

PARTE 5

CAPÍTULO V

Redução da litigância na área tributária: uma reflexão alternativa

NUNO VILLA-LOBOS*

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA**

* Presidente da Direção do CAAD.

** Coordenadora do Departamento Jurídico do CAAD e Professora Convidada da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Escola de Lisboa.

Redução da litigância na área tributária: uma reflexão alternativa

Considerações iniciais

O Conselho Estratégico Nacional do PSD endereçou ao CAAD, entidade a quem está legalmente atribuída a organização da arbitragem tributária em Portugal, um convite para participar numa obra coletiva, que tem em vista a promoção de uma reflexão informada em torno da justiça tributária em Portugal e que contará com contributos originários de diversos quadrantes político-partidários. A natureza politicamente abrangente desta publicação não legitima o CAAD a ensaiar uma incursão no plano político.

O presente artigo assume como objeto central a avaliação da influência da *inflação* e dos *padrões de qualidade legislativa* sobre o nível de litigância no domínio tributário. Optou-se por recentrar o debate do *lado da procura* e da identificação de *zonas de elevada pressão* da litigância, que parte de uma abordagem técnica¹, desprovida de qualquer tomada de posição sobre a bondade de soluções legais em concreto, nas suas múltiplas ramificações: ética, política, ideológica, filosófica e económica². A opção por uma abordagem *estritamente técnica*, instrumental e *ideologicamente neutra*, prévia à adoção de concretas medidas legislativas, não prejudica, todavia, uma análise crítica de um tema relativamente esquecido e transversal a todas as forças políticas representadas no Parlamento. A metodologia adotada assume como facto assente o quadro problemático atual de pendências nos Tribunais Administrativos e Fiscais (TAFs), refletido nas estatísticas disponibilizadas pela Direção Geral de Política da Justiça (DGPJ)³, para avaliar uma das suas causas, identificadas em vários estudos e relatórios internos⁴ e europeus⁵ - a *inteligibilidade e estabilidade da legislação tributária*. A perspetiva de análise proposta situa-se, assim, a montante, na identificação dos fatores que estiveram na génese do próprio litígio entre o cidadão/contribuinte e as autoridades tributárias. No quadro em apreço propõe-se, ainda, a análise *das insuficiências ou patologias da simplificação normativa* numa dupla vertente - externa, enquanto consequência do fenómeno da *inflação* e da *poluição legislativa*, e interna, refletida na ausência de articulação normativa e sistemática das diferentes alterações legislativas -, abordadas na literatura como a faceta degenerativa das boas práticas legislativas.⁶ Não se ignora a existência de uma multiplicidade de fatores que podem contribuir para a morosidade processual, como sejam a complexidade da legislação e as dificuldades ligadas aos meios de prova quando se trata de factos tributários plurilocalizados ou quando a concreta determinação da situação tributária dependa de informações fiscais transnacionais. Entende-se que a inflação e a instabilidade normativa, assente num *estado de revisão permanente*, concorrem positivamente para o agravamento dessas dificuldades.

I. Um “novo” paradigma na relação entre o Direito, a Justiça e a Economia

A evolução do *Estado Liberal* para o *Estado de Bem-Estar Social* correspondeu à crise da “racionalidade jurídica”, substituída nas sociedades contemporâneas pela “racionalização dos processos de elaboração legislativa”. Uma mudança de paradigma influenciada pela análise económica do Direito, que o instrumentaliza em obediência a critérios de eficiência e eficácia⁷ e que também se reflete no modo como se relacionam os planos da *Justiça* e

¹ Num estudo desenvolvido para a realidade americana e citado por GOMES CANOTILHO, os dados são reveladores da perceção pública sobre esta matéria, conclui-se que “as propostas vindas do setor judicial são bem-vindas quanto às questões técnicas, mas não quanto às questões políticas” (R. KATZMANN, “Bridging the Statutory Gult between Courts and Congress: A challenge for positive Political Theory”, *Georgia Law Review*, 653, 1991-1992, citado por GOMES CANOTILHO, “Sobre o Clube dos Nomógrafos e a difícil Arte de Legislar no Estado Contemporâneo” *Revista de Ciência de Legislação INA n.º 50*, 2009, p. 12). Embora o CAAD não exerça uma função jurisdicional é sob a sua égide que funcionam os Tribunais Arbitrais Tributários pelo que, por razões de bom senso, deve-se-lhe aplicar idêntico princípio.

² JOÃO CAUPERS, “Dos porquês aos para quês das leis: Existirá uma verdadeira racionalidade legislativa?”, *Cadernos de Ciência de Legislação INA n.º 50*, 2009, p. 89.

³ Cf. Site da DGPJ <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Movimento-de-processos-nos-tribunais-administrativos-e-fiscais-de-1-instancia.aspx> (consultado em 28-09-2021)

⁴ Cf. o Relatório Final da Comissão de Reforma do IRC, de 2013, e o Relatório “Justiça e Eficiência: o caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais”, desenvolvido pelo Observatório Permanente de Justiça em 2017.

⁵ Cf. Francisco, José Domingos, “Os Métodos Alternativos de Resolução de Conflitos Tributários. Novas Tendências Dogmáticas”, 2016, p. 35 e ss. e bibliografia citada pelo autor.

⁶ CARLOS BLANCO DE MORAIS, *Manual de Legística. Critérios científicos e técnicos para legislar melhor*, Verbo 2007, pp. 89 e ss.

⁷ De acordo esta nova conceção “toda a norma se encontra integrada num conjunto mais vasto, formado por uma constelação de decisões que encaixam umas nas outras e estão ligadas entre si. Assim, a racionalização da produção jurídica inscreve-se num movimento mais geral de racionalização das políticas públicas não sendo mais do que a sua tradução e concretização”. JACQUES CHEVALIER, “A Racionalização da Produção Jurídica” *Cadernos de Ciência de Legislação n.º 3*, 1992, p. 10.

da *Economia*. Na conceção mais tradicional, para a qual “a relação de causalidade direta ou quantificada entre a justiça e o crescimento económico não está demonstrada”⁸, a *morosidade das decisões judiciais* é entendida como um fator negativo, mas apenas no contexto constitucional da garantia de uma tutela jurisdicional efetiva, que pressupõe uma decisão em prazo razoável. No entanto, a própria área científica da *teoria económica da litigância* reconhece que a litigância também é, ela própria, influenciada por causas económicas, debruçando-se sobre a “avaliação dos motivos económicos que podem fazer espoletar casos de litigância”⁹. Na perspetiva dominante¹⁰ aos dias de hoje, o *atraso no funcionamento da Justiça* é analisado à luz do seu *impacto económico*, isto é, como um custo de contexto e fator de desincentivo ao investimento estrangeiro. As medidas da *Justiça Tributária* impulsionadas pelo Memorando da Troika, de 2011, incluindo a arbitragem tributária, são manifestações práticas desta nova perspetiva, que assentando num critério de racionalidade económica não deixa de contribuir para a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva. À data, a situação crítica das finanças públicas nacionais proporcionou o ambiente adequado para a introdução de um fator disruptivo na compreensão ou perceção pública da problemática da *Justiça Tributária*. O enfoque deslocou-se do plano estrito das garantias dos contribuintes e acresceu-lhe uma nova dimensão, que acentuou a importância financeira do fenómeno do bloqueio da Justiça Tributária portuguesa. Nas palavras de LÚCIO BARBOSA, a “Justiça Administrativa e Fiscal ficou, de repente, em foco devido à prioridade atribuída aos processos de mais de um milhão de euros no âmbito das medidas da Troika. Qual é o ponto de situação desses processos? Estabelecemos o dia 17 de maio de 2011 como o momento-chave para fazer o ponto de situação desses processos. Foi o dia da assinatura do memorando de entendimento e o dia em que fixámos o número de processos de um milhão de euros. Nesse dia, havia 1328 processos desses pendentes, no valor global superior a sete mil milhões de euros”¹¹.

A influência maioritária de uma *visão economicista do Direito* sobre os padrões de qualidade de legislação é um fenómeno relativamente recente¹², que se vem consolidando, a nível internacional, muito por força das iniciativas promovidas pela OCDE, a partir do início desde século¹³. Ao longo dos anos, este organismo vem lançando “sucessivas iniciativas com vista a promover a qualidade legislativa como elemento essencial a uma boa governação, integrando nos seus exames às economias dos diversos Países uma análise aprofundada sobre o nível de qualidade e eficiência que atinge o sistema de legislação de cada País”¹⁴. De referir ainda que, a partir da Agenda de Lisboa de 2002, a nível nacional também se passou a estabelecer uma relação umbilical entre as medidas de legística e o desenvolvimento da economia e do emprego, ainda que os resultados práticos destas iniciativas não tenham sido imediatos.

O fenómeno da *inflação legislativa*,¹⁵ entendido, na aceção de RODOLFO PAGANO, como fator de *desordem da legislação* de um país, vem sendo analisado sob o prisma do impacto sobre o desenvolvimento económico ou como custo de contexto. Como a expressão o indicia, o fenómeno da inflação legislativa refere-se à *quantidade* e *velocidade* de produção de novas normas jurídicas, analisado criticamente como uma forma de violação da simplificação legislativa. Em bom rigor, a profusão de normas jurídicas não é ideologicamente neutra, podendo até ser intencional ou entendida como uma consequência inevitável e, até certo ponto, desejável, da política de Estado intervencionista, em que os eventuais excessos devam atenuados mediante a utilização de mecanismos de correção formal. Para CARLOS BLANCO DE MORAIS, a “sobrenormação legal é, de todo o modo, observada a partir de diversos ângulos. Um setor mais crítico considera que quanto maior o volume de leis, menor qualidade

⁸ ANTÓNIO HENRIQUES GASPAR, Entrevista ao antigo presidente do STJ, *Jornal Público*, disponível em <https://www.publico.pt/2013/09/12/sociedade/noticia/justica-sofre-a-crise-e-as-consequencias-das-perturbacoes-da-economia-1605640> (consultado em 20-20-2021).

⁹ MIGUEL CARLOS TEIXEIRA PATRICIO, *Análise económica da litigância*, Almedina, 2005, p. 9.

¹⁰ Cf. Relatório da Comissão para a Simplificação Legislativa, publicado in *Revista da Ciência de Legislação*, INA, n.º 30/31, 2002 p. 37, criada pela Resolução do Conselho de Ministros 29/2001, de 9 de março, onde a área tributária é usada como exemplo de “monstruosa desordem da legislação governamental”.

¹¹ LÚCIO BARBOSA, Entrevista ao antigo presidente do STA, *Revista Advocatus* n.º 17, setembro, 2011, pp. 30.e seguintes.

¹² ANA VARGAS, CLÁUDIA RIBEIRO, “Legislar no Século XXI”, *Revista Ciência da Legislação*, INA, n.º 50, pp. 27 e 28.

¹³ Escrevendo no início da década de 90, para JACQUES CHEVALLIER, professor da Universidade Paris II, “A ideia de avaliação atingiu mais recentemente o terreno especificamente jurídico, nomeadamente sob a influência dos teóricos da análise económica do direito. Uma avaliação mais rigorosa da utilidade e da eficácia das regras de direito deve permitir simultaneamente diminuir o número das normas existir e impedir a sua proliferação de futuro” *A racionalização da produção jurídica* in *Revista da Ciência de Legislação*, n.º 3, 1992, p. 20.

¹⁴ Relatório da Comissão para a Simplificação Legislativa, *ob. cit.* p. 37.

¹⁵ Para GEMA MARCILLA CÓRDOBA, *Racionalidad legislativa. Crisis de la ley y nueva ciencia de la legislación. “la perdida de calidad de las leyes (...) se manifiesta (...) en numerosos aspectos: (...) incorrecciones lingüísticas, falta de sistematicidad, inflación normativa (...)* Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, Madrid, 2005. Por sua vez, RODOLFO PAGANO “Notas sobre as formas de simplificação e de reorganização da legislação em alguns países europeus” in *Cadernos de Ciência de Legislação*, INA, n. 18, p. 23, sugere que a legislação de qualquer país resulta de um equilíbrio entre a ordem e a desordem, sendo que a desordem é composta pelos conceitos de “casualidade, fragmentação, de incoerência, de inflação, de obscuridade da legislação. Quando o pêndulo oscila para o acme da desordem, a sociedade requer medidas capazes de repor alguma ordem ou, pelo menos, uma desordem tolerável”.

terá o Direito, devendo atingir-se, como tal, a meta de um melhor Direito através de um menor número de leis. Trata-se de uma posição que se revê no pensamento clássico segundo o qual um expressivo volume das leis nunca constituiu um bom indício de *salus pública*. Outro setor, mais conformado com a jactância normativa do Estado social, considera que o excesso de normas em circulação constitui um efeito inerente às políticas intervencionistas e à necessidade de satisfazer os interesses e demandas da sociedade pluralista, pelo que a necessidade de legislar deveria ser compensada com uma gestão racional da técnica e qualidade das leis”¹⁶.

II. A litigância em matéria tributária

No quadro particular do Direito tributário, o congestionamento dos Tribunais de primeira instância – e a consequente morosidade das decisões – é hoje genérica e sistematicamente apontado como uma das principais *entropias* ou *anomalias* no funcionamento do sistema de Justiça português¹⁷ e um dos principais obstáculos à internacionalização da economia¹⁸. Em bom rigor, o problema do congestionamento dos Tribunais Tributários deve ser dividido em dois planos: um primeiro preventivo, referente à fase da eclosão do litígio e das suas causas, e um segundo assente nas consequências, *e.g.*, a morosidade e a evolução do número de processos pendentes. Planos que se cruzam, na medida em que um excesso de litigância tende a repercutir-se num aumento das pendências, por força da redução da taxa de resolução processual, definida como a diferença entre o número de processos resolvidos face aos novos processos que surgem,

Tradicionalmente, em Portugal, a análise do problema do congestionamento dos Tribunais privilegia a análise das consequências da litigância ao nível do volume de processos e da morosidade. Motivo pelo qual as medidas de política pública que procuram responder ao problema acabam, não raras vezes, por se resumirem ao reforço dos recursos materiais e humanos. Sem prejuízo da necessidade de reformar a capacidade de resposta, a realidade dos números vem demonstrando que o aumento da oferta poderá, por si só, traduzir-se num aumento da procura, especialmente quando estejam em causa meios de reação que, pela sua proximidade geográfica, a garantia de celeridade e/ou democraticidade no acesso, venham a acolher um nível de contencioso até então suprimido. Este será o caso, a título de exemplo, das mais de quatro centenas de processos de Imposto Único de Circulação, de valor relativamente reduzido, que foram apresentados nos Tribunais Arbitrais nos últimos anos¹⁹.

A fotografia real das pendências em matéria tributária, pese embora continue a encerrar motivos de grande preocupação, é hoje mais positiva do que a apresentada do início deste século. De 2015 a 2020, as estatísticas da Justiça demonstram que o número de processos tributários parados nos Tribunais decresceu de 53277 para 40167²⁰. No mesmo período temporal, se tivermos em consideração apenas processos de impugnação, tecnicamente mais exigentes, a redução é de 22815 em 2015 para 17421 em 2020, ou seja, menos 5394 processos de impugnação nos Tribunais tributários de primeira instância. Para este resultado terão contribuído as medidas extraordinárias consagradas pelo Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, em especial as equipas de juízes criadas para a recuperação de processos pendentes de decisão final nos TAFs, que tenham dado entrada até 31 de dezembro de 2012, e o regime transitório de migração de processos pendentes na jurisdição estadual, desde 2016, para *arbitragem tributária*²¹. Em comum ambas as medidas apresentam um caráter transitório e resultados relativamente modestos. O caráter inovador de uma medida transitória e as dificuldades de compreensão dos efeitos da migração no processo em curso permitem justificar, em larga medida, um resultado que ficou muito aquém das expectativas, quedando-se, no total dos dois períodos de migração de processos que estiveram em aplicação em 2011-2012 e 2019-2020, por uns decepcionantes 151 processos migrados. O contributo efetivo da *arbitragem tributária* para a melhoria do sistema de Justiça não se resume, porém, aos números dos processos migrados ou à redução dos níveis de contencioso suprimido, que encerra, em si mesmo, a concretização mais básicas dos princípios da igualdade no acesso à

¹⁶ CARLOS BLANCO DE MORAIS, *Manual de Legística*, Editorial Verbo, 2007, p. 190.

¹⁷ Diagnóstico assumido pelo legislador no preâmbulo do Decreto-Lei 81/2018, de 15 de outubro: “Ora, a morosidade no funcionamento dos tribunais administrativos e fiscais obsta à realização plena da Justiça e tem também um impacto significativo na vida dos cidadãos e das empresas, afetando de forma determinante a competitividade da economia. É, pois, crítico, melhorar a qualidade da resposta da jurisdição administrativa e fiscal - a sede, por excelência, onde são dirimidos os litígios que opõem o Estado aos cidadãos e onde se discute, muitas vezes, a defesa dos direitos fundamentais e, bem assim, a legalidade da atuação da Administração Pública”.

¹⁸ Cf. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “A justiça tributária como obstáculo à internacionalização”, *Internacionalização e Tributação*, Universidade Lusíada Editora ed., 2012, pp. 127-149.

¹⁹ Cf. os processos arbitrais publicados em https://caad.org.pt/tributario/decisoes/index.php?s_iuc=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=

²⁰ Cf. <https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt>.

²¹ A impugnação judicial é única espécie processual em que, nos termos da lei, os cidadãos podem optar entre a arbitragem tributária e o recurso aos Tribunais Tributários, tendo em consideração o âmbito da Lei de Autorização Legislativa e o recorte do âmbito de competência material previsto no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (cf. art. 2.º).

Justiça e do direito a uma tutela jurisdicional efetiva, ou aos resultados da aplicação de medidas transitórias. Com maior propriedade, o contributo da arbitragem tributária deve ser analisado em função do impacto potencial na redução do número dos novos processos que, entrando nos Tribunais Arbitrais Tributários, aliviaram os números de entradas nos TAFs e concorreram para a subida das taxas de resolução processual. Entre 2015 e 2020, foram apresentados nos Tribunais Arbitrais Tributários do CAAD 4000 pedidos de impugnação, com um tempo médio de resolução de 4 meses e meio, pelo que é legítimo supor, mesmo com o fenómeno da litigância suprimida, que não teria havido uma redução superior a 5000 processos em idêntico horizonte. A análise dos dados estatísticos da arbitragem tributária permite-nos concluir que o grau de especialização e a garantia de um tempo de resposto máxima de 1 ano que o regime potencia produz efeitos diretos e indiretos ao nível da diminuição dos custos de litigância para o Estado e para os contribuintes. Numa escala mais alargada, em virtude da celeridade do processo arbitral, a resolução do litígio permite que haja lugar à antecipação da arrecadação definitiva da receita fiscal pelo Estado ou, na hipótese de procedência do pedido, à redução do valor da indemnização a pagar em juros e dos encargos com a prestação de garantia e o patrocínio. A *redução dos custos financeiros* para os contribuintes está diretamente relacionada com a redução dos custos com a prestação de garantias bancárias para suspensão de execução fiscal e com os ganhos de certeza e previsibilidade.

A evolução positiva²² verificada nos últimos anos parece, assim, entrar em contradição com o relançamento na agenda político-mediática da polémica sobre a eventual extinção da jurisdição administrativa e fiscal, através da incorporação do Supremo Tribunal Administrativo (STA) no Supremo Tribunal de Justiça (STJ). A especialização jurisdição administrativa e fiscal também concorrerá, de forma positiva, para a obtenção de uma decisão mais célere, aproveitando a experiência prática e a formação específica oferecida no âmbito do Centro de Estudos Judiciários e em fóruns nacionais e internacionais, como sejam as *European Tax Judges Conferences*, promovidas pelo *Deutscher Finanzgerichtstag e.V.*. Um investimento na formação e especialização que será perdido se a opção não for a inversa, a de reforçar a jurisdição administrativa e fiscal, dotando-a, por exemplo, de autonomia administrativa e financeira, permitindo-lhe outra flexibilidade na gestão de recursos humanos e materiais. Com efeito, sem nos pronunciarmos sobre a *bondade desta proposta*, e partindo de um plano de *estrita racionalidade*, tendo em consideração as razões anteriormente expostas, sempre se poderá afirmar que não se descortina a razão de ser dessa opção, medida como a “a capacidade, abstrata e prospectivamente avaliada, para alcançar os resultados com ela pretendidos”²³. Por outro lado, a própria organização da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e dos escritórios de advocacia e consultoria vem demonstrando que a complexidade e tecnicidade da matéria tributária exige hoje não apenas um grau de especialização em função da matéria, mas da categoria de tributo em causa, que foi prosseguido, a título de exemplo, na arbitragem tributária²⁴. Mais se refira que a doutrina, ao invés da integração da jurisdição administrativa e fiscal na jurisdição comum, vem defendendo a necessidade a criação de “Tribunais de base e superiores com competência especializada para dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas tributárias e fiscais”²⁵. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA entende mesmo que «tal especialização, se for adequadamente concebida, permite não só uma mais conveniente seleção de Magistrados que integrariam a ordem de Tribunais, mas também uma maior proximidade material em relação à questão jurídica objeto do litígio, diminuindo-se o “tempo de preparação”, concebendo-se mesmo que pudesse existir uma separação em secções (por exemplo, impostos diretos, impostos indiretos, impostos aduaneiros, etc.)». E se a especialização e celeridade na resposta é premente no plano do Direito tributário, será ainda mais essencial no plano da tributação do comércio internacional, em face da evidência empírica da necessidade de desalfandegar e dar um destino à mercadoria que entre nos portos e aeroportos nacionais. Aqui se jogando também a capacidade concorrencial dos operadores económicos nacionais num mercado sem controlos físicos nas fronteiras internas, como é a União Europeia.

A *irracionalidade* da proposta de integração do STA no STJ sai igualmente reforçada pela análise das causas subjacentes ao problema do congestionamento desta jurisdição. Historicamente, o agravamento contínuo das pendências decorreu da conjugação de dois fatores essenciais: por um lado, o aumento significativo da litigiosidade, evidenciado através do número de processos entrados, 16 744 em 2010 (o que representa uma evolução de 60% face ao ano de 2004), e por outro, a redução gradual do número de juízes em exercício de funções nos tribunais

²² No capítulo referente a Portugal do mais recente Relatório da Comissão Europeia sobre o Estado de Direito, publicado em julho de 2021, reconhece-se o problema dos Tribunais administrativos e fiscais, mas sublinha-se a melhoria constante verificada nos últimos anos https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/2021_ror_country_chapter_portugal_en.pdf (consultado em 28-09-2021).

²³ JOÃO CAUPERS, *ob. cit.* p. 88.

²⁴ No procedimento de consulta pública para manifestação de interesse em integrar a lista de árbitros do CAAD, os candidatos devem identificar os tipos de tributos nos quais demostrem ter, pelo menos, 10 anos de experiência. A opção por um grau de especialização por categoria de tributo não é alheia à garantia normativa da prolação da decisão no prazo máximo de 1 ano após a constituição do Tribunal Arbitral.

²⁵ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “A justiça tributária como obstáculo à internacionalização”, *Internacionalização e Tributação*, Universidade Lusíada Editora ed., 2012, p. 16.

tributários. O aumento da litigiosidade é uma tradução natural e necessária do aumento da escolaridade média, do conhecimento e exercício de um direito constitucional e da pressão tributária, especialmente num contexto de crise económica e financeira. Quanto ao número de processos findos verificou-se, em 2011, uma inversão da tendência de crescimento das pendências, com uma taxa de recuperação de 1820 processos em relação a 2010²⁶. Por outro lado, colocando o enfoque na celeridade, a perspetiva defensora da extinção da jurisdição administrativa e fiscal revela-se incapaz de cumprir os objetivos a que se propõe, visto em nada resolver a questão da morosidade, a qual constituiu o fator determinante da hipertrofia desta jurisdição e do desequilíbrio na relação de oferta/procura, com várias consequências negativas, desde logo, a garantia de uma tutela jurisdicional efetiva, constitucionalmente garantida.

III. Instabilidade legislativa: o caso específico da legislação tributária

A perceção pública da instabilidade normativa em matéria fiscal em Portugal é um fenómeno endémico²⁷, renovando-se a cada ano, por ocasião da entrada em vigor da lei do orçamento do Estado e dos eventuais orçamentos retificativos. Uma primeira análise quantitativa, do número e impacto das alterações aos principais códigos tributários data de 2014²⁸. Tendo por referência o lapso temporal que media 1989 - data da entrada em vigor da primeira grande reforma da tributação do rendimento em democracia - e 2014, JOAQUIM MIRANDA SARMENTO e INÊS DUARTE identificaram um total de 492 alterações legislativas, que corresponde, em média, a 19 alterações em cada ano²⁹. O mesmo estudo demonstrou, ainda, que as 492 alterações legislativas produziram um total de 3178 alterações a artigos dos Códigos fiscais. Considerando apenas o Código do IRS, com impacto real na vida dos cidadãos, de 2015 até à data em que se escreve foram objeto, cada um, de 13 alterações, numa média que está próxima das duas alterações por ano, que não tem em conta as múltiplas declarações de retificação e a necessidade de consolidação e republicação integral do diploma. Durante o mesmo lapso temporal os Códigos do IRC e do IVA foram objeto de 17 alterações e diversas declarações de retificação.

No Relatório Final de 2013, a Comissão de Reforma do IRC concluiu que os processos de impugnação eram a espécie de processo que apresentava um peso relativo mais elevado nas classes de duração mais altas e que a grande maioria - cerca de 70% - demorava mais de 2 anos a obter uma decisão em primeira instância. Do mesmo Relatório resultava ainda que nesta forma de processo existe uma elevada percentagem de processos que terminam com uma decisão de forma³⁰. Um facto que não terá sido estranho à opção expressa na Lei de Autorização Legislativa que autorizou o Governo a criar um regime de arbitragem tributária, como uma alternativa jurisdicional à impugnação judicial. Um dos objetivos principais cometidos à arbitragem tributária foi precisamente o de contribuir para aliviar os Tribunais Tributários neste âmbito particular. Uma análise que deve ser feita tendo em atenção uma delimitação fina do respetivo âmbito de competência material dos Tribunais Arbitrais e do âmbito de vinculação da AT à arbitragem tributária.

As alterações à legislação tributária nacional caracterizam-se, em regra, por serem alterações “cirúrgicas”, de determinados artigos em concreto, sem se demonstrar, nos respetivos trabalhos preparatórios, uma necessária visão de conjunto. A título de exemplo refira-se que o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) aprovado em 1999 já foi objeto de 39 alterações, 33 das quais posteriores à entrada em vigor do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), para o qual remete, e que o primeiro diploma continua a fazer apelo à figura do “recurso contencioso”³¹ que foi substituída, no segundo, pela “ação administrativa especial”, correspondendo atualmente à “ação administrativa”. A disseminação das normas procedimentais e processuais por vários diplomas, com remissões intrincadas, e ausência de uma visão de conjunto traduz-se, não raras vezes, em “revisões silenciosas”, não intencionais, ou em revogações tácitas, que funcionam como verdadeiros alçapões jurídicos e importantes focos de litigiosidade.

A compilação de informação detalhada e consistente sobre cada uma das alterações dos diplomas tributários

²⁶ Conforme Relatório de Movimento Processual nos Tribunais Tributários de 1.ª Instância do CSTAF, disponível em www.cstaf.pt “a pendência nos tribunais tributários de 1.ª instância foi registando um agravamento contínuo nos últimos seis anos, em resultado quer da progressiva diminuição do número de juizes em exercício de funções naqueles tribunais (e apesar do reforço do número de juizes operado na 1.ª instância em outubro de 2008), quer do aumento da litigiosidade nesta área”.

²⁷ Cf. <https://expresso.pt/iniciativaseprodutos/o-meu-futuro/2016-10-31-Instabilidade-fiscal-mudou-3178-artigos> (consultado em 28-09-2021).

²⁸ https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/papers/ab201312_p.pdf (consultado em 28-09-2021).

²⁹ Cf. JOAQUIM MIRANDA SARMENTO e INÊS DUARTE, “A Instabilidade do sistema fiscal Português: uma retrospectiva entre 1989 e 2014”, *Revista Julgar Online*, dezembro, 2015, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2015/12/20151206-ARTIGO-JULGAR-A-Instabilidade-do-sistema-fiscal-Portugu%C3%AAs-Joaquim-Miranda-Sarmiento-e-In%C3%AAs-Duart.pdf> (consultado em 20-09-2021).

³⁰ Relatório Final da Comissão de Reforma do IRC de 2013, p. 39.

³¹ Cf. a título de exemplo, o artigo 67.º do CPPT.

em vigor em Portugal e a sua análise isolada, de um ponto de vista substancial e numa perspetiva de conjunto, que tenha em causa os fundamentos de política legislativa que a motivaram, é uma tarefa exigente e demorada que, pese embora a sua relevância, não cabe dentro do âmbito do presente artigo. Cumpre, todavia, apreciar o impacto de um número tão expressivo de alterações tendo por referência os fins, objetivos e limites que o próprio legislador cometeu ao sistema tributário, expressos no n.º 1 do artigo 103.º da Constituição e nos artigos 5.º e 7.º da Lei Geral Tributária (LGT). O sistema fiscal deve visar a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, promover a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. No ordenamento jurídico nacional, a tributação também deverá favorecer o emprego, a formação do aforro e o investimento socialmente relevante e ter em consideração a competitividade e internacionalização da economia portuguesa, no quadro de uma sã concorrência. Mais se refira que o artigo 7.º da LGT determina ainda que a “tributação não discrimina qualquer profissão ou atividade nem prejudica a prática de atos legítimos de carácter pessoal, sem prejuízo dos agravamentos ou benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras”. Com efeito, o procedimento legislativo em matéria tributária, para além dos requisitos formais impostos pela Constituição, deverá ainda observar os objetivos e limites legalmente previstos e prosseguir os fins que lhe estão cometidos, para o que muito contribuirá a inteligibilidade, a estabilidade, o rigor e a clareza da respetiva redação. A transparência do procedimento legislativo ditaria, assim, um maior grau de fundamentação da necessidade de produção e revisão normativa, tendo em consideração os princípios, fins e limites do sistema fiscal.

IV. A ininteligibilidade do conteúdo prescritivo da norma fiscal como fator de incumprimento

A complexidade e inteligibilidade do conteúdo da norma fiscal é uma das patologias do sistema de justiça tributária, que testa os limites do princípio de que a ignorância da lei não aproveita a ninguém. Um dos exemplos clássicos de ininteligibilidade das normas fiscais é a designada cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º da LGT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, 12 de dezembro. Segundo MÓNICA VELOSA, a “consagração de uma cláusula - de carácter geral no nosso ordenamento veio permitir à Administração Fiscal desconsiderar, para efeitos tributários, os atos ou negócios jurídicos lícitos realizados pelos contribuintes quando se demonstre que os mesmos foram efetuados para elidir a aplicação de certas normas, caso em que a tributação tem lugar de acordo com a norma que se visa elidir. (...) A introdução de uma norma deste tipo, ao permitir desconsiderar os efeitos tributários de atos ou negócios sempre que o contribuinte atua *extra legem*, visa garantir o cumprimento do princípio da igualdade e a da justiça na distribuição dos encargos tributários. Contudo, por se tratar de uma norma de aplicação generalizada facilmente pode comprometer o princípio da segurança jurídica”³². A complexidade da norma prevista em 1998 motivou a aprovação de 3 revisões - em 1998, 1999 e 2000 -, mesmo antes de ser conhecido qualquer caso em que tenha sido objeto de aplicação prática. Do que nos foi possível apurar, a cláusula geral anti-abuso não foi aplicada pela AT durante cerca de 12 anos dos 17 anos que se seguiram à respetiva introdução no ordenamento jurídico-tributário. 5 anos após a prolação da primeira decisão de um Tribunal superior sobre a sua aplicação, assistimos a um aumento exponencial dos casos em que foi objeto de aplicação pela AT, com reflexo no número de litígios apresentados nos Tribunais. Considerando apenas os números dos Tribunais Arbitrais, entre 2012 e 2020 foram decididos 77 processos em que a questão central se prendia, exclusivamente, com a interpretação do artigo 38.º da LGT. A complexidade da redação da norma exigiu um comprometimento adicional da doutrina³³ e da jurisprudência³⁴ na “desconstrução” da cláusula geral anti-abuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, e na identificação dos respetivos elementos de aplicação cumulativa, que será seriamente prejudicado por revisão cíclica da norma. Mais recentemente, a alteração aprovada pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, que alterou o alcance da cláusula geral anti-abuso, foi entendida como um novo foco potencial de litigância com a AT³⁵.

V. A inflação legislativa e a revogação tácita

A inflação legislativa que não seja acompanhada de uma identificação criteriosa dos diplomas alterados e/ou revogados potencia o erro, o incumprimento e, conseqüentemente o litígio. A necessidade de uma análise

³² MÓNICA VELOSA, “A cláusula geral anti-abuso na jurisprudência do CAAD”, *Revista Arbitragem Tributária* n.º 5, julho de 2016, pp. 42-49.

³³ GUSTAVO COURINHA, *A cláusula geral anti-abuso no Direito tributário*, Almedina, 2004.

³⁴ Cf. entre outras as decisões dos Tribunais Arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.º 258/2013-T; n.º 180/2014-T; n.º 200/2014-T; n.º 240/2014-T; n.º 315/2014-T; n.º 335/2014-T, disponíveis para consulta em <https://caad.org.pt/tributario/decisoese/> (consultado em 28-09-2021).

³⁵ Cf. neste sentido Júlio Almeida, “A nova cláusula geral anti-abuso” <https://easytax.jornaleconomico.pt/a-nova-clausula-geral-anti-abuso> (consultado em 28-09-2021).

casuística para se apurar uma eventual revogação tácita de um normativo anterior ou de grau inferior que esteja em contradição, quanto à mesma questão de Direito, com nova legislação, exige um grau de sofisticação técnica que não é compatível com o padrão do homem médio. Um exemplo paradigmático da confluência destes dois problemas práticos, especialmente onerosos para os operadores económicos privados e as próprias autoridades tributárias, é o apresentado pelo Regulamento das Alfândegas, aprovado pelo Decreto n.º 31730 de 15 de dezembro de 1941. Um diploma aprovado durante a vigência do Estado Novo, em que o país se declarava orgulhosamente só, mantém-se em vigor e é aplicável num contexto comercial de uma união aduaneira, assente nos princípios da liberdade de circulação de pessoas, bens e capitais. A adaptação do regime vem sendo levada a cabo através de alterações sucessivas do diploma, num total que perfaz já 56 alterações. Pese embora o número significativo de alterações, a ausência de revogação expressa e a antiguidade dos diplomas pode colocar dúvidas quanto à respetiva conformidade com o Direito aduaneiro europeu, que prevalece sobre o Direito nacional. Na prática, a aplicação do Regulamento tem de “ser aferida individualmente, tendo por referência o normativo em causa”³⁶, numa tarefa hermenêutica especialmente exigente e com elevado potencial de litigiosidade. Ainda no âmbito da tributação aduaneira, a Reforma Aduaneira, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46311, de 27 de abril de 1965, foi alterada pelo menos 64 vezes e continua a colocar importantes questões de conformidade com o Direito aduaneiro europeu e de uma eventual revogação tácita de alguns normativos.

Contrariamente à opção de outros países europeus, como a Alemanha que, em face da opção de atribuição de competência exclusiva à União nos domínios da política comercial e da união aduaneira, procedeu à revogação expressa da legislação interna e aprovou um *Customs Management Act*, no qual regula o essencial das matérias deixadas à disponibilidade dos Estados Membros, Portugal manteve em vigor uma parte significativa da legislação aduaneira anterior à adesão. Uma opção que deixa ao intérprete – seja o juiz, o funcionário da Alfândega ou o próprio operador económico – a tarefa de aferir, em cada caso, se a mesma é conforme com o Direito europeu ou se, pelo contrário, se encontra tacitamente revogada, com prejuízo para a certeza, a segurança jurídica e a aplicação uniforme do Direito europeu e com o potencial de litigiosidade que lhe é inerente.

No plano fiscal igualmente problemática é a sucessão no tempo de diplomas que não preveem a revogação expressa da regulamentação anterior. Um exemplo recente é o da isenção do Imposto sobre as Transações Onerosas de Imóveis (IMT) aplicável à aquisição de imóveis por fundos de investimento. A problemática centrava-se na questão de saber se a isenção de IMT, introduzida no artigo 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) pela Lei que aprovou o Orçamento do estado para 2007 teria, ou não, revogado a isenção de Sisa (IMT) constante do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, e, se sim, se essa revogação teria sido expressa ou tácita. A pertinência da questão em apreço decorre, desde logo, do facto de nos termos do artigo 7.º, n.º 1 do Código Civil, a regra geral em matéria de cessação da vigência da lei prever que “quando se não destine a ter vigência temporária, a lei só deixa de vigorar se for revogada por outra lei”. Chamado a pronunciar-se sobre esta questão, no Processo n.º 544/2016-T o Tribunal Arbitral concluiu que o Decreto-Lei n.º 1/87, de 3 de janeiro, não continha qualquer indicação de que o seu artigo 1.º pretendia ter uma vigência temporária e que as sucessivas alterações ao Código do IMT não previam a sua revogação expressa, transferindo-se para o aplicador do Direito a tarefa da aferição de uma revogação tácita, que entendeu não ser o caso nos autos em apreço. No caso dos autos, como em toda a matéria fiscal e aduaneira, a “existência de regras de reconhecimento, orientadas para a identificação clara e precisa das normas que se encontram em vigor no ordenamento jurídico e das que já foram expressa ou tacitamente revogadas, reveste-se do maior significado, desde logo do ponto de vista do princípio da legalidade, designadamente na sua dimensão de legalidade tributária, afirmando a exigência de segurança jurídica e proteção da confiança ínsita no princípio constitucionalmente estruturante do Estado de direito. Os cidadãos, os agentes económicos e os operadores jurídicos devem poder saber com certeza quais as normas que estão e quais as que não estão em vigor no ordenamento jurídico. O artigo 7.º do Código Civil estabelece então três critérios alternativos de revogação, cujo preenchimento ou não tem relevantes implicações no caso concreto” (Decisão Arbitral do Processo Arbitral n.º 544/2016-T).

VI. O fenómeno e os desafios das designadas normas fiscais interpretativas

O fenómeno da inflação legislativa não é alheio à proliferação das designadas normas fiscais interpretativas em que o legislador, confrontado com a aplicação da norma num sentido que não corresponde à intenção legislativa originária, porventura imperfeitamente expressa, entende dever fixar o entendimento normativo pretendido. No quadro particular do Direito tributário, a proliferação destas normas coloca questões sensíveis no plano da segurança jurídica, em particular da proibição da retroatividade fiscal prevista nos termos da Constituição. Mais se refira que a necessidade de previsão de normas interpretativas é a tradução de uma técnica legislativa que se mostrou incapaz de garantir a prossecução dos fins que lhe foram cometidos.

³⁶ Neste sentido cf. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, *Direito Aduaneiro Europeu*, Universidade Católica Editora, 2020, p. 51.

A aplicabilidade do princípio da retroatividade fiscal às normas interpretativas não reúne consenso doutrinário e jurisprudencial, com um elevado potencial de litigiosidade. Para SALDANHA SANCHES, citado na decisão arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 421/2018-T³⁷, “antes da revisão constitucional era admissível, em tese, a retroatividade das leis verdadeiramente interpretativas, a apurar com recurso a uma ponderação da gravidade da lesão da confiança e dos valores visados e subjacentes à lei interpretativa. Para tal conclusão, militava a circunstância de a Constituição não impor qualquer proibição generalizada de retroatividade, mas somente aquela que violasse de modo inadmissível, a confiança e a segurança jurídica. A situação modificou-se com a revisão constitucional de 1997, alteração que, na sua ótica, mesmo quando estejamos perante uma lei verdadeiramente interpretativa, a hipótese encontra-se abrangida pela proibição constitucional de retroatividade”. Em sentido oposto, outro setor da doutrina entende que “as leis interpretativas não violam *ipso facto* o princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, tudo depende da ponderação que se efetue entre a proteção da confiança dos contribuintes e a imperiosidade na obtenção de receitas fiscais”. No entendimento de DIOGO LEITE DE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA, «As normas interpretativas não são verdadeiras normas jurídicas, mas antes regras de caráter “pedagógico”. Pergunta-se se a interpretação feita pelo legislador de uma norma anterior é válida para as situações de facto anteriores à publicação de tal interpretação. Em princípio, será válida: não se está perante uma norma jurídica em sentido próprio; e a norma aplicável é a interpretada, não a interpretativa. Mas só assim será, se a norma interpretativa se limitar a fixar o sentido dominante que era atribuído à norma interpretada. Caso contrário, estar-se-á, a coberto de uma *pseudo-interpretação*, a criar uma norma com caráter retroativo». A nível jurisprudencial, no Processo n.º 421/2018-T, o Tribunal Arbitral entendeu que “o cerne da questão de constitucionalidade aqui suscitada consiste, antes, no saber se as leis interpretativas que vinculem retroativamente o intérprete contendem com a retroatividade proibida na Constituição. Ora, os fundamentos de proibição da retroatividade respeitam à segurança dos cidadãos. Assim, tal segurança é afetada perante alterações legislativas que, no momento da prática ou ocorrência dos factos que os envolvem, nem poderiam ser previstas nem tinham que o ser. Mas tal segurança também é afetada onde o seja a vinculação do Estado pelo Direito que criou, através de alteração de situações já instituídas ou resolvidas anteriormente. Desta sorte, se é verdade que as leis autenticamente interpretativas, não abalam, verdadeiramente, as expectativas concretas anteriores dos destinatários das mesmas, no caso de a interpretação tornada vinculativa já ser conhecida e tiver sido mesmo aplicada (...), todavia, mesmo nesses casos, a vinculação interpretativa que tais leis comportam, ao tornar-se critério jurídico exclusivo da aplicação do texto anterior da lei, modifica a relação do Estado, emitente de normas, com os seus destinatários. A exclusão pela lei interpretativa de outras interpretações propugnadas e já aplicadas noutros casos (como acontece na situação presente) leva a que o Estado possa a posteriori impedir que o Direito que criou funcione através da sua lógica intrínseca comunicável aos destinatários das normas, permitindo que interfira na interpretação jurídica um poder imperativo e imediato que altera o quadro dos elementos relevantes da interpretação jurídica. Nesta medida, poder-se-á entender que a lei interpretativa, ainda que autêntica, ao pretender vigorar para o período anterior à sua emissão, nos termos do artigo 13.º do Código Civil, altera o contexto de auto vinculação dos órgãos de aplicação do Direito ao Direito e, conseqüentemente, afeta a segurança dos destinatários das normas protegida por uma proibição (constitucional) de retroatividade. Haverá, conseqüentemente, nesta última situação, uma garantia de segurança mais forte inerente à proibição de retroatividade».

VII. A importância do papel uniformizador da jurisprudência

SUZANA TAVARES DA SILVA defende que “a eficiência da justiça tributária (e, conseqüentemente, a performance funcional dos respetivos tribunais) enfrenta (...) desafios que são específicos dos litígios tributários”³⁸. De entre os desafios identificados a autora identifica “a produção pela Administração Tributária de um volume massificado de atos que podem dar origem a impugnações judiciais; atos que se repetem periodicamente enquanto a questão de base (a interpretação da norma que lhe serve de pressuposto fundamentador ou a sua conformidade com o direito constitucional, europeu ou internacional, que são seus parâmetros de controlo) não alcança uma solução definitiva (seja por declaração de inconstitucionalidade da norma, seja por decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia que fixe uma interpretação em conformidade com o direito europeu, seja por alteração legislativa)”. A importância da jurisprudência como fonte mediata de Direito e, em particular, da uniformização de jurisprudência, deverá ser igualmente sublinhada no desenho das vias de recurso e na publicação tempestiva das decisões dos Tribunais. A atual *falta de sintonia* entre a jurisprudência e a legislação tributária, fruto das longas pendências dos processos, vem contribuindo para a diminuição da relevância prática da jurisprudência enquanto

³⁷ Cf. <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPageSize=100&listPage=38&id=4029> (consultado em 28-09-2021).

³⁸ SUZANA TAVARES DA SILVA, “O combate à morosidade da justiça tributária: do cometimento de pendências para a arbitragem tributária à criação de ADR”, *Revista Arbitragem Tributária* n.º 10, janeiro 2019, p. 46.

fonte mediata de Direito no plano da prevenção de litígios tributários, com custos não despiciendos.³⁹ JOÃO TABORDA DA GAMA alerta ainda para o facto de que a “inadmissível demora da decisão na primeira instância fiscal é acompanhada da não publicação das suas decisões. Isto quer dizer que as primeiras decisões publicitadas são as dos TCAs ou do STA – na prática, temos decisões sobre normas que estavam em vigor há mais de dez anos. Dito de outro modo, aconselham-se clientes, formam-se magistrados, advogados ou consultores fiscais, sem o apoio imprescindível da jurisprudência fiscal”. Outro efeito positivo encontra-se na possibilidade da administração tributária poder “emendar à mão” e alterar procedimentos e/ou entendimentos, sustentando a emissão de novos atos desconformes com jurisprudência entretanto firmada, ou corrigindo/decidindo os processos pendentes em favor do sujeito passivo. A título de exemplo vejam-se os casos da tributação no âmbito da verba 28 da Tabela Geral do Código do Imposto do Selo (TGIS), da isenção do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) no âmbito dos processos de insolvência ou da tributação em IVA de peças de próteses dentárias, decididos, em primeira instância, nos Tribunais Arbitrais. No primeiro caso a Autoridade Tributária determinou que fosse proferido despacho favorável ao contribuinte nos procedimentos administrativos pendentes de decisão ou, sendo o caso, se procedesse à revisão oficiosa da liquidação que se encontrasse pendente nos Tribunais e que não fosse apresentado recurso nos processos judiciais decididos em primeira instância⁴⁰. De acordo com os dados divulgados pela AT⁴¹, no caso da verba 28 da TGIS foram retirados dos Tribunais 240 processos. A orientação fixada nos Despachos do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 6/2017-XXI, de 13 de janeiro, e n.º 14/2017-XXI, de 26 de janeiro, que fundamentou a retirada de um elevado número de processos dos Tribunais, relativamente aos quais já havia sido firmada jurisprudência constante no sentido oposto ao entendimento propugnado pela AT, deve passar a ser entendida como um procedimento regra, a seguir, a mais breve trecho, e como uma exceção, de resposta tardia, como consequência da pressão mediática. A celeridade da resposta jurisdicional também permite a adaptação e alteração de procedimentos pelo próprio contribuinte em conformidade com a orientação jurisprudencial firmada.

A segurança e previsibilidade do conteúdo dos atos que se repetem periodicamente proporcionada pela uniformização jurisprudencial da interpretação da norma que lhe serve de pressuposto fundamentador ou a sua conformidade com o Direito constitucional, europeu ou internacional, que são seus parâmetros de controlo, não foi alheia à mais recente alteração do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) que previu a possibilidade de um recurso direto da decisão do Tribunal Arbitral quando esteja em oposição com outra decisão de um Tribunal Superior ou de outro Tribunal Arbitral. Até à revisão do RJAT de 2019, na prática, e relativamente a matérias novas, eram publicadas decisões arbitrais sem que a questão ainda tivesse sido apreciada nos Tribunais superiores. Esse foi o caso, designadamente, da aplicação da cláusula geral anti-abuso em sede de IRS que, após uma década de previsão legal relativamente inócua, passou a ser objeto de aplicação frequente pela AT. Quando esta questão era apreciada pelos Tribunais superiores, já os Tribunais Arbitrais haviam proferido inúmeras decisões em sentido não inteiramente coincidente⁴². A possibilidade de recurso direto para o STA permite obviar à manutenção na ordem jurídica de interpretações e decisões contraditórias, com importantes ganhos de certeza e segurança jurídica.

À arbitragem tributária deve, assim, ser igualmente reconhecido o mérito de contribuir para um “efeito preventivo na eclosão de litígios”, no sentido em que a celeridade na prolação e publicação das decisões arbitrais assegura a tendencial contemporaneidade entre a legislação em vigor e a jurisprudência arbitral tributária, que recupera o seu papel de verdadeira fonte mediata de Direito, com efeitos a montante na atuação fiscal do Estado e dos contribuintes. Uma opção que poderá, porventura, ser estendida à oposição entre decisões dos tribunais administrativos e fiscais cuja urgência só não será maior em virtude do incumprimento reiterado da prescrição da publicação tempestiva das sentenças destes tribunais o que não se compreende num Estado de Direito Democrático. Apelando uma vez mais, às palavras de JOÃO TABORDA DA GAMA, que se subscrevem, sem reservas, “[é] sempre ilógico que a decisão de um Tribunal, judicial ou arbitral, seja secreta. É, além disso, democrática e constitucionalmente ilegítimo o segredo de atos arbitrais que, no âmbito da função jurisdicional, dirimam um litígio em que, direta ou indiretamente, esteja em causa o interesse público ou, o que é dizer quase o mesmo por outras palavras, o dinheiro dos contribuintes. Julgar de modo secreto não é julgar. Julgar tem a sua razão de ser, causa e legitimidade no espaço público, na possibilidade de controlo pela comunidade do conteúdo material da decisão, da independência do julgador e do comportamento da parte. Quando a Constituição manda que se administre a justiça em nome do povo

³⁹ JOÃO TABORDA DA GAMA, “As Virtudes Escondidas da Arbitragem Fiscal”, *Revista Arbitragem Tributária* n.º 1, 2014, p. 13.

⁴⁰ Cf. os Despachos do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 6/2017-XXI, de 13 de janeiro, e n.º 14/2017-XXI, de 26 de janeiro (que alterou o ponto II da Circular n.º 10/2015), os Processos Arbitrais n.º 769/2016-T, e 4/2017-T, 26/2017-T e os recursos para o TCA-Sul n.º 09741/16 e n.º 8994/15, em que a AT apresentou um requerimento de desistência.

⁴¹ Cf. intervenção da Dra. Cristina Bicho, Subdiretora-geral da área da Justiça Tributária e Aduaneira, na conferência “Pacto para a justiça fiscal” promovida pelo CAAD e pela Nova Direito, disponível <https://www.youtube.com/watch?v=tTZYe91FdTI> (consultado em 28-09-2021).

⁴² Para mais desenvolvimentos cf. Mónica Ferreira, “A cláusula geral anti-abuso na jurisprudência do CAAD”, *Revista Arbitragem Tributária* n.º 5, junho, 2016, pp. 42-49.

não pode querer significar outra coisa que não inclua a possibilidade desse mesmo povo saber quem julga, o que julga e como julga”⁴³. Os Tribunais aplicam o Direito em nome do povo que sem o acesso às suas sentenças fica privado da compreensão da respetiva aplicação, devendo por isso ser garantida a publicidade obrigatória, de acesso livre, de todas as sentenças dos Tribunais Tributários, eventualmente expurgadas dos elementos de identificação das partes. Ainda no quadro da arbitragem tributária, igualmente positiva é a possibilidade de acesso direto ao Tribunal de Justiça (TJ) da União Europeia, especialmente no quadro dos impostos harmonizados a nível europeu, como é o caso do IVA⁴⁴. Os dados publicados nos relatórios do TJ ao longo dos anos vêm demonstrando que os Tribunais Tributários de primeira instância só muito raramente optam por apresentar um pedido de reenvio prejudicial facultativo, na medida em que estão em causa Tribunais de cujas decisões cabe recurso. Em sentido oposto, tendo em consideração o princípio geral de irrecorribilidade, os Tribunais Arbitrais têm optado por apresentar um pedido de reenvio sempre que esteja em causa a interpretação de uma norma de Direito Europeu. Desde a entrada em vigor do RJAT, e até à data em que se escreve, os TAT apresentaram, no total, 24 pedidos de reenvio prejudicial, 11 dos quais em matéria de IVA⁴⁵. Ao decidirem em primeira e, por regra, em última instância, num prazo geral inferior a cinco meses, os Tribunais Arbitrais Tributários apresentam-se hoje como uma das vias de acesso ao TJ mais céleres da União, com vantagens não despreciables ao nível da uniformização da interpretação e aplicação do Direito Europeu, resolvendo a questão logo em primeira instância.

A evolução do Direito europeu em geral, e da harmonização fiscal em particular, tem sido fruto de algum voluntarismo do TJ, com especial impulso do mecanismo do reenvio prejudicial, que potencia um verdadeiro diálogo jurisprudencial com os Tribunais dos diversos Estados Membros⁴⁶. O acesso direto dos Tribunais Arbitrais Tributários ao TJ, num prazo inferior a seis meses após a apresentação do pedido, apresenta-se como uma vantagem adicional do regime que vem contribuindo, de forma significativa, para a uniformização da interpretação do Direito Europeu⁴⁷. A celeridade da resposta também contribui para uma adaptação de procedimentos por parte da AT e dos próprios operadores económicos, com reflexos ao nível da eficiência da gestão, da previsibilidade e do nível de litigiosidade. De sublinhar ainda que, em alguns casos, a decisão de reenvio do TAT determinou a suspensão da instância de recurso nos Tribunais Superiores e determinou a inflexão de jurisprudência nacional aparentemente consolidada. A título de exemplo, no processo n.º 0157/14, que corria termos no STA, o Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido de dever ser suspensa a instância até ser conhecida a decisão a proferir pelo TJ quanto às questões suscitadas no Processo Arbitral n.º 96/2013-T, o que veio a ser determinado pelo Tribunal. O mesmo entendimento foi igualmente seguido processo n.º 01866/13. Neste último aresto, decidido o reenvio apresentado pelo TAT e publicada a respetiva decisão, o STA considerou que “[t]endo em conta a interpretação dada pelo TJ no Processo n.º C-256/14, de 11/06/2015, incide Imposto Sobre o Valor Acrescentado sobre as Taxas Municipais de Ocupação do Subsolo (TOS) repercutidas, redebitadas ou refaturadas pela fornecedora às entidades Comercializadoras de gás natural e nos consumidores finais”, pondo termo a uma querela que se arrastava nos Tribunais pelo menos desde 2013, a julgar pela data das decisões recorridas identificadas pelo Tribunal de recurso. Mais se refira que, nos casos em apreço, a opção pela suspensão da instância até à prolação da decisão do TJ também permitiu evitar a eventual prolação de decisões contraditórias, penalizadoras da certeza e segurança jurídica, penalizadora do investimento.

Em face do exposto, uma opção legislativa que passe por tornar mais claro o sentido das normas e a revisão das orientações genéricas e dos procedimentos do aplicador do Direito, em concordância com a jurisprudência consolidada existente diminuirá o potencial de litigiosidade e, conseqüentemente, do recurso aos Tribunais.

⁴³ JOÃO TABORDA DA GAMA, “As Virtudes Escondidas da Arbitragem Fiscal”, *ob. cit.*, pp. 13 e ss.

⁴⁴ TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Contributo dos Tribunais Arbitrais Tributários para a uniformização da interpretação do regime comum do IVA”, *Estudos de Conciliação, Mediação e Arbitragem*, AEUM, coordenação de Isabel Celeste Fonseca, pp. 47-71.

⁴⁵ O número de reenvios apresentados pelos Tribunais Estaduais portugueses não consta dos dados oficiais publicados pela DGPI. Para uma análise da evolução do número de reenvios apresentados pelos Tribunais nacionais cf. NUNO PIÇARRA E FRANCISCO PEREIRA COUTINHO, “A Europeização dos Tribunais Portugueses”, *Working Paper*, n.º 18, Instituto Português de Relações Internacionais, Universidade Nova de Lisboa, 2006; e RENATA CHAMBEL MARGARIDO, “O Pedido de decisão prejudicial e o princípio da cooperação jurisdicional”, *Working Papers da FDUNL*, n.º 8/99, 1999, disponíveis em www.fd.unl.pt (consultado em 28-09-2021).

⁴⁶ NUNO PIÇARRA E FRANCISCO PEREIRA COUTINHO, “A Europeização dos Tribunais Portugueses”, *Working Paper*, n.º 18, *ob. cit.* Os dados estatísticos citados estão disponíveis em https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2017-06/ra_2016_pt_web.pdf (consultado em 28-09-2021).

⁴⁷ Sobre a questão do IVA cf. TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA, “Contributo dos Tribunais Arbitrais Tributários para a uniformização da interpretação do regime comum do IVA”, *ob. cit.*, pp. 47-71.

Considerações finais

O congestionamento dos Tribunais administrativos e tributários de primeira instância e a consequente morosidade das decisões é hoje assumido, a nível interno e internacional⁴⁸, como uma das principais patologias no funcionamento do sistema de Justiça português, caracterizado pela incapacidade de resposta face ao crescimento do número de litígios, com refrações negativas no plano individual, dos contribuintes, e no plano coletivo, do erário público e da competitividade da economia nacional. Em 2013, o Relatório Final da Comissão de Reforma do IRC deixava patente que “o mau funcionamento da justiça foi sistematicamente identificado pelo universo das empresas inquiridas como aquele que mais dissuade o investimento em Portugal (em 2011, apenas ultrapassado pela carga fiscal incidente sobre os sujeitos passivos)”⁴⁹. Dois anos mais tarde, o *European Tax Survey*⁵⁰, divulgado pela consultora *Deloitte*, em 2015, demonstrava que “97% dos inquiridos portugueses considera existir um elevado grau de instabilidade fiscal”, acentuando a importância da “certeza, estabilidade e simplificação” da legislação Tributária.

A tradicional análise do problema das pendências sob o *ângulo da procura* evidenciou a relação de causalidade necessária entre, por um lado, a instabilidade ou irrequietude da legislação tributária, corolário da inflação legislativa, e o fenómeno da litigância. A instabilidade em torno da legislação tributária condiciona a racionalidade das opções de investimento de pessoas e empresas e potencia o incumprimento pelo desconhecimento, penalizando, sobretudo, os pequenos contribuintes, esmagados pelo automatismo das liquidações e sem possibilidade económica de consultarem escritórios de advogados ou consultoras. Dir-se-á, todavia, que em certo *nível de instabilidade normativa*, aqui entendido como a adaptação da legislação à dinâmica social, da evolução tecnológica e científica e do comércio internacional, deverá ser assumida como consequência inevitável num contexto em que as transformações se seguem a um ritmo sem precedentes na história da humanidade. Uma constatação fática que será deveras evidente nos domínios, por exemplo, da tributação aduaneira e da luta contra a fraude e a evasão fiscal, corrosiva da base tributária dos Estados e altamente lesiva da concorrência leal. A determinação do nível ideal de instabilidade ou de produção e alteração, ou revisão, normativa não será de fácil determinação, nem se antevê a possibilidade de criação de um padrão único transponível para todas as categorias ou tributários. Em todo o caso, assumindo a *estabilidade legislativa* como um valor em si mesmo, com refrações positivas no plano individual e coletivo e como pressuposto dos princípios da celeridade, da certeza e da segurança jurídica, ínsitos num Estado de Direito, qualquer alteração legislativa deve ser justificada em função dos fins do sistema fiscal, abrindo o debate à comunidade. No plano normativo, as alterações da legislação tributária podem assentar em motivações financeiras, terem em vista a consolidação orçamental ou a correção de desequilíbrios orçamentais herdados do passado. Por outro lado, as motivações contra cíclicas que justificam o recurso a medidas fiscais para estabilizar a economia num contexto de crise também não são estranhas ao ordenamento nacional⁵¹. No caso português, MANUEL COUTINHO PEREIRA e LARA WEMANS consideram que “a principal motivação para as alterações legislativas com incidência nos impostos em Portugal ao longo da última década foi o cumprimento das regras do Pacto de Estabilidade e Crescimento”⁵². Numa nota mais positiva, as alterações tributárias podem contribuir para o aumento do potencial de crescimento da economia, como será o caso, em nossa opinião, da reforma da legislação aduaneira de fonte interna. Neste âmbito, mais do que uma revisão pontual, em Portugal, a regulação aduaneira deixada na esfera dos Estados Membros carece de uma reforma profunda que passe, em primeiro lugar, pela identificação de todos os diplomas e normas, alguns da década de 40, que estejam em vigor e aplicação e, num segundo momento, pela aprovação de um corpo normativo único, sistemático e coerente, que recolha contributos da academia, das ordens e associações profissionais e dos operadores jurídicos em geral. Os ganhos de eficiência para as administrações aduaneiras e para os operadores económicos há muito que o justificam, como fator necessário de competitividade da economia nacional e atração de investimento externo.

A resposta ao problema de desequilíbrio identificado entre oferta e procura de justiça nos Tribunais tributários poderá assentar em políticas que atuem do lado da oferta - baseadas na vertente dos recursos humanos ou materiais - conjugadas com políticas que permitam atuar do lado da procura, relativamente negligenciado. De referir,

⁴⁸ Neste sentido veja-se a posição da Comissão Europeia, expressa no Capítulo dedicado a *Portugal no relatório* anual de 2021 sobre o Estado de direito na União Europeia, disponível em <https://ec.europa.eu/info/policies/justice-and-fundamental-rights/upholding-rule-law/rule-law/rule-law-mechanism/2021-rule-law-report/2021-rule-law-report-communication-and-country-chapters> (consultado em 28-09-2021).

⁴⁹ Versão integral disponível em <https://www.occ.pt/fotos/editor2/relatorioirc.pdf> (consultado em 28-09-2021).

⁵⁰ <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/empresas-procuram.html> (consultado em 28-09-2021).

⁵¹ Cf. Plano Europeu de Recuperação Económica de 2009.

⁵² Boletim Económico do Banco de Portugal de outubro de 2013, disponível em https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/papers/ab201312_p.pdf (consultado em 28-09-2021).

todavia, que ao propormos que se recentre a discussão do lado da procura não se ignora que o ponto mais alto das pendências resultou da combinação entre um *sub-investimento público* nos Tribunais Tributários e um aumento exponencial de litigância, fomentado por opções legislativas questionáveis ao nível do alargamento artificial deste âmbito de jurisdição. A atuação do lado da procura, numa fase preventiva em face da eclosão do litígio, deverá passar, em primeira linha, por uma aposta na formação e na especialização de todos os intervenientes no procedimento legislativo, começando num primeiro momento pela oferta de formação nos cursos de direito, gestão, contabilidade, finanças e economia e nas mais diversas ordens profissionais. Num segundo momento, dever-se-á apostar na criação, promoção ou incentivo de programas de formação específica em legística na área especial do Direito tributário ao nível do Parlamento, da Presidência do Conselho de Ministros e da DGPI, em parceria com universidades e organizações da sociedade civil, que permitam diagnosticar a especificidade do modo de elaboração de leis em matéria tributária. A especificidade e especialidade do Direito tributário e os impactos das políticas públicas em matéria tributária no erário público, nas opções empresariais de investimento e na própria definição individual de aforro, justificam a necessidade de se garantir, que o legislador, enquanto ente coletivo, esteja capacitado para compreender as diferentes decisões e influências que ditam o desenho do sistema tributário, como um todo, e dos diversos tributos que os compõem. Para o efeito, muito contribuirá a tomada em consideração, em cada alteração da legislação, da arquitetura do sistema no seu todo e da função particularizada que cada tributo desempenha neste desenho global, tendo presente a necessidade de conhecimento multidisciplinar que permita equacionar a necessidade de reformas e/ou desenho de novas soluções. O legislador deverá ainda demonstrar a intencionalidade de uma eventual “revisão silenciosa” ou por remissão, que funcionam hoje como um verdadeiro alçapão jurídico e um importante foco de litigiosidade.

Um último ponto, que nos permite concluir com uma nota positiva, assenta no reconhecimento de que, não obstante o atual nível de pendências ainda ser elevado, nos últimos cinco anos, se verificou uma tendência consistente de melhoria do problema. Com efeito, a capacidade de resposta dos Tribunais tributários tem conseguido acompanhar o crescimento de litígios nesta área, com taxas de resolução processual superiores aos 100%. A grande dificuldade estará, neste âmbito, no *stock* acumulado e na aplicação, nos processos mais antigos, de legislação que, não raras vezes, já foi objeto de múltiplas alterações, transformando o trabalho do juiz num verdadeiro exercício de arqueologia jurídica. Para os bons resultados dos últimos anos ao nível das taxas de resolução processual terá contribuído o regime de arbitragem tributária, com potencial e capacidade para acolher um número crescente de processos, se essa for a vontade do legislador, mediante o esclarecimento normativo da arbitrabilidade das designadas contribuições especiais e extraordinária e dos impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação, designadamente o IVA.