

Competência dos tribunais tributários, pós-modernidade jurídica e des-jurisdicionalização^{*} / ^{**}

Joaquim Freitas da Rocha
jfrocha@direito.uminho.pt

Nota prévia: sequência

Gostaríamos de começar a nossa intervenção por uma breve referência respeitante à metódica e ao conteúdo discursivos.

Como se sabe, iniciaram-se no passado dia 07 de Abril no auditório da FDUL os trabalhos de discussão pública da “avaliação do processo administrativo” e de “adaptação do processo tributário”, com a apresentação sumária das diversas conferências, organizadas pelo Ministério da Justiça e pelas diferentes faculdades e escolas jurídicas públicas nacionais, que integram o ciclo de debates que se decidiu realizar.

Como igualmente se sabe, definiu-se que a Escola de Direito da Universidade do Minho teria a seu cargo a concretização do debate incidente sobre as temáticas da competência dos tribunais administrativos e tributários e da resolução alternativa de litígios.

Como se sabe ainda, foi aproveitada a ocasião para sujeitar a reflexão algumas propostas de alteração normativa respeitantes, por um lado à LGT e, por outro lado, ao CPPT, propostas essas que, naturalmente, também deverão ser objecto de debate e análise crítica e que constam da versão para discussão pública oportunamente apresentada.

É nesse seguimento que aqui estamos e é nesse seguimento que se procura inserir a presente intervenção. Pela nossa parte, e fazendo uso de uma certa liberdade de selecção dos conteúdos discursivos, dividiremos a intervenção em duas partes distintas:

(i) na primeira parte, apresentaremos algumas reflexões respeitantes especificamente ao recorte jurídico actual da competência dos tribunais tributários, propondo algumas sugestões de alteração do mesmo;

(ii) na segunda parte, procuraremos averiguar em que medida a competência dos tribunais tributários pode ser afectada pelas recentes retóricas pós-modernas de desestadualização, contratualização e de resolução alternativa de litígios.

1. Necessidade de clarificação dos núcleos materiais abrangidos pelo perímetro da competência jurisdicional tributária

A referência ao tópico da competência dos tribunais tributários não deve actualmente ser feita sem o seu prévio enquadramento na questão mais ampla da delimitação do círculo de matérias abrangidas pela jurisdição tributária, o que implica reflectir acerca de dois problemas: por um lado, o de saber o que se deve entender por “matéria tributária” e, por outro lado, o de saber se é possível abranger na jurisdição tributária determinados conflitos de pretensões que actualmente são dirimidos pela jurisdição comum.

* Texto da intervenção proferida no âmbito da Conferência “Processo tributário em revisão e processo administrativo em avaliação”, organizada pelo Gabinete de Política Legislativa e Planeamento do Ministério da justiça, e realizada no dia 26 de Abril de 2006 na EDUM.

** Texto originalmente publicado em *Scientia Juridica*, Tomo LVI, n.º 310, 2007, páginas 287 e ss.

Analisemos separadamente estes problemas.

1.1. Matérias abrangidas pela jurisdição tributária

Na sua configuração positiva actual, não se pode afirmar de um modo inequívoco que as fronteiras dentro das quais os tribunais tributários exercem a sua actividade jurisdicional são nítidas e perfeitamente delimitadas. Na prática, existem vários conflitos de pretensões — como, por exemplo, os relativos a fundos comunitários, a contribuições para a segurança social, a pedido de juros indemnizatórios, a anulação de vendas realizadas em processo executivo — relativamente aos quais se suscitam dúvidas acerca do facto de saber se devem ser dirimidos pelos tribunais tributários ou, diferentemente, pelos tribunais administrativos ou comuns, consoante os casos. Na tentativa de contribuir para a clarificação das referidas fronteiras, propõe-se a reflexão crítica acerca de duas importantes questões:

(i) em primeiro lugar, a delimitação conceptual dos enunciados linguísticos “questão fiscal”, “questão tributária”, “matéria fiscal” e “matéria tributária”. Trata-se de um tópico da mais relevante importância e que se justifica em face das exigências de determinabilidade dos enunciados linguísticos utilizados pelo legislador e de segurança applicativa, e que tem por objectivo evitar equívocos linguísticos, expressos, por exemplo, no facto de o CPPT se referir repetidamente a “questões tributárias”¹, “direito ou interesse em matéria tributária”², “actos administrativos em matéria tributária”³ e o ETAF se referir a “matéria fiscal”⁴, “direitos ou interesses em matéria fiscal”⁵ ou “actos administrativos respeitantes a questões fiscais”⁶. De resto, nem se pode dizer que em termos de Direito comparado uma intervenção neste sentido seja inovadora. Basta pensar no que fez o legislador alemão ao definir positivamente o enunciado “*Abgaben Angelegenheit*”, para efeitos de applicação da lei processual tributária⁷. A proposta, neste campo, passa pela utilização exclusiva da expressão “tributária”, seja para qualificar as matérias, seja para qualificar os litígios ou as pretensões jurídicas. Quanto ao que se deva entender por “matéria tributária”, sugere-se que aqui se inclua qualquer facto da vida que tenha por referência uma relação jurídica cujo objecto consista numa qualquer prestação de natureza coactiva — quanto à origem e quanto à conformação do conteúdo — e com finalidade financeira (satisfação de encargos públicos). Tal referência pressupõe um nexó entre o facto da vida que se pretende qualificar e a relação jurídica em causa, nexó esse que pode ser em sentido positivo (imposição) ou em sentido negativo (não imposição), bem como efectuado de uma forma directa (liquidação, cobrança) ou de uma forma indirecta (respeitante a obrigações acessórias, como as de declaração, registo contabilístico, matriz predial). Importa salientar que a natureza tributária não pode resultar de outras coordenadas, como, por exemplo,

¹ Art.º 97.º, n.º 1, alínea p).

² Art.º s. 96.º, n.º 1, 97.º, n.º 1, alínea h) , 145.º, 147.º, n.º 1.

³ Art.º 97.º, n.º 2.

⁴ Art.º 49.º, n.º 1, alínea b) e i).

⁵ Art.º 49.º, n.º 1, alínea c).

⁶ Art.º 49.º, n.º 1, alínea a), iv).

⁷ Cfr. art.º 33 da *Finanzgerichtsordnung* (FGO).

serem determinadas quantias objecto de cobrança coerciva em sede de Processo de execução fiscal (como por exemplo, reposição de fundos comunitários, subsídios públicos, apoios financeiros diversos) ou serem exigidas por um ente público. Devem-se aqui incluir, designadamente, algumas questões de Direito da segurança social (nomeadamente as respeitantes à relação jurídica contributiva; mas já não as respeitantes à relação jurídica prestacional).

(ii) Em segundo lugar, a delimitação conceptual do que são os litígios emergentes de relações jurídicas tributárias. Tais serão — entende-se — não apenas os conflitos de pretensões respeitantes a questões tributárias propriamente ditas, mas igualmente os que se constituam tendo-as por base de referência, admitindo-se a inclusão de questões que não são materialmente tributárias, mas que com elas estão teleologicamente relacionadas, como o pedido de anulação da venda em processo de execução fiscal ou a entrega de bem vendido no mesmo processo, ou ainda o pedido do pagamento de juros indemnizatórios em casos de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

1.2. O alargamento da jurisdição tributária

Como dissemos, será também conveniente reflectir sobre a possibilidade de abranger na jurisdição tributária determinados conflitos de pretensões que actualmente são dirimidos pela jurisdição comum. Tem-se aqui em vista três tipos de litígios:

(i) em primeiro lugar, os litígios respeitantes a actuações preparatórias da constituição — ou da eventual constituição — de uma relação jurídica tributária. Aqui, estamos a pensar, designadamente, nos pedidos da administração tributária para a realização de diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, em casos de oposição legítima da parte destes, ou para a prática de actos de inspecção de tributária fora do horário normal de funcionamento da actividade sem o consentimento do visado, actos estes, como sabemos, actualmente incluídos no âmbito da jurisdição comum⁸.

(ii) Em segundo lugar, os litígios respeitantes à cobrança coerciva de dívidas tributárias e equiparadas. Neste particular, parece-nos ser proveitoso reflectir sobre as possibilidades de, por um lado, introduzir um princípio restritivo de carácter orientador no sentido de não utilizar abusivamente o processo de execução fiscal e, por essa via, alargar dissimuladamente a competência dos tribunais tributários — entre outras dimensões normativas pode estar em causa o princípio da igualdade, ao conferir a determinados credores prerrogativas executórias diferentes das conferidas a outros que se sujeitam às execuções comuns (problema já analisado pelo TC, embora não se tenha decidido no sentido da inconstitucionalidade). Por outro lado, e a partir do momento em que o legislador preveja a utilização do referido processo de execução fiscal, deve-se alargar a competência dos tribunais tributários no sentido de todos esses processos — ou melhor, os conflitos de pretensões que no âmbito deles eventualmente

⁸ Cfr., respectivamente, art.º 63.º, n.º 5 da LGT e 35.º, n.º 3 do RCPIT.

surjam — serem julgados por estes e não pelos tribunais comuns⁹. A ser inviável tal possibilidade, no mínimo deveria pensar em limitar-se a utilização da jurisdição cível. Parece-nos que um princípio de proximidade ou de conveniência material, densificador do princípio constitucional do acesso à justiça, assim o determina.

(iii) Em terceiro lugar, os litígios respeitantes a infracções tributárias. Estes são litígios que actualmente são objecto de apreciação por parte dos tribunais da jurisdição comum e pode-se questionar se não estariam, sob o ponto de vista material, melhormente atribuídos à jurisdição tributária. Pensamos, designadamente, nos litígios respeitantes particularmente aos crimes tributários. Mais uma vez, chamaríamos à colação o princípio da conveniência material.

2. O Direito tributário reflexivo

2.1. A influência das retóricas pós-modernas

Sob o ponto de vista da teoria do conhecimento, falar em pós-modernidade significa apelar ao fim de um paradigma de existência que se convencionou designar por modernidade e à conseqüente erosão dos seus pilares essenciais de sustentabilidade: a razão e o Estado. Trata-se de constatar que, actualmente, nem todo o conhecimento tem na sua génese esquemas racionais de apreensão e compreensão e nem toda a vida em sociedade assenta no Estado e nas suas mais significativas irradiações de poder. Em termos sistemáticos e no particular âmbito destas reflexões, interessa principalmente a apreciação crítica deste segundo aspecto.

Afirmar a influência de ideias des-estadualizantes no contexto jurídico significa, segundo se crê, e entre outras coisas, apelar para a existência de auto-regulações, mediante as quais os próprios interessados decidem acerca da disciplina jurídico-normativa a aplicar a um particular segmento material que lhes diz respeito, afastando o Estado e a sua pesada máquina autoritária e formalizada, que em muito contribuiu para a inflação legislativa e para a insegurança applicativa que caracteriza a maior parte dos Ordenamentos normativos actuais. Neste quadro, ganha relevo o nascimento de um *Direito reflexivo*, apelativo de uma maior flexibilização do carácter coactivo e transportador de uma marca de informalidade causada pela predominância dos factos frente à normatividade.

No que diz respeito particularmente à competência dos tribunais, importa indagar se esta des-estadualização poderá estar na génese de um conseqüente fenómeno de des-jurisdicionalização, na medida em que possa contribuir para o afastamento dos tribunais estaduais da administração da justiça em geral e da resolução de litígios em particular.

Sobre esta questão e sobre os problemas jurídicos relacionados, ter-se-á oportunidade de dedicar atenção pormenorizada adiante. Por agora, importa apenas salientar um importante aspecto, que é o seguinte: auto-regulação por um lado, e des-jurisdicionalização por outro, não podem ser apresentadas como um remédio milagroso para as patologias de que padecem os ordenamentos actuais, até porque também no seu seio se podem vislumbrar perigosas conseqüências. Basta pensar que a devolução dos procedimentos de decisão normativa e dos modos de resolução de conflitos a favor de

⁹ Cfr. 151.º, n.º 2 CPPT.

instâncias privadas, semi-privadas ou “privatizadas” pode significar a emergência de uma nova espécie de corporativismo e, em sucessão, a dominação da justiça por parte de grupos ou classes social e economicamente mais influentes.

Contudo, e não obstante estes perigos reais, não pode deixar de se constatar que as novas retóricas apresentam pontos promissores e sobre os quais parece ser proveitoso reflectir. Vejamos a sua influência no âmbito tributário e, em termos mais específicos, procuremos pensar sobre a viabilidade de um Direito contratual tributário ou Direito tributário reflexivo.

2.2. A revisão das metanarrativas clássicas

As maiores objecções à aceitação das ideias acima referidas — des-estadualização e des-jurisdicionalização — advêm dos sectores de pensamento que continuam a defender o carácter absoluto de dois princípios constitucionais clássicos em matéria tributária: o princípio da legalidade tributária e o princípio da indisponibilidade do crédito tributário. Até se pode afirmar que a absolutização destes princípios os materializa em duas metanarrativas típicas do pensamento tributário moderno: (i) os elementos essenciais da relação jurídica tributária só podem ser disciplinados por lei e (ii) o credor tributário não pode conformar por acto de vontade — seja em termos modificativos, seja em termos extintivos — o objecto da obrigação tributária, afirmando-se esta, por conseguinte, como uma obrigação exclusivamente *ex lege*.

Ora, é certo que se as questões forem encaradas deste modo, pouco espaço resta para a existência de mecanismos apelativos da vontade pactuada, na medida em que se aceita que o Interesse público materializado na cobrança da prestação tributária — e mediatizado pelas actuações inspectivas da administração — é um interesse absoluto e insusceptível de restrições, sejam elas de que natureza forem. Nestes termos, o Direito imperativo tributário como *Ius strictum* baseado no princípio da reserva absoluta de lei formal não abrirá qualquer fresta que permita a emergência de um Direito contratual tributário.

Contudo, já há muito nos ensina a teoria da conflitualidade normativa que não existem princípios absolutos. De facto, além de se constatar que existem outros princípios de sinal contrário — como o princípio da eficiência e da celeridade da actuação administrativa e da igualdade (justiça) tributária —, verifica-se que apenas uma leitura ponderada e harmonizante dos imperativos constitucionais pode conduzir a resultados normativamente satisfatórios e permitir a introdução de esquemas consensuais que liberem a administração e o contribuinte da incerteza de uma discussão longa.

Neste contexto, e no intuito de atingirmos uma mais adequada compreensão da possibilidade de introdução de mecanismos de resolução alternativa de litígios em matéria tributária, procuremos incidir a nossa atenção em algumas manifestações “pós-modernas” que, ainda que não pactuadas, induzem no sentido da mudança. Começemos pelo princípio da indisponibilidade do crédito tributário, e, depois, dediquemos alguma atenção ao princípio da verdade material.

a) Desvios ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário

Na sua pureza e leitura categórica, trata-se de um princípio que exige o absoluto afastamento da vontade dos sujeitos da relação tributária — v.g., administração tributária e contribuintes — da possibilidade de conformação do conteúdo do respectivo objecto. Por outras palavras: o crédito tributário é modelado exclusivamente pela lei e o credor e devedor não podem alterá-lo ou extingui-lo por vontade sua. Se resulta da lei que o contribuinte deve pagar 1000 de tributo até ao dia 30, não se pode alterar o valor a pagar, “perdoá-lo”, ou conceder um alargamento do prazo (moratória) para facilitar a sua percepção.

Contudo, a análise normativa — seja em termos doutrinários, seja em termos de Direito positivo comparado — demonstra que na realidade as coisas já não se passam assim, admitindo-se que, em situações de conflitualidade valorativa relevante, se possa (na nossa perspectiva: se *deva*) proceder a uma *praktische Konkordanz* tendente a encontrar uma solução harmonizatória adequada.

Vejamos alguns exemplos.

α) Redução e perdão da dívida tributária

Em primeiro lugar, podem ser admitidas liquidações especiais por razões de equidade (por exemplo, as *Abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen* previstas na lei alemã¹⁰). Significa isto que, quando os contornos da situação em concreto assim o demonstrem e seja de aceitar a ideia de que a quantia em dívida se apresente excessiva, o credor tributário — de acordo com o seu critério — pode liquidar o tributo por montante inferior ao que resultaria a aplicação estrita da lei impositiva. O princípio constitucional da proporcionalidade ou proibição do excesso, aliado à exigência concreta de equidade, assim o podem justificar juridicamente.

Tendo em vista as mesmas razões de equidade, pode-se aceitar a possibilidade de “perdões fiscais” (*Erlaß*)¹¹.

Contudo, o discurso tem em vista apenas a possibilidade abstracta de ocorrência, na medida em que, na realidade, em Portugal, a LGT prescreve inequivocamente que “o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”¹².

Ainda assim, prevê-se no mesmo diploma legal a possibilidade de revisão do acto tributário quando exista “injustiça grave ou notória”¹³.

Em termos de apreciação crítica, não podemos deixar de manifestar o nosso desacordo em relação ao acolhimento destas possibilidades. Isto porque, como se sabe, o acto tributário de liquidação de impostos – e assumindo que apenas este apresenta aqui relevância considerável – materializa um acto da administração exclusivamente modelado pelo princípio da legalidade, em virtude da exigência constitucional de definição e determinação exclusiva dos elementos essenciais (v.g., incidências e taxas) por parte do legislador. Significa isto que se o acto da administração tributária incorpora uma dívida excessiva ou inequitativa, pode ocorrer uma de duas circunstâncias:

¹⁰ Cfr. § 163 AO.

¹¹ Cfr. § 227 AO.

¹² Cfr. art.º 31.º, n.º 2.

¹³ Cfr. art.º 78.º, n.º s 3 e 4.

(i) trata-se de um acto praticado em desrespeito da lei que o enquadra (v.g., CIRS, CIRC, CIMI) e, então, não se trata do problema de praticar um acto especial de liquidação mais adequado mas, tão somente, de anular a liquidação (ilegal) efectuada através dos meios administrativos e contenciosos ao dispor do contribuinte (reclamação graciosa, impugnação judicial, etc.);

(ii) trata-se de um acto praticado em absoluto respeito pela lei e, então, será esta última que prevê uma forma de tributação violadora do princípio da equidade e da proporcionalidade. Ora, neste caso, como parece claro, estamos em presença de uma lei inconstitucional e, por conseguinte, deverão actuar os mecanismos normais de controlo sucessivo (abstracto ou concreto) da constitucionalidade. De resto, a entender-se que a noção de ilegalidade para efeitos de reclamação ou impugnação (art.º 99.º do CPPT) abrange as inconstitucionalidades, também estas duas formas poderão ser utilizadas.

Em poucas palavras: a prática de um acto tributário inequitativo ou excessivo, a ser relevante, sê-lo-á em modos de controlo da legalidade ou da constitucionalidade e não em modos de justificar um acto tributário “especial”. A derrogação à legalidade parece-nos não ser aqui de considerar excepto se, naturalmente, for de considerar uma alteração das normas constitucionais ou uma interpretação diversa da que delas fazemos.

β) Concessão de moratórias

Em segundo lugar, é de referir a dilatação dos prazos de pagamento das prestações tributárias, seja enquanto possibilidade concedida pela administração tributária (*Stundung*¹⁴), seja enquanto direito do devedor tributário (*Zahlungsaufschluß*¹⁵). Tal possibilidade é concedida, em regra, quando se verifica a cumulação de duas circunstâncias: por um lado, a cobrança no prazo normal de vencimento se apresente como excessivamente onerosa para o devedor — e aqui o já referido princípio da proporcionalidade poderá ter um importante papel a desempenhar — e, em segundo lugar, com a dilatação referida, não se coloque em crise a percepção da receita devida. Eventualmente poderá restringir-se estas soluções normativas ao domínio de determinados impostos (por exemplo, ao domínio dos direitos aduaneiros e impostos sobre o consumo, como o faz a *Abgabenordnung* alemã), além de se poder (dever) exigir a prestação de uma garantia adequada.

Mais uma vez, contudo, o legislador português veda esta possibilidade, através da cláusula de proibição prevista no art.º 36.º, n.º 3 da LGT: “a administração tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei”.

Aqui, ao contrário da situação prevista em α , entendemos que algumas derrogações podem ser admitidas, pois já não estamos em presença de elementos essenciais do imposto previstos no n.º 2 do art.º 103.º da CRP, mas de um elemento não essencial (a cobrança) previsto no n.º 3. Quer isto dizer, entendemos, que neste domínio material a vinculação à lei já é um pouco mais flexível, permitindo-se a modelação da solução concreta com recurso a elementos não exclusivamente legais.

¹⁴ Cfr. § 222 AO.

¹⁵ Cfr. § 223 AO.

χ) Suspensão da execução tributária

Finalmente, em terceiro lugar, e já num momento mais avançado da existência da relação jurídico-tributária, pode-se perspectivar a possibilidade de suspensão da execução tributária quando a cobrança coerciva se afigure desproporcional tendo em vista a ideia de equidade (*Einstweilige Einstellung oder Beschränkung der Vollstreckung*¹⁶). Aqui, a derrogação à estrita legalidade tem por referência, já não apenas o acto tributário de liquidação propriamente dito, mas também o acto (*rectius*: o procedimento) que visa dar-lhe sequência no plano da sua efectivação material em caso de incumprimento, em vista de uma possível cobrança coerciva.

Em termos de consagração positiva, e numa primeira leitura, dir-se-ia que o nosso legislador não acolheu estas soluções mais flexíveis, na medida em que apenas prevê a possibilidade de suspensão da execução nos casos estipulados no art.º 169.º do CPPT, determinando-se que tal suspensão, se efectuada fora dos casos previstos na lei, e quando dolosa, é também fundamento de responsabilidade tributária subsidiária¹⁷. Contudo, pode-se vislumbrar uma janela de voluntariedade na apreciação administrativa das situações em que o executado alegar estarem verificados os pressupostos da isenção de prestação de garantia.

b) Desvios ao princípio da verdade material exacta

Num outro quadrante, podemos encontrar desvios idênticos no que respeita ao princípio da verdade material.

Com efeito, em lugar de se perseguir a todo o custo uma capacidade contributiva real e efectiva, por meio de uma administração odiosa ancorada numa excessiva ideia bipolar de soberania e sujeição¹⁸, talvez se afigure mais adequado assegurar uma tributação baseada numa capacidade contributiva aproximada, porventura mais consentânea com a realidade dos ordenamentos actuais, aceitando-se que a verdade material ceda perante uma verdade formal pactuada. Na realidade, não pode ser esquecido que a aplicação dos tributos deriva de uma multiplicidade de acontecimentos e de pressupostos fácticos e jurídicos — contratos celebrados entre privados, proveitos e custos de actividades empresariais e profissionais, etc. — que, ou são aleatórios ou cujo controlo muitas vezes escapa aos poderes públicos, e relativamente aos quais se constata com facilidade que na maior parte das situações são os contribuintes os únicos portadores da verdade. Neste quadro de quase impossibilidade de comprovação analítica dos dados empíricos, a investigação unilateral por parte da administração tributária, deve ser substituída pela cooperação entre esta e os contribuintes, formalizada pela celebração de

¹⁶ Cfr. § 258 AO.

¹⁷ Cfr. art.º 85.º, n.º 3 do CPPT.

¹⁸ Tal ideia ainda encontra materialização em diversas soluções legais (porventura justificadas e necessárias) que se revelam como *sintomas de suspeição*. A título meramente exemplificativo, pense-se apenas no recurso frequente à tipificação de *condutas desviantes* como infracção tributária; no corrente recurso à avaliação através de indícios, presunções, indicadores, etc.. e ao (desconfiado) regime simplificado de tributação; ou na imposição de inúmeros deveres formais (contabilísticos, declarativos, etc.) aos contribuintes.

acordos. Os denominados acordos tributários e os acordos com adesão ganham aqui particular destaque ¹⁹.

Por outro lado, importa salientar que também do ponto de vista político a introdução de esquemas tributários pactuantes, na medida em que possa contribuir para um aumento do volume cobrado das receitas tributárias, se pode revelar proveitosa. Isto porque, até certo ponto, a violação das normas tributárias e a consequente prática de ilícitos tributários é portadora de uma grande margem de desigualdade social, já que, bem vistas as coisas, nem todos os contribuintes podem “fugir” ao pagamento dos impostos da mesma forma. Ao nível prático, os que o podem fazer em menor medida — e que, por tal motivo, se sentem mais injustiçados — são os trabalhadores por contra de outrem, que, curiosamente, constituem a maior base de sustentabilidade eleitoral. Por aqui se vê que um olhar atento sobre estas questões pode resultar em proveitos políticos consideráveis, além de poder constituir uma bandeira a ostentar por parte dos diversos sindicatos.

2.3. O fenómeno des-jurisdicionalizador – a arbitragem em particular

E no que diz respeito à função jurisdicional? Como relacionar estas questões com o tópico da competência dos tribunais em geral e dos tribunais tributários em particular?

Sobre estes problemas debruçar-se-ão as considerações subseqüentes.

2.3.1. Impossibilidade de des-juridificação

A ideia de des-estadualização acima referida, quando encarada de acordo com um determinado enfoque, poderá ter como consequência a subtracção ao Estado de um dos seus mais importantes redutos jurídicos: a resolução de conflitos. Será correcto falar, nestas situações, em des-jurisdicionalização para significar a susceptibilidade de afastar parte da conflitualidade tributária dos tribunais, seja (i) de um ponto de vista preventivo, seja (ii) de um ponto de vista alternativo. No primeiro caso, tem-se em vista evitar o surgimento de conflitos em matéria tributária, através da consagração de esquemas pactuantes ou conciliatórios actúantes em sede pré-contenciosa; no segundo caso, procura-se retirar ao poder jurisdicional os conflitos de pretensões já surgidos no mundo do Direito, através da atribuição da correspondente resolução a instâncias alternativas ou auto-reguladoras. Num caso ou no outro, contudo, uma ideia parece certa: des-jurisdicionalização não pode significar des-juridificação, cabendo sempre à lei o papel de fixar um adequado enquadramento normativo. Por aqui já se vê que o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, só por si, não impede a administração Tributária e o contribuinte de se submeterem a um eventual acordo de vontades. Indispensável é que seja o legislador a definir com precisão as situações em que tal acontece, devendo-se considerar inconstitucional qualquer *cheque em branco* nesta matéria.

2.3.2. Regime normativo

O enquadramento normativo acima assinalado pode revelar-se bastante problemático e extremamente complexo. Na tentativa de procurar esclarecer o respectivo alcance, procuremos conhecer as suas dimensões essenciais, tendo por referência apenas

¹⁹ V. infra 2.3.2.a).

a conflitualidade tributária interna (deixando de lado, por conseguinte, os problemas relacionados com a “arbitragem internacional”).

a) Dimensões teleológica e temporal

Como já atrás se teve oportunidade de assinalar, a conflitualidade tributária pode ser afastada dos tribunais por duas vias: ora prevenindo os litígios e evitando que eles apareçam, ora resolvendo os litígios já existentes, fora dos tribunais. Naturalmente que os objectivos a atingir com a previsão de mecanismos de resolução alternativa de litígios não poderão deixar de estar intimamente relacionados com o momento em que a intervenção normadora pode ter lugar, implicando uma diversa configuração jurídica das respectivas soluções normativas.

Vejam os em que termos.

Nas situações em que se tenha em vista prevenir a litigiosidade tributária ganham particular relevo (i) a consagração positiva de esquemas de determinação antecipada e global da base de incidência, da matéria colectável, da colecta de imposto, das obrigações acessórias, etc., nomeadamente através do estabelecimento de um acordo entre os contribuintes e o credor tributário — sejam tais acordos celebrados com um contribuinte em particular (avenças, *actas con acuerdo*²⁰, *closing agreements*²¹) ou com um grupo de contribuintes representados em corpos diversos (convénios fiscais, colaboração social²²) — e (ii) as denominadas liquidações com adesão (*accertamento con adesione*²³), no “âmbito das quais se convida o contribuinte a participar com finalidades constitutivas no procedimento liquidatório”.

Diferentemente, se a finalidade for resolver a litigiosidade já suscitada, pode-se levantar a questão de saber se tal será efectuado no decorrer de um procedimento ainda em curso ou apenas após a sua conclusão.

No primeiro caso — e sem prejuízo do exercício do direito de participação (audição) que ao contribuinte caiba —, os esquemas intraprocedimentais de composição de litígios podem ganhar corpo em acordos integrados no procedimento liquidatório ou inspectivo com a finalidade de terminar um dissídio mediante concessões recíprocas que podem conduzir a uma fixação de valores, a uma redução da dívida, a um perdão fiscal ou a uma suspensão da eficácia do acto tributário impositivo (v.g., transacção²⁴). Do mesmo modo, podem ser criados gabinetes ou comissões arbitrais, principalmente para resolver questões de facto ou de manifesta simplicidade jurídica²⁵.

²⁰ V., art.º 155 da Ley General Tributaria Espanhola.

²¹ V., por exemplo, o *Internal Revenue Code* Norte-americano, title 26, subtitle F (*Procedure and Administration*), chapter 74 (*closing agreements and compromises*), Sec. 7121. No contexto dos esquemas de “antecipação do conflito” — se bem que não incorporando qualquer acordo —, pode ainda desempenhar um papel importante a denominada *avaliação prévia com efeitos vinculativos para a administração tributária*, prevista entre nós no art.º 58.º do CPPT (cfr., ainda, art.º 91.º da *Ley General Tributaria* espanhola), e as promessas (*Zusage*) vinculativas, previstas nos § 204 e ss. da *Abgabenordnung*.

²² V. art.º 92 da Ley General Tributaria Espanhola.

²³ Cfr., por exemplo, o Decreto Legislativo de 19 de Junho de 1997 (*Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*), publicado na Gazzetta Ufficiale de 17 de Julho de 1997

²⁴ Cfr., por exemplo, art.º s 156.º – III e 171.º do Código Tributário Nacional Brasileiro.

²⁵ Cfr., por exemplo, art.º 91.º da LGT.

No segundo caso, está-se perante o verdadeiro domínio da des-jurisdicionalização da conflitualidade tributária, na medida em que é aqui que se afirmam os autênticos modos de subtracção da resolução de conflitos aos tribunais, podendo, com propriedade, falar-se em conciliação judicial fiscal, designadamente, mediante o recurso à mediação (não vinculativa) ou à arbitragem (vinculativa) ^{26 27}.

b) Dimensão material

Outro importante aspecto sobre o qual é necessário reflectir e que deve ser objecto de uma particular atenção por parte do normador, relaciona-se com a questão de saber qual o âmbito material de abrangência dos mecanismos de resolução alternativa de litígios em matéria tributária. Particularmente, cumpre indagar: poderão tais mecanismos incidir sobre obrigações pecuniárias ou devem restringir o seu campo de aplicação ao domínio do cumprimento das obrigações não pecuniárias (obrigações acessórias, v.g., contabilísticas, declarativas)? A questão, como se vê, é de um amplo alcance prático. Se for admitido que os litígios respeitantes ao *quantum* da prestação tributária possam ser objecto de intervenções de vontade pactuadas, levantar-se-ão dúvidas atinentes à indisponibilidade do crédito tributário e às possibilidades de conformação do conteúdo da obrigação por parte dos sujeitos intervenientes, envolvendo uma restrição significativa dos actuais poderes impositivos da administração se tal for previsto ao nível procedimental; pelo contrário, se apenas se admitir tal possibilidade em referência às obrigações acessórias não pecuniárias, isto significa que o montante do tributo a pagar ou a receber continua a ser determinado em concreto por actuação administrativa unilateral.

Por outro lado, importa igualmente reflectir sobre a questão de saber se, admitindo-se a intervenção da vontade pactuada no domínio das obrigações pecuniárias, tal pode ter por objecto a própria obrigação de pagamento do tributo ou apenas as obrigações respeitantes ao pagamento de acréscimos legais como os juros e, eventualmente, as coimas.

Questão relacionada com as anteriores é a de saber se um eventual acordo, independentemente do momento em que seja suscitado, pode ter por objecto apenas pressupostos de facto — volumes de vendas, margens de lucros, custos estimados, etc.— ou também se pode alargar à apreciação de questões jurídicas, principalmente as relacionadas com conceitos indeterminados, como por exemplo, a questão de saber se o que se deve entender por “terceiros independentes” ou por “deficientes” para efeitos de aplicação das normas tributárias.

Pela nossa parte, advogamos uma visão restritiva sobre esta temática, aceitando uma eventual intervenção de vontade somente nas situações em que estejam em causa pressupostos de facto e mesmo nestes casos com uma inafastável condição: a de estar assegurado o cumprimento das normas substantivas disciplinadoras dos elementos

²⁶ Cfr., por exemplo, *Internal Revenue Code* Norte-americano, title 26, subtitle F (*Procedure and Administration*), chapter 74 (*closing agreements and compromises*), Sec. 7123, b) (*alternative dispute resolution procedures*).

²⁷ À margem do referido no texto situam-se as possibilidades de resolução de litígio *no decurso* de um processo em tribunal previstas, por exemplo, no art.º 112.º do CPPT ou no § 79 da *Finanzgerichtsordnung* (FGO). Em rigor, aqui, não se trata de des-jurisdicionalização.

essenciais da obrigação tributária. De resto, parece que devem ficar liminarmente excluídos do âmbito de uma eventual resolução alternativa os seguintes domínios:

- (i) factos já provados pela inspecção tributária;
- (ii) situações em que a administração Tributária tem indícios que permitam considerar que o comportamento do contribuinte é ilícito (nomeadamente criminoso); e
- (iii) acréscimos legais de natureza sancionatória, como as multas e as coimas.

c) Dimensão orgânica

Do ponto de vista dos órgãos decisores, a pedra de toque está na marca da independência. Significa tal, neste contexto, que a resolução alternativa de conflitos, seja numa fase procedimental, seja numa fase pós-procedimental, deverá estar entregue a terceiros — e aqui se distinguem a arbitragem e a mediação, da transação, cuja solução do conflito de interesses é procurada pelos próprios envolvidos, mediante concessões recíprocas²⁸ —, sujeitos singulares ou colegiais, não submetidos a instruções de natureza alguma, designadamente hierárquica. Para que tal aconteça, torna-se imperioso, entre outros aspectos, que os órgãos decisores (árbitros) sejam remunerados, não pelo orçamento do Estado — como os juízes “normais” (que, assim, continuam a ser “funcionários” do Estado) —, mas por quem haja, sem motivo plausível, provocado o litígio, seja a administração, seja o contribuinte. Alternativamente, poder-se-ia admitir que tal remuneração sejam fixadas pelo próprio árbitro ou então por acordo prévio entre as partes envolvidas. Em qualquer dos casos, uma importante nota não pode deixar de ser assinalada: a justiça alternativa, nestes moldes, embora eventualmente mais célere, poderá afirmar-se significativamente mais onerosa.

Além disso, os árbitros envolvidos deveriam ser possuidores de preparação adequada na área tributária, através do cruzamento das coordenadas fornecidas pela formação jurídica, económica e contábil.

Importa realçar as implicações que o princípio da reserva função jurisdicional pode aqui apresentar: se a resolução alternativa de litígio se suscitar numa fase pós-procedimental, é curial considerar o órgão decisor como um tribunal (Tribunal arbitral), na medida em que, constitucionalmente, apenas um órgão como tal qualificado pode, em última palavra, resolver litígios²⁹.

d) Dimensão decisória

As decisões dos órgãos de resolução alternativa de litígios serão objecto de um diferente enquadramento consoante digam respeito a litígios em fase procedimental ou em fase pós-procedimental. Além disso, importa igualmente indagar o seu revestimento formal e os requisitos substanciais que devem preencher.

α) Ponto de vista formal

²⁸ Cfr., uma vez mais, art.º s 156.º – III e 171.º do Código Tributário Nacional Brasileiro.

²⁹ Cfr. art.º 202.º da CRP.

Sob o ponto de vista formal, as “decisões alternativas”, se forem tomadas na fase procedimental, podem revestir um invólucro diverso, consoante a eficácia que se lhes atribua. Assim, elas podem ter por efeito:

(i) a substituição de um acto tributário ou acto administrativo em matéria tributária já praticado;

(ii) a preparação de um acto tributário ou acto administrativo futuro, mas sem efeito vinculativo para a administração; ou

(iii) a vinculação da administração tributária para o futuro.

Por outro lado, se tais decisões forem tomadas na fase pós-procedimental — assumindo-se como verdadeira des-jurisdicionalização — a sua natureza jurídica é objecto de controvérsia, pois, para uns, estar-se-ia em presença de um verdadeiro acto jurisdicional, e, para outros, estar-se-ia em presença de um acto de natureza contratual, pois o árbitro actua em cumprimento da vontade das partes. O mais adequado parece ser admitir a sua natureza mista ou híbrida: a resolução alternativa de litígios constitui uma figura complexa constituída por dois distintos momentos: nasce por via da convenção entre os particulares que determinam o juízo arbitral e efectiva-se por meio da lei, que atribui força jurídica à decisão do julgador, independentemente da vontade das partes. Neste segundo momento, é indisfarçável a assimilação a uma comum sentença pois, além da força de caso julgado, a lei pode outorgar às decisões condenatórias proferidas através da arbitragem ou outro modo alternativo a força de título executivo.

Uma palavra final para referir uma situação particular: se, no decurso do processo arbitral, as partes chegarem a um acordo, poderá tal acordo ser vertido num contrato simples, encerrando-se o processo, ou, alternativamente, poderá ser requerida a sua homologação pelo órgão decisor.

β) ponto de vista substancial

Sob um ponto de vista material, as decisões em análise diferenciam-se consoante o tipo de motivação utilizada pelo sujeito que as profere. Assim, poder-se-á estar perante decisões alternativas tomadas exclusivamente com base em critérios de legalidade, com base em critérios de equidade, ou ambos. A partir de tal diferenciação, é possível falar, respectivamente, em “árbitros de Direito” — que em regra se submetem a uma tramitação pré-estabelecida e apenas dispõem de prerrogativas para aplicar as normas positivadas —, em “árbitros equitativos” — que podem conformar a marcha procedimental ou processual e julgam de acordo com a prudência, a oportunidade ou a conveniência das actuações — ou em “árbitros mistos”.

Em abstracto, uma solução plausível em sede de justiça tributária passaria pela ideia de “árbitros mistos” que, no que diz respeito às matérias de determinação geral da incidência (pessoal e real) e taxas aplicáveis, estariam cingidos à estrita aplicação da lei, mas já no que diz respeito à determinação em concreto do valor de bens, da matéria colectável, da colecta ou do valor a pagar ou a receber — através, nomeadamente, da avaliação de bens ou direitos, da aceitação de determinada despesa como custo, da eventual presunção de rendimentos em regimes simplificados ou casos de difícil prova, etc. —, poderiam decidir de acordo com critérios de oportunidade.

e) Dimensão garantística

Por último, importa referir uma das mais importantes dimensões que deve enquadrar a resolução alternativa de litígios em matéria tributária: a que diz respeito à salvaguarda das mais importantes garantias processuais (*lato sensu*) dos sujeitos envolvidos, seja da administração, seja do contribuinte. De um modo geral, parecem constituir um núcleo garantístico irreduzível os seguintes direitos:

(i) direito a que a actuação resolutória tenha por objectivo a descoberta da verdade material real ou, no mínimo, aproximada, o que poderá implicar que o órgão decisor não tenha de estar dependente da iniciativa das partes para actuar nesse sentido (princípio do inquisitório);

(ii) direito à simplicidade e economia de actuações, através da prevalência das práticas desburocratizadas e da proibição da prática de actos inúteis ou dilatatórios;

(iii) direito à imparcialidade do órgão decisor;

(iv) direito de participação nas tomadas de decisão, mediante formas de audição e contraditório;

(v) direito à confidencialidade dos dados vertidos nos autos;

(vi) direito à fundamentação oficiosa, completa, clara, actual e expressa da decisão, fundamentação essa que deverá envolver quer a motivação (critérios de oportunidade), quer a justificação (critérios de legalidade) da mesma;

(vii) direito à publicidade da decisão, seja sob um ponto de vista individual (v.g., mediante notificação), seja de um ponto de vista geral, através do seu acesso público;

(viii) direito a um duplo grau de decisão, através da consagração de uma adequada forma recursiva.