produzindo um resultado inútil e prejudicial para a realização do interesse público.

Todavia, a evolução disruptiva do procedimento tributário não será possível ocorrer com o atual modelo de organização funcional dos serviços da administração tributária, será necessário produzir alterações de cariz estrutural em diversos domínios, com impacto no plano da estrutura organizativa dos serviços, e na estrutura do perfil técnico, psicológico e de assunção de responsabilidade dos órgãos decisórios. Este perfil decisório é, outrossim, necessário na fase pré-judicial que se regista no processo de execução fiscal, no processo de contraordenação, e na fase de organização do processo administrativo em sede de impugnação judicial. Importa sublinhar que os três principais tipos de processos judiciais tributários, que representam cerca de 85% dos processos pendentes nos tribunais tributários, são a impugnação judicial, a oposição judicial e o recurso judicial no processo de contraordenação.

É evidente que existirão sempre situações controvertidas que terão de subir aos tribunais tributários, mas estas deverão, necessariamente, ser uma pequeníssima minoria da ação impugnatória exercida pelos contribuintes. O procedimento tributário tem de ser a sede própria e essencial de resolução da conflitualidade tributária, independentemente desta assumir índole jurídica ou natureza factual. O procedimento tributário representa para o país custos muito inferiores aos que implicam o funcionamento de um tribunal tributário, pelo que é imperioso que o procedimento tributário também no domínio da conflitualidade estritamente jurídica, seja um instrumento real, efetivo e produtivo e não apenas um formalismo inútil e oneroso para o erário público.

Em nosso entendimento tal desiderato só será possível alcançar com uma reforma estrutural e organizativa dos serviços de justiça tributária, que deve passar pela criação de uma Unidade de Justiça Tributária sediada em três cidades (Porto, Lisboa e Beja) e com polos funcionais ao nível dos serviços regionais.

Esta reforma contribuirá para mudar o paradigma da justiça tributária judicial, tornando-se muito mais célere e eficiente e desta forma colocar o país na vanguarda dos países modernos e competitivos. Se apenas se fizer o que se tem feito até aqui, que basicamente tem consistido em alterações legislativas, nada de essencial se modificará.

E a prová-lo está a circunstância de, não obstante o ordenamento jurídico tributário desde 2011 contar com a arbitragem tributária, a situação da justiça tributária ao nível dos tribunais tributários judiciais não teve uma alteração que se possa considerar significativa. Será tanto mais assim, se na análise e avaliação da situação se tiver em consideração a variável assaz importante na temática da conflitualidade, e que consiste na diminuição que se verificou nos últimos cinco anos do número de procedimentos inspetivos com finalidade de verificação e comprovação da situação tributária dos contribuintes, porquanto, são estes que provocam conflitualidade tributária. Se tal redução de ações inspetivas não se tivesse registado, muito provavelmente, a situação dos tribunais tributários ter-se-ia agravado em termos de morosidade e de acumulação de processos.

No tocante à arbitragem tributária entendemos que o seu desempenho tem sido muito positivo, relevante e importante na projeção do país em termos de competitividade económica, na medida em que permite oferecer aos contribuintes e, em particular, aos agentes económicos um instrumento adequado, equilibrado, eficaz e célere para a resolução das situações de conflitualidade fiscal.

Aliás, somos apologistas que já existe experiência suficiente para alargar o âmbito da arbitragem tributária. Na verdade, não compreendemos por que razão a Autoridade Tributária e Aduaneira só está vinculada à arbitragem tributária em relação aos impostos por si administrados, mas se se tratar de um tributo de outra natureza (taxa ou contribuição) administrado pela AT, esta já não está vinculada à arbitragem tributária. Esta situação não faz sentido e é perturbadora do bom funcionamento da justiça tributária, devendo ser revista e alterada. Outrossim, entendemos que a arbitragem tributária deve ser estendida aos conflitos em sede de processo de execução fiscal, designadamente, em sede de processo de oposição judicial com especial enfoque na efetivação da responsabilidade subsidiária.

É caso para formular a pergunta seguinte: o que será preferível, deixar os processos moribundos por muitos e longos anos até chegar um dia a prescrição das dívidas tributárias ou acionar com celeridade a reversão da execução fiscal e ter condições para rapidamente decidir as oposições judiciais. Nós, não temos dúvidas sobre o que será positivo e relevante para o interesse público, para a economia e para a credibilização do sistema de justiça tributária.

O conjunto de medidas que aqui deixamos enunciadas se um dia vierem a ser implementadas contribuirão de forma assaz relevante e positiva para alterar a crítica situação em que se encontra a justiça tributária. Uma mais cé-

lere e eficaz justiça tributária tornará o sistema fiscal mais justo e equitativo e, outrossim, proporcionará a introdução de uma filosofia de efetiva cooperação com as empresas e com os contribuintes alicerçada em reais e concretas relações de confiança e de boa-fé. Este novo paradigma reforçará a estabilidade do sistema fiscal e projetará o país para novos e relevantes índices de modernização e de crescimento económico.

Conclusões

- i) Em termos de estrutura jurídica e de regulamentação normativa o sistema fiscal português é robusto e tendencialmente adequado à satisfação dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos da relação jurídica tributária;
- ii) No plano da tributação o sistema fiscal evidencia algumas insuficiências e estrangulamentos, que concorrem para a sua iniquidade e injustiça, porquanto a carga fiscal, no domínio da tributação sobre o rendimento, incide sobre um número muito reduzido de contribuintes, não obstante algumas das razões que determinam esta situação sejam exógenas ao sistema fiscal;
- iii) As frequentes e sistemáticas alterações legislativas de que os códigos e as leis tributárias são alvo motivam grande instabilidade no sistema fiscal, com reflexos e impactos negativos na atividade tributária, no comportamento dos contribuintes, e fragiliza a relação de cooperação, de confiança e de boa-fé que deve nortear a relação dos contribuintes com a administração tributária;
- iv) Deve ser introduzida na LGT uma norma travão no sentido de condicionar as alterações legislativas a ciclos de três anos, extensiva a todas as leis tributárias, com ressalva das alterações necessárias à execução das medidas políticas do Governo constantes da Lei do Orçamento para o ano económico, em que tais alterações legais sejam propostas;
- v) Em ordem a resolver as incoerências normativas, falta de lógica e inconsistências provocadas pelas inúmeras alterações legais ocorridas aos longo dos anos, bem como a permitir clarificar e/ou a melhorar a regulamentação de determinadas figuras ou institutos jurídico-tributários e, ainda, para simplificar procedimentos, os diplomas legais - LGT, CPPT, RCPITA e RGIT - devem ser alvo de uma revisão global e sistemática;
- vi) Sem prejuízo das garantias dos contribuintes, e em ordem a simplificar o sistema de justiça tributária, devem ser eliminadas as formas de procedimento tributário destinadas a garantir a revisão da matéria tributável, a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, o procedimento próprio contraditório e o procedimento de correção de erros;
- vii) Devem ser redefinidas as causas de suspensão do prazo de caducidade, de suspensão do procedimento de inspeção tributária, bem como deve ser clarificado o efeito das causas de interrupção e de suspensão do prazo de prescrição, em ordem a autonomizar a LGT na determinação da prescrição das dívidas tributárias;
- viii) Deve ser dada prioridade ao poder de inspeção da administração tributária, em ordem a cuidar da verificação e comprovação do cumprimento das obrigações tributárias, bem como da quantificação dos tributos, não devendo o poder de inspeção tributária ser secundarizado pelo exercício de outros poderes;
- ix) Em apelo aos princípios do Estado de direito, deve ser afastada a possibilidade de um contribuinte poder ser condenado ou sancionado pela prática de ilícitos fiscais/tributários sem que a sua situação tributária seja previamente apurada e sem que o contribuinte tenha o direito ao prévio exercício dos direitos Constitucionais, no sentido de obter tutela plena e efetiva para os seus direitos e interesses legalmente protegidos;
- x) Em matéria de prazos para correção da situação tributária deve ser garantida a igualdade de direitos entre a administração tributária e os contribuintes, em ordem a assegurar a igualdade de prazos para a correção de erros, independentemente destes serem praticados pelos contribuintes ou imputados aos serviços da administração tributária;
- xi) A estrutura do procedimento de inspeção tributária deve ser redefinida, bem como deve ser garantido aos contribuintes o direito à livre e espontânea regularização da situação tributária ao longo do decurso do procedimento de inspeção tributária, sem que tal opção possa provocar a diminuição ou redução de direitos ou motivar a renúncia ao exercício de direitos de natureza impugnatória;
- xii) Em ordem a credibilizar o sistema sancionatório tributário devem ser redefinidos alguns tipos legais de ilícitos fiscais/tributários, bem como devem ser reponderadas as molduras sancionatórias, em ordem a penalizar de forma mais gravosa os comportamentos ilícitos motivados, intencionais e reincidentes;
- xiii) No domínio do direito à redução da coima, deve ser reintroduzido no RGIT o princípio da espontaneidade da regularização da situação tributária, não devendo esta ficar dependente da deteção da infração ou irregularidade por parte dos serviços da administração tributária;
- xiv) A tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes deve ser assegurada através de meios impugnatórios adequados a fazer valer o respetivo direito, independentemente dos contribuintes optarem pelo procedimento tributário ou pelo processo judicial tributário;

- xv) No domínio da justiça tributária administrativa devem ser criadas condições organizativas, operacionais e de capacidade de assunção de responsabilidade, em ordem a potenciar as decisões do procedimento tributário, fundadas em ação substantiva, independentemente da matéria controvertida versar sobre fundamentos de facto ou sobre matéria de direito;
- xvi) Os meios administrativos impugnatórios devem ter predomínio na definição da situação tributária dos contribuintes, só devendo chegar aos tribunais tributários as situações jurídicas de elevada complexidade, suscetíveis de interpretações jurídicas diversificadas e que motivem dúvidas sobre a adequada aplicação do direito;
- xvii) Em face da experiência adquirida devem ser alargadas as matérias de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à arbitragem tributária;
- xviii) No processo de execução fiscal deve ser fixado um prazo para declarar a dívida exequenda e acrescido em falhas, um prazo para efetivar a responsabilidade tributária subsidiária em caso de inexistência de bens ou de rendimentos penhoráveis, bem como deve ser fixado o prazo máximo de cinco anos para proceder à liquidação de juros de mora;
- xix) A simplificação das leis tributárias e do exercício da atividade tributária, designadamente com a substantificação das decisões no domínio da justiça tributária administrativa, conduzirão à existência de um sistema fiscal mais justo, equilibrado e vocacionado para determinar a verdade sobre a situação tributária dos contribuintes;
- xx) Um sistema fiscal mais simples e justo potenciará a modernização do país, tornará as empresas mais fortes e a economia mais competitiva e contribuirá para incrementar o crescimento económico.