



Estudo sobre as principais fontes político-normativas de litigação tributária

Francisco José Nicolau Domingos*

Resumo: A formulação de quaisquer propostas para a redução dos actuais índices de litigação tributária exige, em primeiro lugar, um estudo preliminar das suas causas genéticas, embora os fins que as devam fundamentar não podem ser meramente deflacionários. Na nossa opinião, algumas dessas causas podem ser sistematizados em factores político-normativos, designadamente, a complexidade da lei tributária, a falta de estabilidade e sistematização da mesma, a proliferação infundada de benefícios fiscais e a alteração do modelo de gestão tributária.

Palavras-chave: Litígio, complexidade da lei tributária. Falta de estabilidade do sistema jurídico e autoliquidação.

1 Delimitação do objecto de estudo

A litigação tributária em Portugal constitui hoje um dos problemas centrais do Direito Tributário e, conseqüentemente, não pode ser ignorada no âmbito da reforma da Justiça Fiscal.¹ De facto, a pendência processual fiscal junto dos tribunais administrativos e fiscais portugueses cifrava-se no ano 2009 em 43 805 processos.² Importa notar que em 2003, ano da reforma da jurisdição administrativa e fiscal,³ o número de processos de natureza fiscal a aguardar decisão jurisdicional era de 29 536.⁴ Isto é, em seis anos assistimos a uma taxa de crescimento da pendência processual fiscal

* Doutorando em Direito Tributário na Universidade da Extremadura – Espanha. Licenciatura em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra – Portugal. Diplomado em Estudos Avançados em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade da Extremadura – Espanha. Professor da Escola Superior de Turismo e Tecnologia do Mar/Instituto Politécnico de Leiria – Portugal.

¹ Na sua vertente adjectiva, isto é, enquanto actividade dirigida à resolução de conflitos emergentes da relação jurídico-tributária.

² No ano de 2008, tal indicador cifrava-se em 39.263 processos, o que demonstra a voragem litigiosa que tem caracterizado as relações entre a administração e o contribuinte nos últimos anos.

³ Com o objectivo de introduzir um contencioso administrativo de modelo subjectivista, V. sobre a reforma VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos, *A Justiça administrativa (Lições)* – 8ª edição, Almedina, Coimbra, 2006, p. 48 e segs.

⁴ Fonte disponível no sítio do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, acessível em <http://www.cstaf.pt/pdf/STATS/SERIE%202003-2009.pdf>.





de 33%. Consequentemente, não é difícil que um contribuinte tenha de esperar dois a quatro anos, para obter uma decisão sobre a sua pretensão. E o cenário não melhora se o contribuinte decidir apresentar recurso jurisdicional da decisão de primeira instância. São assim milhões de euros que o Estado não consegue cobrar, ou, pelos menos, não consegue cobrar em prazo útil. E isto para não quantificar os litígios em que as pretensões processuais da Administração vão decair.

Em tal conformidade, tais dilações judiciais parecem constituir um obstáculo à materialização do direito à tutela jurisdicional efectiva dos contribuintes, objecto de protecção constitucional. Na verdade, o volume processual é de tal ordem que, como nos ensina a doutrina italiana, o contencioso tributário encontra-se “hipertrofiado”. Assim, para que se proponha a terapêutica adequada a tal patologia é necessário primeiro perceber quais são os motivos que justificam esta utilização desenfreada dos tribunais tributários pelos contribuintes para dirimir os litígios que os opõem à Administração Tributária.

Pelo que, na nossa opinião, resultará útil proceder à análise do problema a partir de um denominador comum, a relação jurídico-tributária. Ou mais concretamente, na actividade dos sujeitos em tal âmbito e do corpo normativo, que a regula. Assim, as fontes podem ser sistematizadas em factores político-normativos, factores conexos com a actividade da Administração Tributária e, por último, factores associados ao comportamento do contribuinte na sua relação com a Administração Tributária.

O objectivo central do presente trabalho consiste em traçar o âmbito das principais fontes político-normativas de litigação tributária, os outros grupos ficarão para uma próxima oportunidade.

2 Complexidade da lei tributária

É hoje uma evidência que a lei tributária reveste uma especial complexidade⁵, o que dificulta ou impede mesmo a apreensão do seu conteúdo pelo contribuinte médio.

Na verdade, a partir das últimas décadas do século XX o mundo tem assistido a profundas mudanças, não só de natureza política, como também económicas e tecnológicas. Em primeiro lugar, o processo de (re)construção da Europa envolve, a partir de um determinado estágio, não só políticas de cooperação, como também de integração económica que contendem com regras clássicas das soberanias nacionais. Concomitantemente, a economia globalizou-se com a procura de riqueza em outros territórios e, simultaneamente, liberalizou-se o comércio de mercadorias e de

⁵ Sobre o problema, v. PREBBLE, Jonh, *Why taxes are so incomprehensible?*, in *British Tax Review*, nº 4, 1994, p. 380-393; JAMES, Simon/WALLSCHUTZKY, Ian, *Tax Law improvement in Australia and the UK: The need for a strategy for simplification*, in *Fiscal Studies*, vol. 18, nº 4, 1997; BROKE, Adam, *Simplification of tax or I wouldn't start from here*, in *British Tax Review*, nº 1, 2000, p. 18-26; TRAN-NAM, Binh, *Tax reform and tax simplicity: a new and "simpler" tax system*, in *The University of New South Wales Law Journal*, vol. 23, nº 2, 2000, p. 241-251; e WILSON-ROGERS, Nicole/PINTO, Dale, *Tax reform: A matter of principle? An integrated framework for the review of Australian Taxes*, in *Journal of Tax Research*, vol. 7, nº 1, June 2009, p. 72-105.





capitais, inserindo as economias nacionais na internacional. Em relação comunicante com esta realidade estão os avanços tecnológicos, onde se destacam os informáticos e as telecomunicações que proporcionam a circulação do capital à velocidade da *internet*. Fruto destes avanços de natureza tecnológica floresce o comércio electrónico.⁶ Por conseguinte, na integração económica em instituições com poder normativo, na globalização da economia, nos constantes fluxos financeiros, nas transacções comerciais por via electrónica, na proliferação de *off-shores*, estão algumas das causas que justificam a actual complexidade da lei fiscal. O que significa que esta complexificação da realidade a que se aplica o Direito Tributário tem efeitos comunicantes à sua linguagem, a lei tributária.

De facto, se olharmos para a norma tributária cuja interpretação exige, pelo menos, a aplicação de conhecimento da ciência jurídica, económica e contabilística,⁷ para a sua redacção deficiente⁸ e complexidade do seu conteúdo, vislumbramos uma fonte de litígios. É que, assim, não é fácil ao contribuinte médio apreender quais os comportamentos voluntários que conduzem ao preenchimento das normas de incidência, o que não facilita o cumprimento voluntário das obrigações tributárias de natureza formal e substancial. Ou seja, da compreensão do conteúdo da norma tributária depende a adopção de comportamentos pelo contribuinte e que culminaram com o pagamento do imposto.

Por conseguinte, a interpretação das normas jurídicas tributárias é tudo menos unívoca⁹ e, como tal, são muitos os problemas que suscita a aplicação das normas.

⁶ Para mais desenvolvimentos sobre as recentes mudanças políticas, económicas e tecnológicas, os seus efeitos na ciência económico-financeira, tributária e as medidas adoptadas para combater os efeitos nocivos da globalização, v. GOMES SANTOS, José Carlos, *Políticas fiscais: Passado recente, desafios futuros*, in Fisco nº 88/89, Maio/Junho, 2000, p. 57 a 63 e GARCÍA VILLAREJO, Avelino, *Las reformas fiscales en la era de la globalización*, Economía, Derecho y Tributación – Estudios en homenaje a la profesora GLORIA BEGUÉ CANTÓN, Ediciones Universidad de Salamanca, Aquilafuente 92, 1ª edición, 2005, p. 123-147.

⁷ A semântica da norma tributária é um dos problemas centrais do Direito Tributário, a tarefa de concretizar num conjunto de normas jurídicas, ideias de profundo conteúdo económico-financeiro com origem na Economia, Finanças Públicas e Contabilidade, a partir de critérios escolhidos pelo legislador sobre as grandezas económicas que devem submeter-se a tributação, não deixa de constituir um verdadeiro desafio legislativo, v. SCHINDEL, ANGEL, *Cuestiones metodológicas en el Derecho Tributario*, Homenaje al 50.º aniversario de “El Hecho Imponible” de DINO JARACH, Ediciones Interoceanicas S.A., 1994, p. 176 e 177.

⁸ No Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal (Coordenado por ANTÓNIO CARLOS SANTOS/ANTÓNIO FERREIRA MARTINS), 2009, p. 586, escreveu-se: “levando a que, nem a Administração Tributária, nem os contribuintes, nem os próprios operadores judiciais, saibam quais e como as aplicar”. Ou seja, a falta de clareza das normas tributárias provoca um efeito *sui generis*, nem os seus próprios destinatários conseguem apreender de forma clara e inequívoca o seu conteúdo.

⁹ Como sustentam SANCHEZ-CASCADO, Elisa de la Nuez/PÉREZ TORRES, Eusebio, *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, Aranzadi, 2000, p. 40, é o contribuinte que, em primeira linha, tem de localizar e interpretar as normas tributárias aplicáveis ao caso *sub judice*. Pois só assim é possível verificar o acerto da decisão administrativa, mesmo não sendo ele um intérprete de direito e simultaneamente conhecedor da ordem jurídica tributária que, frequentemente, permanece misteriosa para o mais preparado dos juristas. A dimensão “hercúlea” da tarefa avoluma-se com a dispersão legislativa e com a complexidade da norma tributária, razão pela qual a solução, regra geral, consiste em recorrer a um especialista. Também em Itália a conclusão não é diferente, observa assim UCKMAR, Victor, *Los postulados y valores del Estado*





Por conseguinte, a própria legislação influencia negativamente o desempenho da Administração Tributária.¹⁰

Devemos chamar a atenção que nos estamos a referir à complexidade normativa, conceito diverso de complexidade económica, o primeiro conceito tem por objecto a semântica e a técnica de elaboração da norma tributária, já o segundo pretende analisar os custos de cumprimento do sistema tributário que impendem sobre o contribuinte, mormente os de administração do sistema tributário da responsabilidade do Estado e, concomitantemente, o grau de cumprimento de tal sistema.¹¹ Se bem que, existirá uma interacção entre os conceitos, pois a dificuldade de apreensão da norma tributária aumentará a “factura” a pagar pelo contribuinte para cumprimento das suas obrigações, na medida em que tem de recorrer a apoio especializado com vista ao seu correcto cumprimento.

Em tal conformidade, a complexidade normativa em nada beneficia o cumprimento voluntário das normas que compõem o sistema tributário pelos seus destinatários, problema que ganha maior acuidade em sistemas alicerçados na auto-liquidação do imposto, em que o contribuinte médio não assimilará o conteúdo essencial das obrigações tributárias a que se encontra vinculado.

Para aumentar a insegurança jurídica, a própria Administração não tem critérios uniformes de interpretação da norma tributária.¹² O nosso país é um exemplo paradigmático do problema, a disseminação territorial da competência orgânica para a prática de actos com aptidão para lesarem a esfera jurídica do contribuinte, o que permite interpretações diversas da mesma norma jurídica, para além de, muitas das vezes, os próprios serviços não seguirem o sentido de interpretação vertido na circular administrativa. Ou, de igual modo, o intervalo necessário para a prolação de uma informação vinculativa pela Administração Tributária não se compadecer com os estritos prazos fixados na lei para o cumprimento da obrigação tributária.

Conexo com esse problema é o do volume de produção legislativa, isto é, o excesso de produção de normas para regular a relação tributária, que dificulta ou impede mesmo o contribuinte de apreender qual a norma que se lhe aplica, pelo que, identificamos uma fonte adicional de insegurança jurídica.

Finalmente, é ainda de destacar a proliferação de conceitos indeterminados nas normas tributárias,¹³ cuja margem de imprecisão tem de ser vencida pelo agente da

de Derecho en la problemática tributaria, Homenaje al 50º aniversario de “El Hecho Imponible” de DINO JARACH, Ediciones Interoceanicas S.A., 1994, p. 232: “La urgencia en legislar menoscaba la técnica y por tanto la claridad.”

¹⁰ BORGES SANTOS, Renata/MARTINS, António, *A Administração Fiscal como elemento do sistema tributário*, in *Ciência e Técnica Fiscal* nº 418, 2006, p. 186.

¹¹ Neste sentido, TRAN-NAM, Binh, *Tax reform...*, ob. cit., p. 254.

¹² Defende o *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*: “Existe falta de uniformização de procedimentos a nível administrativo, apontando-se que, apesar da reconhecida competência dos serviços centrais, os mesmos se têm revelado pouco activos nesta matéria, quando seria de todo o interesse obter a maior uniformização possível”, ob. cit., p. 593.

¹³ Advogando que se trata de uma das principais fontes de litigação tributária, v. TORREGROSA CARNÉ, María Dolores, *Técnicas procedimentales alternativas en los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos inde-*





Administração e que em nada beneficia os índices de litigação,¹⁴ porquanto, muitas das vezes, a redacção da norma não permite determinar o seu conteúdo normativo e, por conseguinte, produz-se mais incerteza jurídica do que a que se pretende eliminar. Embora, seja bom de referir que o recurso à técnica dos conceitos indeterminados nada tem a ver com aquelas outras hipóteses normativas em que a situação de incerteza é criada pelo próprio legislador sem qualquer motivo que a justifique, devido, frequentemente, à utilização de uma deficiente técnica legislativa,¹⁵ a verdade é que da sua utilização pode resultar insegurança.

Pelo que, a soma de cada um dos elementos já identificados permite sustentar que falta clareza e qualidade à lei tributária. Em tal conformidade, produzem-se alguns efeitos:

- a) Insegurança na interpretação, com uma amplitude que se estende aos próprios funcionários da Administração Tributária, o que os limita na sua tarefa de aplicação das normas que integram o sistema tributário;
- b) Compulsão para a introdução de alterações legislativas, com vista a sanar erros, omissões e inexactidões que se imputam à lei tributária;
- c) Premência absoluta na produção de normas de natureza administrativa, como circulares, despachos normativos, com o único objectivo de aclarar o conteúdo da norma tributária;
- d) Propensão para o litígio, em resultado do sentimento de injustiça criado no espírito do contribuinte perante uma lei tributária que não compreende e que o faz incorrer em custos avultados para a cumprir integralmente.

Para a doutrina anglo-saxónica¹⁶ a complexidade ou simplicidade da lei fiscal pode ser medida por dois critérios fundamentais, a dimensão dos códigos fiscais e a subjectividade da semântica das normas tributárias.

O primeiro critério contabiliza o número de normas necessárias tributar de forma substantiva e adjectiva a uma realidade económica. Como a doutrina conclui, o número de previsões normativas é hoje substancialmente maior para tributar a mesma realidade. Em Portugal, o número de artigos que compõem os códigos tributários tem crescido substancialmente, por exemplo, o Código do Imposto Municipal sobre Imó-

terminados, Alternativas convencionales en el Derecho Tributario (Obra colectiva coordinada por MAGÍN PONT MESTRES/JOAN FRANCESC PONT CLEMENTE), Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 238.

¹⁴ Para LAGO MONTERO, JOSÉ MARÍA, tais normas podem produzir em algumas hipóteses mais insegurança jurídica do que aquela que visam afastar, *De la litigiosidad y la Justicia Tributaria*, in Estudios en homenaje al profesor PÉREZ DE AYALA (Obra colectiva coordinada por CÉSAR ALBIÑANA QUINTANA/EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA/JUAN RAMALLO MASSANET/ ERNESTO LEUJENE VALCÁRVEL e ANA YÁBAR STERLING), Dykinson, 2007, p. 515.

¹⁵ Geradora do fenómeno que a doutrina apelida de “motorização legislativa”, ou seja, a proliferação e a fugacidade da norma tributária, v. neste sentido, TORREGROSA CARNÉ, María Dolores, *Técnicas procedimentales alternativas en los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados*, ob. cit., p. 238, nota de rodapé nº 3 e SANCHEZ-CASCADO, Elisa de la Nuez/PÉREZ TORRES, Eusebio, *Revisión de actos...*, ob. cit., p. 46-47.

¹⁶ V. AVERY JONES, JONH, *Tax Law: Rules or principles?*, in Fiscal Studies, vol. 17, nº 3, 1996, p. 67 a 69. Tal tese é também defendida em Portugal por MOTA LOPES, Cidália Maria da, *Quanto custa pagar impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, Almedina, Coimbra, 2008, p. 133 e segs.





veis, diploma que contém parte do regime jurídico da tributação sobre o património tem actualmente 139 artigos, quando o diploma que em 2003 revogou o Código da Contribuição Autárquica tinha somente 35 normativos.

No que respeita ao segundo critério, a obscuridade do conteúdo da norma tributária, é uma fonte de incerteza, pois mobilizando as regras de interpretação jurídica vertidas nos manuais de Introdução ao Direito, não é possível estabelecer com segurança, qual o critério aplicável ao caso *sub judice* e, sobretudo, aquele em que revê a Administração. Isto é, a própria linguagem utilizada na redacção da norma tem um grau de ambiguidade bastante para criar a dúvida se um determinado facto preenche a hipótese da norma e, conseqüentemente, da aplicação da sua estatuição. Em suma, tal fonte prejudicará a determinação do *quantum* de imposto a pagar pelo contribuinte ou o cumprimento de obrigações acessórias que se encontra vinculado, no âmbito da relação tributária e cujo incumprimento é gerador de responsabilidade contra-ordenacional.

Na nossa opinião, a complexidade semântica e a multiplicação de normas tributárias são uma das conseqüências da globalização económica e dos avanços tecnológicos das últimas décadas e que são igualmente causas ou factores do aumento da complexidade do próprio sistema tributário. Essas mudanças ameaçam a estrutura do Direito Tributário e alteram-lhe a linguagem. Por conseguinte, a complexificação da lei tributária é inimiga do cumprimento voluntário das obrigações que impendem sobre o contribuinte, que, muitas das vezes, não compreenderá o seu conteúdo. Para além do mais, disparam os custos privados do cumprimento, pois o contribuinte tem necessidade de procurar apoio especializado, designadamente, contabilístico ou jurídico, para dar cumprimento integral às suas obrigações tributárias. Tais custos não se distribuem uniformemente entre todos os destinatários da norma jurídica, incidem essencialmente nos contribuintes que se encontram mais expostos à complexidade, ou seja, os que têm um menor volume de negócios.

Na nossa opinião, a descrição de tais fontes pela doutrina anglo-saxónica é meramente indicativa. Na verdade, tal posição, não considera uma diversidade de causas que em muito contendem com a boa aplicação do Direito Tributário. E, de que são exemplo, a globalização económica que actualmente caracteriza a nossa Economia; a “massificação” da utilização das novas tecnologias de informação, nas quais assume lugar de destaque a internet, o nascimento e exponencial crescimento do comércio por via electrónica; a integração em organizações de natureza político-económica, com poder normativo e nas quais existe liberdade de circulação de pessoas, mercadorias e capitais; a proliferação de comportamentos de evitação fiscal cada vez mais sofisticados que conduzem o legislador, ao elaborar a lei, a optar por conceitos com maleabilidade suficiente para, no momento da aplicação, a Administração concretizar o sentido da norma por referência ao tempo, lugar e outras circunstâncias jurídicas relevantes e, por último, a própria política fiscal, cuja falta de qualidade, inconsistência e inconstância reflectir-se-á no teor da legislação tributária.

Em conclusão, os principais factores de complexidade da lei tributária consistem, não só na falta de clareza e qualidade da norma tributária, mas também na mutação do objecto fáctico a que esta se aplica.





3 Falta de sistematização e estabilidade da norma tributária

O próprio corpo legislativo tributário não constitui um todo harmónico, fruto de um exercício casuístico de tal poder soberano. Legisla-se ao sabor das necessidades e dos problemas de interpretação que as normas tributárias frequentemente envolvem. Regra geral, o fundamento da alteração da lei tributária não está no aperfeiçoamento do corpo normativo tributário, mas única e exclusivamente no acréscimo imediato de cobrança de receita fiscal, muitas vezes, em resultado de uma prévia negociação política. Em tal conformidade, do exercício de tal política fiscal só pode resultar a obscuridade e a complexidade da lei tributária.

Consequentemente, não será então estranho identificarmos falta de articulação entre as normas em que se decompõe o sistema tributário e a existência de lacunas, nos vários diplomas em que se encontra vertida a lei tributária.

O principal resultado desta falta de harmonia traduz-se nas dificuldades adicionais de interpretação da norma tributária, circunstância que potenciará a ineficiência na cobrança tributária. Concomitantemente, a falta de sistematicidade da ordem jurídica é fonte de insegurança jurídica, pois os elementos que compõem o sistema tributário não formam um todo racional, não se conseguindo vislumbrar no seu conteúdo o critério jurídico de estruturação.¹⁷

O problema supra vertido adensa-se com a falta de estabilidade do corpo normativo que constitui o sistema tributário, o que também não abona a favor da segurança jurídica.

Com efeito, a instabilidade do Direito aniquila a coerência da ordem jurídica e cria incerteza, não só sobre o futuro, como também sobre o presente, pois dificulta a cognoscibilidade do Direito.^{18,19} Com efeito, a inconstância legislativa permite criar sérias dúvidas sobre a possibilidade do contribuinte poder pautar a sua actuação tributária de forma livre e consciente. Ou seja, essa falta de cognoscibilidade e estabilidade da norma tributária não permitirá ao contribuinte poder conceber qual é o Direito que se aplicará à conduta que pretende adoptar.²⁰

Na verdade, frequentemente, as relações de forças que influem na “geometria política” conduzem os seus “actores” a adoptarem decisões apressadas e sem qualquer reflexão prévia. Para além do mais, a natureza de tais medidas legislativas é conjuntural e são insondáveis as razões de política fiscal ou de interesse geral que

¹⁷ V. O. ASOREY, Ruben, *El principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario*, in Revista Española de Derecho Financiero, nº 66, abril/junio, 1990, p. 179.

¹⁸ LEITE CAMPOS, Diogo/LEITE CAMPOS, Mónica Horta Neves, *Direito Tributário*, 2.ª edição, Del Rey Editora, Belo Horizonte, 2001, p. 195.

¹⁹ Para os autores infra identificados um dos elementos que deverá integrar a certeza jurídica, estabilidade, cognoscibilidade e previsibilidade do Direito, consiste na garantia de um prazo de vigência das leis tributárias, v. LEITE CAMPOS, Diogo/LEITE CAMPOS, Mónica Horta Neves, *Direito...*, ob. cit., p. 196. Embora, concordemos plenamente com tal juízo, temos algumas dúvidas se a actual dinâmica social se harmonizará com tal postulado. Assim, entendemos que deve excepcionar-se de tal hipótese a instituir, as alterações sociais supervenientes sobre o objecto da norma que se pretende revogar e que goza de tal garantia.

²⁰ A instantaneidade do Direito Tributário impede o contribuinte de conhecer o seu conteúdo, v. neste sentido, O. ASOREY, Ruben, *El principio...*, ob. cit., p. 179.





as legitimam. Por isso, como observa Leite Campos,²¹ o legislador português tem manifestado incapacidade de prever normas tributárias com um horizonte superior a um ano.

Para Cubero Truyo,²² a instabilidade normativa implica a quebra de confiança no Direito pela comunidade em que se aplica e de outro lado, diminui o interesse daquela sobre a norma. Isto é, a mudança da lei face à necessidade e contingência do momento, não permite aquela certeza necessária para a plena realização do projecto de vida do homem em sociedade. No campo tributário, a velocidade e a extensão das alterações legislativas impede a realização da dimensão económica de tal projecto de vida pessoal ou empresarial, pois não é possível efectuar previsões. Por último, qualquer esforço do cidadão para conhecer o Direito Tributário é infrutífero, é que a efemeridade da norma impede a absorção intelectual do seu conteúdo pelo contribuinte.²³

Em tal conformidade, a falta de harmonia e estabilidade da lei fiscal, para além da incerteza, também em nada contribui para o cumprimento voluntário das obrigações do contribuinte. Por conseguinte, se a instantaneidade da lei tributária impede o seu conhecimento pelo contribuinte, a verificação do incumprimento e a aplicação das correspondentes sanções pela administração, permitir-nos-á perceber a essência da presente causa de litigação tributária.

De facto, as constantes alterações à lei tributária a que se encontra sujeita em Portugal, legitimam a doutrina²⁴ a questionar se o Direito Tributário tem hoje alguma unidade sistemática. Ou, dito de outro modo, se a norma tributária é organizada com recurso às características de generalidade e harmonia e se se encontra orientada por princípios basilares de um Estado de Direito, a Justiça e a eficácia. O contribuinte, cada vez mais, deixa de ver reflectido na norma tributária os seus interesses, para vislumbrar única e exclusivamente, o interesse da obtenção de receitas.

Na nossa opinião, esta causa de litigação tributária justifica-se igualmente pela falta de qualidade do procedimento legislativo que lhe serve de base e que constitui assim uma das suas fontes. Na verdade, a actual limitação do papel dos parlamentos nacionais no procedimento legislativo e a falta de formação e conhecimentos técnicos no âmbito tributário dos deputados, justificam tal conclusão.²⁵ Por

²¹ LEITE CAMPOS, Diogo, *Justiça e arrecadação nos impostos portugueses – um sistema esgotado*, O sistema tributário no Estado dos cidadãos, Almedina, Coimbra, 2006, p. 33.

²² CUBERO TRUYO, Antonio Manuel, *La simplificación del ordenamiento (Desde la perspectiva constitucional)*, Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 57 e 58.

²³ No mesmo sentido, LEITE CAMPOS, Diogo, *O estatuto jurídico da pessoa (Direitos da personalidade e os impostos)*, O sistema tributário no Estado dos cidadãos, ob. cit., p. 59 e GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, 2000, p. 139.

²⁴ LEITE CAMPOS, Diogo, *Justiça e arrecadação...*, ob. cit., p. 33.

²⁵ Contudo, a forte influência do executivo no processo de elaboração da lei, constitui uma nota transversal comum a todos os ramos da ciência jurídica nos países com sistemas políticos de natureza parlamentar ou, mesmo naqueles em que o poder executivo não tem competência legislativa, nos sistemas presidencialistas puros, v. neste sentido TUR AUSINA, Rosario, *Técnica normativa, Formas de Gobierno y sistemas jurídicos*, in Revista española de la Función Consultiva nº 11, enero/julio, 2009, p. 103 a 130.





outras palavras, o poder executivo controla as maiorias parlamentares, uma vez que é essa maioria que o sustenta e que constitui o seu embrião. Em tal conformidade, o papel do órgão titular do poder legislativo vai ser bastante limitado nas matérias de índole tributária, é que o Governo não “permitirá” que as suas iniciativas legislativas em tal área sejam votadas ao insucesso pelas consequências que daí possam advir.²⁶ De igual modo, a falta de conhecimentos, de muitos dos parlamentares da ciência tributária e a complexidade do sistema normativo que a regula, limita o conteúdo dos debates com os membros do Governo.

Mais, actualmente, o processo de elaboração da lei tributária reveste uma aparente simplicidade, que em nada se coaduna com a sua importância para a boa aplicação das normas de Direito Tributário.²⁷ Na ordem jurídica nacional, a criação de impostos e do seu regime geral é uma competência da Assembleia da República, art. 165, nº 1, al. i) da CRP, que o Governo, devidamente autorizado pode exercer. Pela importância que a lei tem para a realização das políticas governamentais, é o Governo que assume lugar de destaque no procedimento legislativo tributário, vislumbrando-se já hoje algumas preocupações com a qualidade do exercício do poder legislativo. Com efeito, no anexo I à Resolução do Conselho de Ministros 77/2010, de 11 de Outubro, exige-se que: “a decisão de legislar deve fundamentar-se em critérios de necessidade, eficiência e simplificação, com referência à análise de alternativas ao acto normativo proposto”, art. 19 do referido anexo. De igual modo, o seu art. 20, nº 1 dispõe que: “É elaborada informação sobre o impacto legislativo de todos os actos normativos do governo”.

Ainda assim, não há qualquer formalidade específica para o procedimento legislativo tributário, por exemplo, a elaboração de memorando explicativo da reforma que se pretende empreender com tal diploma, onde se concretizem os objectivos que a mesma pretende alcançar, ilustrando-o ainda com exemplos; estudo de impacto económico e não meramente legislativo das medidas normativas, etc., isto é, a actual regulação do procedimento para além de insuficiente desconsidera a especificidade do fenómeno tributário.

Por último, neste procedimento prescinde-se quase pura e simplesmente da participação do cidadão. Ou melhor, a sua possibilidade de intervenção encontra-se circunscrita à versão inicial do projecto, motivo que a nosso ver contribuirá para a falta de depuração da lei tributária e para a resolução, pela via normativa, de muitos dos problemas que a sua aplicação envolve, com naturais prejuízos para o seu cumprimento voluntário pelos contribuintes. Mas não só, muitas das vezes, a participação de carácter meramente formal da Administração não permite aferir da

²⁶ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., *Legalidad, procedimiento legislativo y calidad de las normas tributarias: aportaciones del Derecho comparado*, in Revista española de Derecho Financiero, nº 147, julio/septiembre, 2010, p. 693 e TUR AUSINA, Rosario, *Técnica normativa, Formas de Gobierno...*, ob. cit., p. 103.

²⁷ A simplicidade do procedimento constitui um catalisador para a precipitação legislativa, isto é, a voragem pela eficácia do conteúdo legislativo acarreta a desconsideração dos padrões mínimos de qualidade da técnica normativa utilizada, v. SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, *Sobre el Procedimiento Administrativo de elaboración de las normas*, in Revista española de la Función Consultiva, nº 2, julio/diciembre, 2004, p. 77.



possibilidade de implementar o conteúdo das propostas de lei tributária, ou seja, a sua viabilidade ou exequibilidade prática. Assim, a constatação da sua falta de viabilidade, após a sua entrada em vigor, exigirá correcção por via legislativa, com evidente prejuízo para a estabilidade da lei tributária

Em conclusão, este modo de exercício do poder legislativo em nada contribui para a paz fiscal, pois encontra-se exclusivamente funcionalizado à rápida realização de objectivos políticos. Pelo que, pura e simplesmente tem desconsiderado a coerência estrutural do sistema tributário e a aceitação da lei tributária, resultante da participação do contribuinte na discussão do seu conteúdo, condição que no actual Estado de Direito julgamos ser fundamental para a legitimação do seu conteúdo.

4 Crescimento (infundado) dos benefícios fiscais

Nos últimos tempos, tem crescido o número de benefícios fiscais que integram os sistemas tributários nacionais,²⁸ o que, aparentemente, pode conduzir à destruição de um dos princípios fundamentais do Direito Tributário, o da igualdade tributária²⁹. Com o objectivo de fomentar a realização de fins não financeiros, vários Estados consagraram um extenso número de incentivos fiscais, por razões de política económica, designadamente, a promoção da agricultura, da poupança e das exportações.

Dos factores que contribuíram para a disseminação dos benefícios fiscais pelos sistemas jurídicos nacionais destacam-se a concorrência internacional entre Estados e a pressão exercida pelos *lobbies* económicos, que actuam no processo de decisão política de previsão de benefícios fiscais. Ou, dito de outro modo, nos regimes especiais que muitos ordenamentos jurídicos positivaram com o objectivo de atrair investimento para o Estado que os concede. De igual modo, a sua natureza conjuntural e anti-sistemática confere-lhes uma especial vulnerabilidade aos grupos de pressão que actuam no processo político de previsão.³⁰

A questão dos benefícios fiscais é fonte de complexas problemáticas de natureza jurídico-económica. A previsão de benefícios fiscais, ainda que justificada pela prossecução de fins de interesse público, não deixa, no plano normativo de estabelecer regimes particulares de tributação e, como tal, trata de forma dissemelhante

²⁸ V. *Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos – La justicia tributaria en España* (Coordenado por JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA), Marcial Pons, 2005, p. 42, onde se escreveu o seguinte sobre a tendência de crescimento dos benefícios fiscais: “Desde el punto de vista económico han sido calificados en no pocas ocasiones como una de las más peligrosas plagas de nuestros sistemas tributarios actuales, en cuanto que, ocultos dentro de él, privan al sistema de su eficacia y posibilidades recaudatorias y atentan seriamente contra su neutralidad”. No mesmo diapasão, FICHERA, Franco, *Le agevolazione fiscali*, Cedam, 1992, p. 5 e segs.

²⁹ É que, se os benefícios fiscais não ofendem o princípio da igualdade, quando o fim ou objectivo que os justifica decorre de uma ideia de interesse geral, com refração legislativa, como é aceite pela doutrina, v. CARLOS SANTOS, António, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Almedina, Lisboa, 2003, p. 322 e SÁ GOMES, Nuno, *Lições de Direito Fiscal*, Volume II, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 134, 1985, p. 137, a verdade é que, a concessão de benefícios fiscais *a la carte* faz, pelo menos, perigar a validade do princípio da igualdade.

³⁰ SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª edição, Coimbra Editora, 2002, p. 185-188.





situações submetidas ao mesmo imposto. Ainda que as medidas de fomento previstas visem atingir fins ou interesses social e economicamente valiosos e, por isso, não se traduzam em discriminações arbitrárias sem fundamento jurídico algum.

No plano económico, a compressão das bases tributárias, fruto da previsão de benefícios fiscais, tem por consequência a diminuição da capacidade de arrecadação de receita pelo sistema tributário. Acontece que, benefícios fiscais e altas taxas de tributação encontram-se intimamente ligados,³¹ isto é, a diminuição das bases tributárias tem por efeito o aumento das taxas de imposto, com vista à recuperação da receita perdida. O problema é que essas taxas oneram os não beneficiários de tais medidas.

Em bom rigor, a própria previsão de incentivos fiscais não é pacífica entre a doutrina, vislumbrando-se duas posições teóricas em antítese. Aquela que defende a intervenção moderada, selectiva e transparente nos mercados, em cumprimento de injunções constitucionais para o Estado, como a criação de condições para o desenvolvimento económico e a redistribuição do rendimento.³² E uma segunda, que advoga que o Estado deve abster-se do intervencionismo através da adopção de medidas fiscais.³³ Para isso, defende que a atribuição de benefícios fiscais:

- a) Provoca a erosão das bases tributáveis e, conseqüentemente, induz o aumento das taxas de imposto e;
- b) Tem um efeito perverso, a pressão de grupos económicos para a obtenção de novos incentivos.

Ou, dito de outro modo, os incentivos fiscais têm aspectos susceptíveis de crítica, geram altas taxas de tributação, o que cria um sentimento de injustiça fiscal naqueles contribuintes que não têm condições de os obter, porque outro dos efeitos consiste precisamente na reivindicação de novos benefícios por grupos de pressão, provocando assim um efeito espiral. O grau de intensidade desta política de incentivos de certas actividades através do sistema fiscal, como o desenvolvimento regional, o turismo, a energia, o meio ambiente, etc., coloca outra questão, a da alteração da natureza excepcional desta política de promoção e que se concretiza numa derrogação à tributação regra. É por isso que, para alguma doutrina,³⁴ a propagação³⁵ e a extensão temporal dos benefícios fiscais constitui mesmo um dos problemas centrais do Direito Tributário.

De facto, o recurso indiscriminado às medidas fiscais tem sido, nos últimos tempos, objecto de vigilância atenta pelos Estados, por vários motivos. Em primeiro

³¹ XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *Travão aos Benefícios Fiscais (Entrevista)*, in Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, nº 16, julho, 2001, p. 11.

³² Em defesa da mesma, V. LA ROSA, Salvatore, *Le agevolazione fiscali, Trattato di Diritto Tributario*(Obra colectiva coordenada por ANDREA AMATUCCI), I volume, 1994, p. 401 e segs.

³³ XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *Travão aos...*, ob. cit., p. 11.

³⁴ SALDANHA SANCHES, José Luís, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, Relógio d'Água Editores, Lisboa, 2010, p. 49.

³⁵ Sobre esta tendência afirma de forma enfática XAVIER DE BASTO, José Guilherme: "Isto equivale a pensar que se deve pôr um travão forte, no limite mesmo eliminar, toda a filosofia dos benefícios fiscais e tratamento preferenciais ou diferenciados, se traduzem também sempre em penalizações para os que não têm condições para os obter", in *Travão aos...*, ob. cit., p. 11.





lugar, destacamos o sentimento de injustiça que percorre todo o sistema tributário, fruto da apreensão intelectual pelos contribuintes, da inexistência de justificação de muitos dos incentivos e das iniquidades da distribuição da carga tributária em resultado da sua multiplicação pelo sistema tributário. Ora, se os benefícios fiscais favorecem “alguns” contribuintes, é necessário alargar as bases de incidência para manter a eficiência do sistema. Em conclusão, quem suportará os encargos da extrafiscalidade são os “outros” contribuintes.

Uma segunda razão, radicar-se-á nas flutuações da política económica, hoje mais propícia a limitar a intervenção do Estado na Economia, em resultado dos déficits orçamentais que a maioria dos países europeus apresenta. E, concomitantemente, na defesa da ampliação das bases tributáveis, com vista ao incremento da cobrança de receita tributária.

Finalmente, como os benefícios fiscais configuram medidas de fomento de certas actividades, pouco ou nada têm a ver com a capacidade contributiva das pessoas que beneficiem dessas medidas. Por conseguinte, uma elevada capacidade económica do beneficiário, não é impeditiva do gozo de benefícios fiscais. Circunstância que entra em oposição com a ideia de um sistema tributário justo, em que todos os cidadãos contribuem de acordo com a sua capacidade, para a realização das despesas públicas, princípio a partir do qual se realiza a Justiça Fiscal.

Por tal somatório de razões, hoje, as palavras de ordem nos benefícios fiscais são a limitação e a avaliação, pois têm tendência a perpetuarem-se no tempo, o que legitima a doutrina a afirmar que parece ser mais fácil a mudança de um imposto do que a cessação de um qualquer benefício fiscal.³⁶ Ou seja, o interesse na manutenção de um sistema complexo justificará a acção concertada de alguns grupos para a manutenção de verdadeiros privilégios.

A massificação indiscriminada dos benefícios fiscais ameaça a Justiça Fiscal substantiva, coloca em causa a justa distribuição dos encargos tributários, ao outorgar um tratamento preferente através do imposto a determinados contribuintes.

Mas, a raiz deste movimento não é de agora, já nas últimas décadas do século passado empreenderam-se algumas reformas legislativas, com o objectivo de limitar a pressão fiscal e potenciar a neutralidade da tributação. Para tanto, ampliou-se a base tributária, com a diminuição ou eliminação de benefícios fiscais e a redução das taxas de imposto³⁷. Actualmente, assistimos a um movimento de avaliação e reforma dos benefícios fiscais, justificada pelo crescimento da concorrência fiscal internacional, que se concretiza na atribuição de benefícios fiscais com o objectivo de obter investimento para o Estado concedente e, simultaneamente, o acréscimo de receita tributária em virtude do incremento da actividade económica. Todavia, em consequência dos efeitos nocivos provenientes de tais práticas, mormente, a distorção da concorrência, a diminuição de receitas para o outro Estado e consequente, desarmonia sócio-económica entre os vários Estados, várias organizações internacionais, como a

³⁶ FREITAS PEREIRA, *apud* BAIARRADA, Cristela/MARTINS, António, *Uma nota sobre a Justiça Fiscal*, in *Economia Global e Gestão*, volume 13, nº 3, 2008, p. 53.

³⁷ V. CARLOS SANTOS, António, *Auxílios de Estado...*, ob. cit., p. 338 e segs.





União Europeia e a OCDE adoptaram medidas orientadas para a luta da concorrência fiscal prejudicial, ou seja, aquela que se concretiza em regimes tributários especiais para sujeitos residentes noutros Estados.

Com efeito, os benefícios fiscais constituem uma derrogação ao princípio da generalidade do imposto, que embora constitucionalmente justificada, deve ser de natureza excepcional. Fica em risco a validade do princípio da igualdade do sistema tributário, face à pluralidade de regimes jurídicos que nada beneficiam a luta contra a fraude e a evasão fiscal, pois, frequentemente, são causa de complexidade e de incerteza. Muitas vezes, em resultado da pressão exercida pelos grupos económicos a quem interessa a complexidade do sistema.

Por conseguinte, a desigualdade, ainda que constitucionalmente justificada, que resulta deste estado de coisas, em nada favorece o cumprimento espontâneo da lei tributária pelos contribuintes que, perante um sentimento de injustiça do sistema fiscal, tendem a procurar interpretações temerárias da lei que são, indiscutivelmente, uma fonte de conflitos. É por isto que a doutrina³⁸ aponta no sentido da pressão para a previsão de incentivos fiscais constituir outra fonte de complexidade tributária.

Note-se que a causa ou factor de litigação que identificamos não se circunscreve à mera previsão de benefícios fiscais, mas na falta de fundamento de muitos destes, motivo que “fere” de forma decisiva a consciência jurídica do cidadão. O efeito da proliferação infundada dos benefícios fiscais pelo sistema tributário configura já, em si, uma discriminação arbitrária.³⁹ É que a excepção transforma-se na regra geral, como tal, é constitucionalmente inadmissível, por violação do princípio da igualdade. Assim, os contribuintes não estão todos a ser tributados de acordo com a sua capacidade contributiva, fruto das discriminações inadmissíveis e injustas, introduzidas pelo recurso injustificado aos benefícios fiscais. O princípio da generalidade da tributação é, assim, violado.

Se podem ser muitos os fundamentos económicos para subsidiar certa actividade através do sistema fiscal, a sua proliferação injustificada configura a concessão de privilégios fiscais e a sujeição a um estatuto fiscal diferenciado para alguns contribuintes,⁴⁰ o que motiva os não beneficiários de tais medidas, a “lutarem” pela via litigiosa e a procurarem no contencioso tributário a justiça e o equilíbrio do sistema tributário.

5 Modificação do modelo de gestão tributária

Doutro modo, assistiu-se nas últimas décadas do século passado à mudança normativa do modelo de determinação do *quantum* da obrigação tributária. Hoje, o modelo clássico, baseado na declaração pelo contribuinte e consequente liquidação da Administração Tributária, encontra-se em crise. Como os ordenamentos

³⁸ BRÁS CARLOS, Américo, *Os princípios da eficácia e da eficiência tributárias*, in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 416, julho/dezembro, 2005, p. 181.

³⁹ V. SÁ GOMES, Nuno, *Lições de...*, ob. cit., p. 137 e segs., utilizando nós argumentação a *contrario sensu*.

⁴⁰ CARLOS DOS SANTOS, António, *Auxílios de Estado...*, ob. cit., p. 340.





jurídico-tributários dos países europeus demonstram, assistimos à massificação das autoliquidações. Julgamos que o fundamento de tais alterações encontram-se em vários motivos, nomeadamente, na impossibilidade prática das Administrações Tributárias conhecerem todos os factos tributários, na carência de meios humanos para inspecionar a falta de declaração e sobretudo, na mudança do paradigma do Direito Tributário, centrado na colaboração entre a Administração e o contribuinte. Por outras palavras, o desenvolvimento do Estado Social exigiu um aumento da base tributária para financiar o crescimento e a intensidade das actividades desenvolvidas pelo Estado, transformou a Fiscalidade num fenómeno de massas, incompatível com um modelo exclusivamente público de quantificação da obrigação tributária.

Regra geral, a doutrina⁴¹ identifica dois modelos de gestão tributária⁴² ou de determinação do *quantum* da obrigação tributária, o continental e o anglo-saxónico.

No modelo continental é o sujeito passivo que declara os factos relevantes para a aplicação do imposto, competindo à Administração Tributária a qualificação dos factos e o apuramento do imposto devido. A actividade da inspecção tributária centra-se na descoberta de factos não declarados, promovendo a regularização do imposto e aplicando a respectiva sanção pelo incumprimento da obrigação de declaração. Em suma, o contribuinte declara os factos tributários realizados e a Administração liquida o imposto correspondente aos mesmos.

No pólo diametralmente oposto está o modelo anglo-saxónico⁴³, ancorado na autoliquidação, isto é, a identificação, a qualificação e a declaração dos factos tributários é da competência do contribuinte. Por conseguinte, o contribuinte determina o *quantum* da sua obrigação tributária, efectua a operação de liquidação e, subsequentemente, procede ao pagamento do valor apurado.

Julgamos, sem pretendermos entrar no problema da natureza jurídica das autoliquidações, que o seu conteúdo reflecte, não só matéria de facto, como também

⁴¹ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta*, in Quincena Fiscal nº 9, 2003, p. 11 e JARACH, DINO, *Nuevas doctrinas del Derecho Tributario*, Estudios de Derecho Tributario, Ediciones Cima, 1998, p. 51 e segs.

⁴² Julgamos que compreende todas as actividades administrativas orientadas para a correcta aplicação da lei tributária, isto é, englobará todas as normas que regulam o procedimento de aplicação dos tributos. Em Espanha, o conceito tem refracção legislativa e engloba vários procedimentos específicos. Por isso, a doutrina entende que à expressão podem corresponder dois sentidos, um lato e um estrito. Pelo primeiro, a gestão tributária configura todo o conjunto de actividades previstas pela ordem jurídica, que têm por objectivo dar efectividade às normas reguladoras do imposto, determinando a quantia da obrigação tributária e procedendo à sua cobrança, v. sobre este sentido SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 10ª edición, Madrid, 1993, p. 309. Num sentido mais estrito, outro sector da doutrina defende que as funções de cobrança e inspecção já não integram o conceito de gestão tributária, v. BAYONA DE PEROGORDO, Juan José/SOLER ROCH, María Teresa, *Derecho Financiero*, Volume II, Compás, Alicante, 1989, p. 233. Em conclusão, pensamos que a mais-valia da assumpção dogmática do conceito, em Portugal, consistirá na sistematização de todas as actividades da administração e do obrigado tributário, adequadas à correcta aplicação das normas de direito substantivo e que, por tal via, permitam apurar devidamente o *quantum* da obrigação tributária.

⁴³ De que os Estados Unidos da América são o arquétipo.





de direito. Razão pela qual, é potencialmente maior o risco de litígio entre os sujeitos da relação jurídico-fiscal. O cumprimento da obrigação de autoliquidação pelos sujeitos passivos exige uma prévia operação jurídica, mormente, o estudo de qual(ais) a(s) norma(s) de incidência objectiva que é (são) preenchida(s) com o facto que se pretende declarar. O contribuinte aproveitará a falta de uniformidade de interpretação normativa para escolher aquela que lhe permita efectuar uma poupança fiscal, o que julgamos provocar um efeito catalisador no aumento dos índices de litigação tributária. Para além do mais, há sempre o risco do próprio contribuinte aplicar involuntária e incorrectamente a norma tributária e, por tal via, resultar um *quantum* de imposto inferior ao efectivamente devido.

Ora, a privatização do modelo continental envolve um problema fundamental, o contribuinte, para aplicar a norma tributária tem de aceder ao seu conteúdo, o que, como vimos, nem sempre acontece. Assim, o problema da simplicidade da lei tributária ganha maior acuidade no contexto das causas de litigiosidade tributária.⁴⁴

Contudo, no modelo anglo-saxónico, procura-se promover a colaboração entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, com o objectivo de resolver litígios ou, se possível, tentar evitá-los. Essa colaboração afasta a decisão unilateral e autoritária da Administração, só assim se consegue alcançar a paz fiscal,⁴⁵ até porque em tais sistemas, os actos da Administração Tributária não gozam do privilégio da execução prévia, isto é, de directa e imediata execução. Em conclusão, desenha-se uma política fiscal, que visa a eficiência e a equidade do sistema tributário, assente num pilar de colaboração entre a Administração e o contribuinte.

Para isso são atribuídos meios normativos à Administração para que, no quadro das suas competências resolva os litígios, evitando o recurso à via judicial. O que significa que, ao lado do modelo centrado na figura da autoliquidação, o legislador, conscientemente, prevê um conjunto válido de métodos de resolução de litígios, com o objectivo de mútua colaboração entre o contribuinte e a Administração Tributária na prossecução do interesse público. Em suma, a propensão para o litígio é compensada pela previsão desses métodos de resolução de litígios que vão ser o principal objecto da nossa atenção neste estudo.

Numa primeira impressão, a aptidão para o nascimento de um conflito é menor no modelo continental, uma vez que, é a própria Administração que identifica e qualifica os factos declarados. Como ensina o Professor Ferreiro Lapatza,⁴⁶ o conflito surgirá apenas quando a qualificação efectuada pela Administração dos factos declarados pelo contribuinte ultrapassa o limite do razoável, isto é, quando excede os interesses que a lei estabelece para a sua actividade e, conseqüentemente, o contribuinte estima que a sua pretensão possa ser acolhida em via litigiosa.

⁴⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los tribunales económico-administrativos*, in Revista española de Derecho Financiero – Civitas nº 37, 1983, p. 86.

⁴⁵ ROSEMBUJ, Tulio, *La resolución alternativa de conflictos tributarios*, in Alternativas convencionales en el Derecho Tributario (Obra colectiva coordinada por MAGÍN PONT Mestres/JOAN FRANCESC PONT CLEMENTE), Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 126.

⁴⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Solución convencional...*, ob. cit., p. 11.





No modelo administrativo anglo-saxónico a Administração está num plano de igualdade com o administrado, o que possivelmente estimula o consenso e, conseqüentemente, a utilização do *agreement*,^{47,48} para fazer face à inevitabilidade do litígio. Em suma, uma das inquestionáveis vantagens do modelo anglo-saxónico de gestão tributária reside no facto de se prever um sistema de resolução extrajudicial de conflitos que promove a conciliação entre as partes e tenta evitar um desnecessário litígio.

Em abono da verdade, também se dirá que os sistemas não são tão antagónicos como à primeira vista o excuro podia denotar, a evolução do Direito Tributário demonstra cada vez mais uma aproximação entre eles, sobretudo a partir do modelo anglo-saxónico. Isto é, cresce nos países de sistema continental o número de impostos em que são os sujeitos passivos que identificam e qualificam os factos com relevância tributária e procedem à autoliquidação do imposto. Surge assim, na nossa opinião, um modelo misto, em que nalguns tributos o contribuinte apenas declara os factos e noutros procede mesmo à autoliquidação.⁴⁹

Assim, nos países do sistema continental caminha-se paulatinamente para a introdução generalizada das autoliquidações, isto é, o contribuinte participa com a Administração na realização do interesse público imputado à cobrança de impostos. Quando até há bem pouco tempo, em tais espaços geográficos, seria anacrónico falar de colaboração no âmbito da relação entre a Administração e o contribuinte, tal era o antagonismo que separava os sujeitos da relação. O esquema autoritário de aplicação dos impostos conduzia a que o contribuinte, no âmbito de aplicação do Direito Tributário, tivesse uma atitude meramente passiva.

Por conseguinte, parece natural que esta aproximação do sistema continental de aplicação de impostos ao sistema anglo-saxónico, se traduza na incorporação de métodos de resolução extrajudicial de conflitos em sistemas ditos continentais e por tal via, contribua para evitar litígios desnecessários promovendo a figura do acordo na aplicação das normas de Direito Tributário.

6 Notas conclusivas

Mobilizando um critério político-normativo para analisar o estado actual da litigação tributária, vislumbramos quatro causas que o justificam, a complexidade da lei tributária, a falta de sistematização e estabilidade da norma tributária, o crescimento infundado dos benefícios fiscais e o modelo de gestão tributária.

⁴⁷ A posição privilegiada que a administração goza nos países de estrutura continental, fruto da influência do Direito Administrativo francês, justificará a aversão à via consensual de resolução de litígios com os administrados.

⁴⁸ Cujá maleabilidade das técnicas em que esse se plasma permitem uma aproximação de posições entre as partes, através da negociação, efectuando cada uma delas propostas para a melhor composição do litígio, evitando o recurso aos tribunais.

⁴⁹ É o que acontece no nosso país, isto é, o modelo clássico para o IRS e o modelo anglo-saxónico para o IRC.





Se a complexidade semântica e a multiplicação das normas tributárias são uma das consequências da globalização económica, o certo é que o legislador e a Administração Tributária pouco fazem para que o contribuinte médio apreenda quais os comportamentos voluntários que conduzem ao preenchimento das normas de incidência. Mais com a generalização das autoliquidações a acuidade do problema é maior, pois é o contribuinte que se encontra a efectuar a interpretação da norma tributária, sendo certo que frequentemente não consegue ir para além do sentido literal da mesma. E isto, quando o compreende.

Para agravar o problema, o corpo legislativo tributário não constitui um todo harmónico, em resultado de um exercício casuístico de tal poder soberano. Na verdade, legisla-se ao sabor das necessidades e dos problemas de interpretação que as normas tributárias frequentemente envolvem.

Por último, a proliferação de benefícios fiscais pelo nosso sistema jurídico, embora com amplos fundamentos económicos para subsidiar determinada actividade através do sistema fiscal, configurará a concessão de privilégios fiscais aos contribuintes que deles beneficiam, atenta a falta de fundamento de muitas de tais medidas. A alternativa dos “outros” contribuintes consistirá na procura de Justiça e no equilíbrio do sistema no contencioso tributário.

Referências

ASOREY, Rubén O. El principio de seguridad jurídica en el Derecho Tributario. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 66, abr./jun. 1990.

VERY JONES, John. Tax Law: Rules or principles? *Fiscal Studies*, v. 17, n. 3, 1996.

BAIRRADA, Cristela; MARTINS, António. Uma nota sobre a Justiça Fiscal. *Economia Global e Gestão*, v. 13, n. 3, 2008.

BORGES SANTOS, Renata; MARTINS, António. A administração fiscal como elemento do sistema tributário. *Ciência e Técnica Fiscal*, n. 418, jul./dez. 2006.

BRÁS CARLOS, Américo. Os princípios da eficácia e da eficiência tributárias. *Ciência e Técnica Fiscal*, n. 416, jul./dez. 2005.

CUBERO TRUYO, Antonio Manuel. *La simplificación del ordenamiento tributario* (Desde la perspectiva constitucional). Madrid: Marcial Pons, 1997.

GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

GARCÍA VILLAREJO, Avelino. Las reformas fiscales en la era de la globalización. In: SÁNCHEZ MACÍAS, José Ignacio; ORTEGA, Rafael Calvo; LÓPEZ, Fernando Rodrigues (Coord.). *Economía, Derecho y tributación: estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*. Salamanca: Ediciones Universidad de Salamanca, 2005.

GOMES SANTOS, José Carlos. Políticas fiscais: passado recente, desafios futuros. In: *Fisco*, n. 88/89, maio/jun. 2000.

JAMES, Simon; WALLSCHUTZKY, Ian. Tax Law improvement in Australia and the UK: the need for a strategy for simplification. *Fiscal Studies*, v. 18, n. 4, 1997.





LAGO MONTERO, José María et al. *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los tribunales económico-administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 37, 1983.

_____. Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta. *Quincena Fiscal*, n. 9, 2003.

_____. (Coord.). *La justicia tributaria en España* – Informe sobre las relaciones entre la administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos. Madrid: Marcial Pons, 2005.

LEITE CAMPOS, Diogo. *O estatuto jurídico da pessoa (direitos da personalidade) e os impostos: o sistema tributário no Estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.

_____. *Justiça e arrecadação nos impostos portugueses – um sistema esgotado: o sistema tributário no Estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.

_____; NEVES, Mónica Horta. *Direito Tributário*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. Legalidad, procedimiento legislativo y calidad de las normas tributarias: aportaciones del Derecho comparado. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 147, jul./sept. 2010.

MOTA LOPES, Cidália Maria da. *Quanto custa pagar impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*. Coimbra: Almedina, 2008.

PREBBLE, John. Why is tax law incomprehensible? *British Tax Review*, n. 4, 1994.

ROSEMBUJ, Tulio. La resolución alternativa de conflictos tributario. In: MESTRES, Magín Pont; CLEMENTE, Joan Francesc Pont (Coord.). *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2003.

SÁ GOMES, Nuno. Lições de Direito Fiscal. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, v. 2, n. 134, 1985.

SALDANHA SANCHES, José Luís. *Manual de Direito Fiscal*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

_____. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, Relógio d'Água, 2010.

SÁNCHEZ-CASCADO, Elisa de La Nuez; PÉREZ TORRES, Eusebio. *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*. Aranzadi, 2000.

SANTOS, Antônio Carlos dos. *Auxílios de Estado e fiscalidade*. Lisboa: Almedina, 2003.

_____; MARTINS, Antônio Ferreira (Coord.). *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*. 2009.

SCHINDEL, Angel. *Cuestiones metodológicas en el Derecho Tributario*. Homenaje al 50º aniversario de "El Hecho Imponible" de Dino Jarach. Ediciones Interoceanicas, 1994.

TORREGROSA CARNÉ, Maria Dolors. Técnicas procedimentales alternativas en los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminado. In: MESTRES, Magín Pont; CLEMENTE, Joan Francesc Pont (Coord.). *Alternativas convencionales en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2003.

TUR AUSINA, Rosario. Técnica normativa, formas de gobierno y sistemas jurídicos. *Revista Española de la Función Consultiva*, n. 11, enero/jun. 2009.

UCKMAR, Victor. *Los postulados y valores del Estado de Derecho en la problemática tributaria*. Homenaje al 50º aniversario de "El Hecho Imponible" de Dino Jarach. Ediciones Interoceanicas, 1994.

WILSON-ROGERS, Nicole; PINTO, Dale. Tax reform: a matter of principle? An integrated framework for the review of Australian Taxes. *Journal of Tax Research*, v. 7, n. 1, jun. 2009.

XAVIER DE BASTO, José Guilherme. Travão aos benefícios fiscais (entrevista). *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n. 16, jul. 2001.

