

[13]

ALGUMAS REFLEXÕES SOBRE OS DESAFIOS PRESENTES E PRÓXIMOS DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

✉ <https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaestadofiscal/13>

SUZANA TAVARES DA SILVA*

A *justiça tributária* tem sido apontada em diferentes *fora* como a que apresenta a pior *performance* no âmbito do sistema judicial português, o que, em grande medida, foi mobilizado como fundamento para a criação, em 2011, do “original” sistema de “arbitragem tributária”, apresentado como uma solução adequada e necessária “aos tempos” de um modelo económico dinâmico.

Sempre que se agita o recorrente tema da *reforma da justiça* ou da *reforma do sistema judicial*, a justiça tributária encabeça a “lista das necessidades e das prioridades”: *necessidade* de mais magistrados e *prioridade* na revisão das regras processuais. Mas, na verdade, a cada reforma legislativa o problema parece não se resolver e o número de pendências e o tempo de tramitação processual não diminuem em linha com o que seria esperado. Será uma fatalidade? Por que razão está Portugal na lista dos piores índices nesta matéria? Será porque as reformas não são certas? Porque são pouco arrojadas? Porque são meras operações de cosmética legislativa? E porque erram os diagnósticos nesta que é uma área aparentemente mais simples para proceder ao diagnóstico

* Professora Associada da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Investigadora Integrada do Instituto Jurídico e Juíza Conselheira do Supremo Tribunal Administrativo. ORCID: 0000-0001-5266-1896. O texto que agora se publica corresponde, no essencial, ao registo escrito da comunicação oral, razão pela qual se adopta um tom discursivo e desprovido de referências bibliográficas, com excepção das obras que foram referidas na comunicação oral.

das necessidades atendendo à elevada padronização dos litígios e à sua maioritária recondução a problemas assentes em divergências na interpretação normativa, mais do que em complexas questões de produção e avaliação de prova? Para mim é um verdadeiro mistério e, talvez por essa razão, há alguns anos que me interesso pelos modelos comparados e por ir, sempre que posso, *in loco*, verificar como actuam os tribunais de outros Estados-membros europeus para estarem mais “em linha” nesta matéria com as necessidades e os interesses da economia.

Uma primeira dúvida que se coloca é a de saber se o problema decorre da “falta de magistrados”, ou seja, se Portugal dispõe de um número de magistrados inferior ao dos outros países. E a resposta é negativa. Sem contar o “batalhão arbitral” – sobre cuja eficiência em seguida cuidaremos –, em Portugal há uma média de 16,9 magistrados por 100.000 habitantes, segundo dados da Pordata. O que, comparando com as percentagens homólogas de 6,2 em Espanha, 11,2 em Itália, 11,5 em França, 13,7 na Bélgica e 14,5 na Holanda, não se afigura desajustado. Poderá dizer-se que esta percentagem é em termos gerais e que a deficiência é específica da jurisdição administrativa e fiscal. Embora desconheça a existência de estudos que comprovem esta premissa, avanço dois pressupostos que me levam a rejeitar a tese: o primeiro é o de que nego que este desequilíbrio seja evidente e que percentualmente nas jurisdições de tronco único exista uma afectação mais intensa de magistrados às “salas” ou “secções” do contencioso tributário comparativamente à percentagem de magistrados colocados na jurisdição administrativa e fiscal em secções que conhecem das referidas matérias; o segundo é o de que refuto à partida que a questão possa ser formulada simplesmente com base numa percentagem de número de processos por magistrado, pois a comparação tem de fazer-se, neste caso, face ao número de processos em si.

Aliás, na comparação com Espanha, por exemplo, realidade que conheço melhor, é quanto a este último ponto que Portugal perde, e muito, na comparação. E não é por Portugal ter uma sociedade comparativamente mais “bullier” que a vizinha, é antes por ser mais desorganizada na gestão destes litígios e por se ter deixado “traumatizar” por dogmas que hoje são absurdos e que se conduzem a opções ainda mais absurdas, mas que alcançam, por razões que não consigo explicar, um consenso, mesmo que seja um consenso irracional e não escrutinado. Expliquemo-nos.

O primeiro trauma é comum às origens do próprio contencioso administrativo e fiscal como jurisdição plena e assenta no pressuposto de que apenas um “poder autónomo e independente” da *estrutura* organizativa administrativa é capaz de assegurar a “justiça tributária”, ou seja, repousa no pressuposto, absurdo, de que um órgão administrativo independente é incapaz de cumprir a missão de fiscalizar a legalidade dos actos tributários e dos actos em matéria tributária, porque será sempre permeável, por via informal¹ a “instruções” de quem no poder político tem a tutela das finanças e terá sempre uma vocação para não escrutinar os litígios segundo um critério de legalidade, mas sim segundo um critério de favorecimento do interesse público momentâneo. Este absurdo, assente numa *suspeição generalizada e objectivamente pressuposta* sobre a integridade de quem viesse a ser nomeado para um órgão administrativo independente² e aí exercesse funções de escrutínio sobre os litígios respeitantes a actos tributários e actos em matéria tributária, conduz a um outro absurdo, que é o de que essa missão já é legítima e correctamente assegurada por um profissional que no âmbito das suas actividades privadas se inscreva no Centro de Arbitragem Administrativa para aí integrar a lista de disponíveis para solucionar este tipo de litígios. Nesta segunda hipótese presumem-se objectivamente asseguradas as condições para a integridade subjectiva e institucional na resolução do litígio.

Talvez por ainda ter beneficiado nos bancos da academia de lições proferidas por representantes de uma última geração com estatuto objectivo de independência (uma independência assegurada, desde logo, pelas condições objectivas de auferir uma remuneração pelo múnus suficiente para não ter de estar dependente de “pluriemprego”) e com vocação sincera para o desenvolvimento pessoal por via do

¹ Tratando-se de um órgão administrativo independente, significa que fica *fora da estrutura de comando hierárquico e fora da estrutura de tutela administrativa*, sendo equiparado às inúmeras entidades reguladoras independentes já existente, pelo que a permeabilidade só poderia ser informal e ilegítima.

² Seria o caso dos funcionários nomeados para exercer funções no tribunal económico e administrativo, incluindo o funcionário dirigente que viesse a presidir ao órgão de cúpula desta estrutura, e ainda que o mesmo viesse a ser nomeado segundo as regras do pessoal dirigente da administração pública, ou, talvez, mesmo que se tratasse de uma personalidade independente (um não funcionário público) que viesse a ser indicado pelo Governo e nomeado pelo Parlamento, após audição pública para escrutinar o seu curriculum.

aprofundamento das capacidades intelectuais em contexto institucional, aprendi que dar por demonstrado que o modelo de justiça administrativa de origem francesa é, em si, totalmente perverso redonda em soluções que deitam fora a criança com a água do banho. Talvez Portugal esteja hoje a pagar o preço por esta opção histórica.

Talvez este preconceito de que não é possível confiar a resolução de litígios tributários a “entidades administrativas independentes” explique parte dos problemas que são apontados à justiça tributária. Serão os órgãos administrativos independentes incapazes de fiscalizar a legalidade de uma decisão administrativa simples em matérias como contra-ordenações tributárias de baixo valor, erros simples nas liquidações, questões de contagem de prazos em matéria de prescrições de dívidas tributárias ou em matéria de caducidade das liquidações, ou ainda de ilegalidades procedimentais em matéria de notificações e exercício do direito de audiência prévia? Tem sentido que todas estas questões “confluam” “em bruto” para apreciação em primeira instância nos tribunais tributários? Para fiscalizar este tipo de ilegalidades é necessária a reserva de juiz? Em Espanha, onde estas questões são tratadas pelos Tribunais Económico-Administrativos, devemos concluir que há denegação de justiça ou um atropelo do princípio do Estado de Direito? Certamente que não. E é intelectualmente correcto e honesto dizer que entre nós está comprovado que uma opção deste tipo não funciona, quando na via administrativa por intermédio da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, estes expedientes são quase sempre facultativos (e por isso também menosprezados), são da competência das mesmas entidades que praticam os actos (e por isso funcionalmente menos vocacionadas para identificar os erros) e surgem “embrulhados” em soluções normativas e construções jurisprudenciais complexas quer quanto a contagem dos prazos para a respectiva combinação quer quanto à identificação do objecto de controlo?

E sejamos claros, a discussão não se prende com a maior ou menor autonomia dos serviços tributários – com a ideia, que por vezes volta a ser debatida das virtudes associadas a um modelo de serviços de agência, menos permeável às “instruções” do membro do Governo responsável pela pasta das Finanças – prende-se, *exclusivamente*, com a independência de serviços de controlo da legalidade dos actos tributários e dos actos em matéria tributária de natureza simples e a respeito de litígios com *abstracto factual*, que não se esgotam em “questões de

direito”, essas sim, de reserva de juiz, e essas sim a instaurar em primeira instância nos tribunais.

Ao invés, o nosso modelo aposta em categorizar os litígios exclusivamente com base no valor e em promover um “alegado descongestionamento” dos tribunais por via da privatização.

O segundo trauma advém da jurisprudência constitucional que declarou a inconstitucionalidade do segmento normativo que consagrava o “instituto dos assentos”. A fixação de jurisprudência consubstancia um elemento *típico* da actividade judicativa dos tribunais superiores e um elemento que confere segurança jurídica nos ordenamentos comparados. Porém, entre nós, é tratada com “complexidade excessiva” pelo legislador e pelos próprios tribunais e é “agitada” como um elemento pernicioso e ameaçador do princípio do estado de direito pelos operadores jurídicos extrajudiciais. A “inconstitucionalidade dos assentos” (declarada pelo acórdão do TC 240/94, de 28 de Maio de 1996), da qual decorre apenas que a uma decisão judicial não pode ser atribuída força normativa geral, passou a constituir um pretexto e um fundamento para “questionar” e “desvalorizar” as decisões proferidas pelos Supremos Tribunais, incluindo, no que aqui releva, as interpretações normativas fixadas pelo Supremo Tribunal Administrativo a respeito das normas tributárias.

Não estou com isto a querer dizer que os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo devam ser inquestionáveis, estou apenas a afirmar um truísmo: o direito é, por natureza, uma realidade dialógica, cuja definição no caso concreto se legitima pelo processo de retórica argumentativa contraditória, o qual culmina com uma decisão proferida, em última instância, pelo tribunal legalmente competente para o efeito. Assim, julgar é resolver o litígio e este é solucionado porque a lei (que dá consagração expressa ao consenso institucional em que repousa a arquitectura constitucional da organização social na forma do Estado) atribui a esse Tribunal o poder de última palavra, *i. e.*, o poder de em última instância fixar a interpretação do direito que há-de aplicar-se à facticidade assente e ditar a solução do diferendo. Em direito tributário, a facticidade repete-se, de forma similar, em centenas de casos e a solução dos litígios decorre, esmagadoramente, da interpretação que se estabelece dos preceitos legais. Assim, a fixação de jurisprudência, no sentido de aplicação uniforme pela jurisdição da interpretação do preceito legal que vier a ser fixado pelo Supremo

Tribunal Administrativo é certamente um instrumento muito relevante para reduzir a pendência. Quer a Administração Tributária, quer o sujeito passivo, confrontados com aquelas decisões, sabem (ou deviam saber) que não se justifica continuar a pleitear aquela interpretação normativa. Mas não é isso que sucede na prática, e as interpretações normativas que o Supremo Tribunal Administrativo adopta na sua jurisprudência são desprovidas de qualquer força estabilizadora. Aliás, o legislador parece até querer dar sinais em sentido contrário.

Primeiro, o legislador construiu um modelo processual em que o Supremo Tribunal Administrativo funciona, em regra, como um tribunal de apelação para questões de direito e não como um tribunal de revista. Por que razão não existe um tipo contencioso de procedimentos de massa? Ou uma revista *per saltum*? Ambos adaptados ao contencioso tributário. Não se justificariam até mais neste domínio do que no domínio administrativo?

Segundo, o legislador construiu no plano institucional e funcional um modelo judicial que cria complexidade e ruído à “autoridade” das decisões do Supremo Tribunal Administrativo, fazendo com que elas “concorram” com as decisões arbitrais no que contende com a interpretação e aplicação do direito europeu, dando azo a que ambos possam formular reenvios prejudiciais e que possam adoptar decisões divergentes quanto à interpretação das decisões do TJUE. A que acresce uma gradual nebulosa na delimitação funcional do controlo de constitucionalidade das normas tributárias. Com efeito, o Tribunal Constitucional, mobilizando princípios tributários fluídos e de vocação extrajurídica, como o princípio da capacidade contributiva (nuclearmente informado por opções de modelos político-económicos) ou da igualdade tributária, adentra na tarefa metodológica de interpretação da lei tributária e (ilegitimamente na leitura que fazemos da sua competência funcional) substituiu-se à tarefa judicativa do Supremo Tribunal Administrativo. Não estranha, pois, que até a Fazenda Pública adopte uma praxe de recursos sistemáticos de questões em que já existe jurisprudência reiterada do STA.

Terceiro, o legislador, intencionalmente, promove a repetição de julgados similares, incluindo no âmbito do Supremo Tribunal Administrativo, os quais contribuem para “anestesiá-los” os magistrados com a prolação de decisões em *looping*, para transformar o contencioso tributário num contencioso de repetição, e, por isso, propenso ao erro

sempre que existem divergências casuísticas que não são devidamente destacadas nas peças processuais.

A questão que emerge é a de saber por que razão não há-de promover-se no domínio tributário a fixação de jurisprudência a respeito da interpretação das normas pelo órgão judicial de cúpula da jurisdição? E a resposta é simples: não existe uma razão (no sentido literal do conceito) que impeça ou desaconselhe este objectivo, pelo contrário é isso que se espera da função judicativa e seria importante que o legislador desse cumprimento legal a esse objectivo.

Na verdade, acreditamos que seria possível promover desde já melhores soluções em matéria de performance da justiça tributária com algumas modificações no plano organizatório e funcional, recorrendo às melhores práticas da experiência comparada. Deixamos algumas reflexões.

Não se compreende a razão pela qual não existe uma divisão em subsecções especializadas no Supremo Tribunal Administrativo, neste caso, no âmbito do funcionamento da secção do contencioso tributário. Presentemente, o ETAF e o CPPT determinam que os 12 juízes decidam, à excepção dos processos que devam ser decididos pelo Pleno da Secção (artigos 26.º e 27.º do ETAF), em formações de três juízes, sob a presidência do Presidente ou Vice-presidente que pode votar quando tal seja necessário para superar um impasse entre os três membros da formação (artigos 12.º, n.º 2, 16.º, 17.º, 21.º do ETAF e 659.º, n.º 3 do CPC).

Cada uma destas formações conhece de todas as matérias que são da competência da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. A cada magistrado são atribuídos processos, como relator, em função da álea do processo electrónico de distribuição e, actualmente, também, é essa a regra para a determinação dos adjuntos³, podendo, por isso, afirmar-se que o legislador entende que o bom funcionamento da justiça tributária depende de que a cada magistrado sejam atribuídos de forma aleatória processos sobre temas muito distintos (tributação do rendimento empresarial, dupla tributação internacional, contra-ordenações tributárias, impugnações de actos praticados no âmbito da execução fiscal...).

³ Lei n.º 56/2021, de 16 de Agosto e Portaria n.º 86/2023, de 27 de Março.

Este regime jurídico de melhores práticas imposto à justiça tributária institucional pública, que manietta qualquer poder de gestão interna no Tribunal, contrasta com as vantagens que o mesmo legislador aponta à justiça arbitral tributária, quer quanto à possibilidade de o sujeito passivo e a AT escolherem os árbitros, quer quanto ao poder do Conselho Deontológico do CAAD de indicar os árbitros para solucionar os litígios. Contrasta, pois, o regime de ineficiente funcionamento imposto legalmente aos órgãos constitucionais do poder judicial com o regime de gestão privada reconhecido ao sistema arbitral de resolução de litígio em matéria tributária, que se pretende que seja exemplo de eficiência.

Mas a ineficiência imposta pelo legislador ao sistema público judicial no âmbito da justiça tributária é ainda mais intensa.

Trata-se não só de impedir qualquer possibilidade de especialização ou concentração temática da pendência atribuída aos magistrados do STA, como ainda se institui um sistema de decisão que é, em si, propenso, se não intencionalmente, à ineficiência, sem que se compreendam de forma clara e objectivos quaisquer vantagens que dele possam advir. Com efeito, cada formação de três magistrados – que agora é determinada de forma aleatória – é confrontada com questões repetidas que têm de ser apreciadas individualmente. Isso significa que, normalmente, teremos mais de uma solução para cada caso idêntico, ou seja, divergências no âmbito das formações de julgamento do próprio STA. O legislador concebe dois instrumentos para “neutralizar” este problema que ele próprio gera no funcionamento eficiente do tribunal: um de “natureza preventiva”, que é o julgamento em formação alargada, ou seja, o Presidente pode determinar que no julgamento de uma questão intervenham todos os juízes da secção (artigo 16.º, n.º 2 do ETAF); e o anacrónico recurso para uniformização de jurisprudência (artigo 284.º do CPPT e 27.º, n.º 1, al. *b*) do ETAF). Daqui decorrem dois resultados: primeiro, que as decisões em formação alargada ou em plenário são mais morosas, mais complexas e não necessariamente melhores. Pelo contrário, a conciliação de 12 reflexões autónomas sobre um tema em regra determina que ou só se alcança um consenso se a decisão for muito sumária na fundamentação ou que a decisão será maioritária e acompanhada de declarações de voto que não contribuem para a segurança jurídica. E a isso acresce que quando a uniformização é *a posteriori*, por via do recurso de uniformização, se somam duas

ineficiências extra: a necessidade de um recurso adicional, com consumo de tempo e de recursos na discussão novamente da mesma questão e o fomento de divergências expressas e externas dentro do STA. Uma *soma de inabilidades* para um legislador que clama pela eficiência!

Há alternativas? Sim. Claro. Basta olhar para o exemplo comparado, onde não existe a possibilidade de divergências e repetições de julgamentos sobre as mesmas questões no âmbito de um Tribunal Supremo. Afinal o Tribunal Supremo deve estar organizado para produzir decisões que fixem o direito ou deve perder-se em processos de multiplicação de decisões, dando nota pública e externa de divergências? Alguém imagina o TJUE a funcionar sob estas regras?

Basta replicar as melhores práticas de modelos comparados e organizar subsecções especializadas na Secção do Contencioso Tributário que decidem, em formações de seis ou de quatro, de forma única e definitiva as questões. E esta especialização é organizatória, não é subjectiva. Isto significa que cada magistrado pode, anualmente ou por outros períodos fixos, mudar de subsecção. É assim que está organizado e que funciona o Tribunal Supremo de Espanha, onde o tema da demora dos processos deixou de ser um problema.

Não se compreende por que razão não se elimina o recurso para uniformização de jurisprudência e não se incluiu essa questão como fundamento do recurso de revista.

Uma das questões mais recentes no âmbito dos problemas da justiça tributária prende-se com a ineficiência do regime de “controlo” das decisões proferidas no seio da arbitragem tributária. O legislador entendeu que uma via para “legitimar” o sistema arbitral de resolução de litígios em matéria tributária era “impor” ao Supremo Tribunal Administrativo a uniformização daquelas decisões através do malfadado *recurso de uniformização de jurisprudência* (artigo 25.º, n.ºs 2 e 3 do Decreto-Lei n.º 10/2011). São vários os *problemas* que subjazem a esta opção. Em primeiro lugar, ao tratar-se de um recurso que segue o regime do recurso para uniformização de jurisprudência é decidido pelo Pleno do STA, ou seja, há uma alocação excessiva e desproporcionada de meios, pois exige-se que *todos* (os 12!!!) os magistrados do STA apreciem eventuais divergências na interpretação e aplicação do direito no âmbito das decisões arbitrais, podendo estas ser até proferidas por árbitro singular, ou seja, captura-se a disponibilidade funcional limitada de um Tribunal Supremo para servir objectivos estranhos e disrúptivos

ao sistema institucional público⁴. Em segundo lugar, ao impor que a verificação dos requisitos de admissão do recurso seja realizada pela formação do Pleno da Secção do Contencioso Tributário impõe aos magistrados que consomem tempo infinito com tarefas que em outras jurisdições são efectuadas por assessores ou por um corpo técnico auxiliar qualificado dos Tribunais Supremos e não pelos magistrados, que assim perdem tempo com tarefas secundárias. Em terceiro lugar, cria uma pressão infinita para a desvirtuação deste recurso, cujos requisitos de admissão há muito fixados pela jurisprudência visam circunscrever a questão decidenda à análise de uma divergência interpretativa em relação ao direito aplicado a situações de facto semelhantes, onde não cabem as situações em que a diferente solução dada a casos semelhantes provém de um *erro de julgamento*.

Ora, a experiência comparada mostra que é muito mais eficiente a recondução das finalidades da uniformização de jurisprudência ao recurso de revista, seja porque neste contexto os erros de julgamento se inscrevem no critério de admissão para “melhor aplicação do direito”, seja porque a divergência interpretativa na aplicação do direito, a existir, é porque a questão é de relevância jurídica, o que corresponde a outro critério de admissão da revista. É por ser hoje ineficiente e desajustado que o recurso para uniformização de jurisprudência já foi eliminado ou amplamente reformulado nos sistemas comparados.

As alterações deviam abranger também o recurso de revista. De resto, este deveria ser o objecto principal da actividade da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ainda que neste caso o recurso pudesse interposto directamente das sentenças de primeira instância quando, tratando-se apenas de discutir uma questão de direito, estivesse em causa uma questão de especial relevância ou cuja provável reiteração justificasse a pronúncia imediata do órgão jurisdicional de cúpula, cabendo ao TCA conhecer das questões não admitidas na revista quando tivesse de ser assegurado o duplo grau de jurisdição. Mas este recurso beneficiaria também com alterações legislativas que o equiparassem processualmente à tramitação vigente em

⁴ E o sistema é perverso, pois o sistema aberto e privatizado da arbitragem, em laboração constante, produz decisões arbitrais em massa, que posteriormente se exige que o STA, ajustado às dimensões do sistema judicial público, analise e uniformize, através de decisões proferidas pelo Pleno da Secção. É evidente a desproporção que aqui está subjacente!

outros ordenamentos, desde logo, autonomizando as duas fases – admissão e julgamento da questão.

A autonomização da *fase de admissão* obriga as partes a alegar de forma mais objectiva sobre os fundamentos de admissão do recurso e leva que a decisão de admissão da revista, ainda que sumária, explicita melhor a razão pela qual se justifica a respectiva submissão à apreciação do STA⁵. Acresce que uma vez admitida uma revista seria igualmente possível suspender os pedidos semelhantes de admissão de recurso até ser proferida a decisão de julgamento da questão, neutralizando, uma vez mais, trabalho repetitivo e inútil por parte dos juízes.

E estas modificações poderiam ainda ser complementadas com outras relativas à melhoria da qualidade global do serviço público de justiça, como a adopção de formulários e guias para a propositura de acções e limites à extensão das peças processuais e judiciais, em linha, de resto, com as boas práticas dos tribunais europeus e internacionais.

Como último ponto da intervenção e já em jeito de conclusão, deixamos também algumas reflexões sobre *os desafios futuros* da justiça tributária. Abordaremos agora, num registo diverso (menos pragmático) daquele que adoptámos para a análise dos *desafios presentes*, e de forma ainda mais tónica, três temas que começam a despontar no universo das *questões tributárias*.

O primeiro resulta da *digitalização crescente da economia* e dos novos rumos que, nesse contexto, deve seguir a *fair taxation para o século XXI*, de onde decorrem dificuldades para a efectivação da justiça tributária. Referimo-nos, especialmente, aos desafios que no plano judicial emergem do pacote normativo europeu para a tributação da economia digital⁶ e que pressupõem um incremento significativo da *literacia*

⁵ E este trabalho de “avaliação” dos pressupostos de admissão da revista, que pressupõe uma análise histórica e comparada da jurisprudência, assim como um levantamento de jurisprudência europeia, internacional e comparada, justifica em outros ordenamentos que nele intervenha um corpo de assessores qualificado.

⁶ Sobre o tema vejam-se os seguintes documentos: *i*) Proposta de Resolução do Parlamento Europeu sobre a tributação da economia digital: negociações na OCDE, domicílio fiscal das empresas digitais e possível imposto digital europeu (2021/2010(INI); *ii*) Comunicação da Comissão «Uma tributação das empresas para o século XXI» (COM(2021)251); *iii*) Comunicação da Comissão, «Construir o futuro digital da Europa» (COM(2020)0067); *iv*) Comunicação da Comissão «Plano de acção para uma tributação justa e simples que apoie a estratégia de recuperação» (COM(2020)0312).

digital não só para os agentes que no plano administrativo aplicam as normas sobre “presença digital” “residência determinada pelo consumo”, “estabelecimento estável digital” e “imposto sobre serviços digitais”, mas também para os operadores judiciais. Trata-se cada vez mais de domínios europeizados, com conceitos uniformizados pelo direito europeu, sem lastro dogmático ou teórico no ordenamento jurídico português, não permeáveis aos princípios jurídicos tradicionais que informam as bases constitucionais do modelo de tributação e que, por isso, devem merecer uma abordagem diferente no plano da actualização formativa dos magistrados, com fomento de acções multidisciplinares e internacionais.

O segundo desafio futuro prende-se com uma provável redefinição do *objecto* da relação jurídica tributária e, conseqüentemente, do respectivo âmbito da *justiça tributária*, na medida em que a concretizar-se a “profecia” de Yuval Harari⁷ sobre a “revolução laboral” protagonizada pela IA e a implementação de um modelo de tributação objectiva dos “big data” com a criação de um “rendimento básico garantido a nível mundial” ou, pelo menos, de “serviços básicos garantidos”, importa saber se no âmbito desta relação económica pública, por ora limitada à questão da imposição e determinação da obrigação de pagar, não se associará também uma “obrigação pública de crédito” (pecuniária ou de serviço) juridicamente (e, por consequência judicialmente) determinada ou determinável que dê lugar a litígios sobre questões como a “legitimidade no acesso”. Na verdade, mais do que uma redefinição do objecto do direito tributário acreditamos que o futuro passará por uma maior “integração” das questões de direito público e uma menor relevância da dogmática. É que a dogmática jurídica consubstancia um “luxo” para a cultura jurídica actual, assente num estado de direito “maduro”, mas sempre que as sociedades enfrentam desafios globais no plano democrático e têm de resistir ou construir ou reconstruir um modelo democrático, a questão coloca-se mais no plano do fortalecimento dos institutos essenciais do direito público em geral, sendo menos permeável a exercícios dogmáticos. Neste sentido são também relevantes as considerações de Wolfgang Schön no texto “taxation and

⁷ Referimo-nos à “lição sobre trabalho: quando fores grande, talvez não tenhas profissão”, que consta das 21 lições para o século XXI, obra que entre nós foi traduzida e publicada pela Elsinio 20|20 Editora.

democracy”⁸, no qual o autor mostra, com muita pertinência e actualidade, partindo de uma visão histórica, que do mesmo modo que a tributação congruente com a economia é um instrumento de fortalecimento da democracia, a inversa também é verdadeira, e, por isso, a perda de coerência económica do sistema tributário é um factor (mais um!) que ameaça hoje a democracia liberal. Ora, neste contexto, o sistema de controlo de legalidade da tributação e dos actos inerentes à cobrança coerciva dos tributos tem igualmente de se mostrar coerente com os aspectos económicos e sociais, sob pena de consubstanciar um instrumento de repressão jurídica, não ilegítima no plano legal, por se limitar a tornar efectivas as soluções ditadas pelo legislador, mas ilegítima se perspectivada sob os princípios fundamentais da economia social de mercado. Por ora, tem sido possível “evitar” que a jurisprudência europeia se deixe contaminar pelo “activismo judicial” hoje presente em muitos países da América Latina. Trata-se de um fenómeno estudado a nível internacional e que encontra, entre muitas, uma explicação na disrupção entre o modelo económico e social – fragmentado pelos elevados índices de corrupção, a frágil organização estadual e política e a consequente enorme precariedade dos serviços públicos sociais – e o modelo democrático, pois apesar de o Estado falhar na dimensão organizativa económica e social, consegue garantir no plano formal uma democracia popular. A questão que os autores suscitam é a de saber se o modelo económico e social europeu consegue transitar para a economia digital sem incorrer numa disrupção mais grave do Estado Fiscal, ou seja, sem agravar a situação complexa que a economia globalizada e de serviços gerou com a denominada erosão da base tributável.

Uma terceira nota sobre os desafios futuros no plano tributário prende-se com a *tributação ambiental*. Referimo-nos, à apologia que muitas instâncias internacionais – União Europeia, Agência Internacional de Energia, OCDE – fazem da tributação ambiental e energética como instrumento financeiro da “transição energética” e da “transição social” (incluindo como forma de financiar os sistemas de pensões). Ora, a experiência recente (com a criação entre nós de instrumentos

⁸ Wolfgang Schön, «Taxation and Democracy», Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working Paper 2018 – 13 – disponível on-line https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3267279 (último acesso em 03.06.2023).

financeiros especiais como a Contribuição sobre o Sector Energético) mostra que o contencioso deste tipo de tributação suscita questões diferentes daquelas que tradicionalmente ocuparam o “contencioso tributário”, pois estamos perante “tributos” complexos no plano técnico, que abrangem um número limitado de sujeitos passivos, em regra mais bem preparados tecnicamente para “compreender” os elementos desta tributação que a AT e os tribunais, e que repousam sobre obrigações de auto-tributação e autoliquidação. Por isso, o contencioso não se centra na legalidade do acto tributário em si, mas antes na respectiva legalidade em sentido amplo. Por outras palavras, o objecto do litígio só indirectamente abrange a fixação do montante do tributo, o que os sujeitos passivos querem discutir são, em regra, questões relacionadas com legitimidade da instituição destes tributos à luz dos princípios e regras constitucionais ou europeus, bem como questões relativas à repercussão do encargo, seja sobre os consumidores por via do preço, seja sobre os contribuintes por via da dedução fiscal. E neste contexto, uma vez mais, cumpre analisar e avaliar o papel do sistema judicial, pois não deixa de ser estranho que estas questões se tenham de discutir “pela via processual normal”, perante uma jurisdição que não tem a última palavra sobre o assunto, o que gera, uma vez mais, ineficiências na prolação de decisões em tempo útil.

Em suma, em razão de inúmeras deficiências estruturais em termos orgânicos e funcionais, o contencioso tributário não se consegue libertar das cifras negras em matéria de pendência e duração dos processos. Acreditamos, contudo, que esta não é uma fatalidade se houver interesse político em mudar este estado de coisas. O diagnóstico não é tão complexo como se anuncia, nem a solução do problema exige um consumo de recursos que o país não pode suportar. A introdução de modificações, em linha com a experiência comparada, certamente que permitiriam a Portugal aproximar-se dos índices de *performance* daqueles países.

Resumo: O contencioso tributário em Portugal é apontado em diferentes fora como ineficaz, moroso e incapaz de assegurar uma tutela jurisdicional em tempo cóngruo e, nessa medida, efectiva. Porém, os problemas parecem resultar de preconceitos que entorpecem a implementação de soluções comparadas, comprovadamente bem-sucedidas. Ao invés, o legislador optou por uma solução de privatização da

resolução de litígios, sem paralelo em outros ordenamentos e que só incrementou a complexidade e a ineficiência do sistema.

Palavras-chave: justiça tributária; tutela jurisdicional efectiva; privatização.

Abstract: Tax litigation in Portugal is pointed out in different fora as inefficient, time-consuming and incapable of ensuring timely and, to that extent, effective judicial protection. However, the problems seem to stem from prejudices that hinder the implementation of comparative solutions that have proven to be successful. Instead, the legislator has opted for a solution to privatize dispute resolution, which is unparalleled in other jurisdictions and which has only increased the complexity and inefficiency of the system.

Keywords: tax justice; effective judicial protection; privatization.