



Instituto Politécnico de Tomar

**Escola Superior de Gestão de Tomar**

**Vanda Cristina Mendes Bento**

**Principais Determinantes do Contencioso  
Tributário: Da Teoria a um Estudo de Caso**

Projeto de Mestrado

Orientado por:

Doutor Jorge Manuel Marques Simões  
Instituto Politécnico de Tomar

Coorientado por:

Mestre Paulo Jorge Gomes Bragança  
Instituto Politécnico de Tomar

Projeto apresentado ao Instituto Politécnico de Tomar  
para cumprimento dos requisitos necessários  
à obtenção do grau de Mestre  
em Auditoria e Análise Financeira



*Ao meu filho Simão*







## RESUMO

Diante da conjuntura económica e financeira que Portugal atravessa, o estudo do contencioso tributário e das suas condicionantes reveste-se de elevada pertinência e atualidade, na medida em que, os processos tributários que se encontram a aguardar decisão administrativa ou judicial, representam vários milhões de euros que o Estado não consegue cobrar em tempo útil, com todas as consequências que daí advêm, quer para a sustentabilidade das contas públicas, quer para o contribuinte, uma vez que pode estar em causa a proteção plena e efetiva dos seus direitos e interesses.

Por conseguinte, este trabalho de investigação consiste num estudo de natureza exploratória, com abordagem quantitativa, que tem por objetivo aferir sobre as condicionantes do contencioso tributário, nomeadamente, quais as causas que estão subjacentes aos atuais níveis de litigiosidade fiscal e que medidas são necessárias para a sua diminuição.

O trabalho teve início com uma revisão à literatura, que possibilitou o estudo dos conceitos mais importantes relacionados com a temática do contencioso tributário. Seguiu-se uma caracterização do cenário atual do contencioso tributário, baseada em indicadores divulgados pela Autoridade Tributária e Aduaneira e pelos Tribunais Administrativos e Fiscais, e, através de uma pesquisa a fontes de referência nesta temática, procurou-se conhecer os fatores que, com particular ênfase, permitem ou potenciam este fenómeno.

Por fim, realizou-se um estudo empírico que consistiu na implementação de um inquérito por questionário a alguns operadores económicos sediados na região de Tomar, com o propósito de aferir a sua perceção sobre o contencioso tributário e as suas condicionantes.

Com o presente estudo, assume-se que a análise das perceções relativas às determinantes do contencioso tributário constitui um dado relevante para a definição de medidas que visem a sua diminuição. Segundo os resultados obtidos, estima-se que, no contexto do contencioso tributário, fatores como a complexidade da legislação fiscal, a carência de recursos humanos nos tribunais, a perceção desfavorável acerca da atuação da AT, assumem uma maior importância na explicação dos elevados níveis de contencioso tributário.

**Palavras-chave:** Justiça Tributária, Contencioso Tributário, Garantias dos Contribuintes, Determinantes do Contencioso, Perceções dos Contribuintes.





## ABSTRACT

---

Given the economic and financial situation that Portugal goes through, the study of tax litigation and its constraints is connoted with high relevance and timeliness, to the extent that the tax proceedings, which are pending administrative or judicial decision, represents several million euros that the state cannot charge in time, with all the ensuing consequences. These reflected in the sustainability of public finances and on the taxpayer, as it is called into question the full and effective protection of the rights and interests of taxpayers.

Therefore, this research work is a study of exploratory nature with quantitative approach, which aims to check on the conditions of tax litigation, in particular, what are the underlying causes of the current levels of tax litigation and what measures are necessary to its decline.

This work began with a literature review that allowed the study of the most important concepts related to the theme of tax litigation. This was followed by a characterization of the current scenario of tax litigation, based on indicators released by the Tax and Customs Authority and the Administrative and Fiscal Courts. Also through a survey based on expert authors on this theme, we tried to acknowledge the factors that, with particular emphasis, enable or enhance this phenomenon.

Finally, there was an empirical study that involved the implementation of a questionnaire survey to some economic operators located in Tomar region, in order to gauge their perception on tax litigation and its determinants.

With this study, it is assumed that the analysis of perceptions relating to tax litigation determinants, provide useful information for the development of measures aiming to decrease it. Our results suggest that, in the context of tax litigation, factors such as complexity of the tax law, the lack of human resources in the Administrative and Fiscal Courts, the unfavorable perception about the performance of the tax authorities, assume greater importance in the explanation of tax litigation's high levels.

**Keywords:** Tax Justice, Tax Litigation, Taxpayers Guarantees, Main Determinants, Taxpayers Perceptions.



## AGRADECIMENTOS

---

Em primeiro lugar, desejo agradecer a todos aqueles que, com o seu saber, a sua colaboração, e o seu apoio crítico, dispuseram do seu tempo para me orientar, incentivar e apoiar no decorrer de todo este processo.

Estou especialmente grata aos meus Orientadores, Doutor Jorge Simões e Mestre Paulo Bragança, pelo apoio incondicional, pelo acompanhamento nos momentos-chave, mas sobretudo por terem acreditado em mim.

Agradeço, ainda, à Professora Maria João Inácio por toda a disponibilidade e colaboração, foi uma peça fundamental deste trabalho.

Agradeço a todos aqueles que colaboraram no estudo efetuado, nomeadamente aos respondentes do questionário e aos gabinetes de contabilidade de Tomar que ajudaram na distribuição do inquérito.

Agradeço à minha família, acima de tudo aos meus pais, por acreditarem em mim, mas sobretudo, por me ensinarem que nada se tem sem trabalho.

Agradeço ao Rui e ao Simão por todo o apoio, paciência e compreensão demonstrados, mas sobretudo por todos os momentos de ausência, que doravante procurarei compensar.

Agradeço às minhas amigas e colegas de mestrado Céu e Elisabete, por todo o apoio e partilha.

Por último, um agradecimento especial à minha amiga Amélia, por todo o apoio demonstrado e pelas palavras de incentivo em momentos tão cruciais.



## Índice

RESUMO	VII
ABSTRACT	IX
AGRADECIMENTOS	XI
ÍNDICE DE FIGURAS	XVII
ÍNDICE DE GRÁFICOS	XVII
ÍNDICE DE TABELAS	XVII
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	XIX
1. INTRODUÇÃO	1
2. REVISÃO DA LITERATURA	5
2.1. Introdução	5
2.2. Justiça Tributária	7
2.3. Contencioso Administrativo Tributário	14
2.3.1. Reclamação Graciosa	14
2.3.2. Recurso Hierárquico	16
2.3.3. Revisão da Matéria Coletável	17
2.3.4. Revisão dos Atos Tributários	18
2.4. Contencioso Judicial Tributário	19
2.4.1. Impugnação Judicial	26
2.4.2. Recurso Contencioso (Ação Administrativa)	29
2.4.3. Ação para Reconhecimento de um Direito ou Interesse em Matéria Tributária	29
2.4.4. Oposição à Execução Fiscal	30
2.4.5. Recurso dos Atos Praticados no Processo de Execução	32
2.4.6. Intimação para um comportamento e Meios Acessórios	33

2.4.7.	Meios Cautelares	34
2.4.8.	Arbitragem Tributária	35
2.5.	Síntese	38
2.5.1.	Mapa Síntese das Garantias Impugnatórias	39
		39
3.	CARACTERIZAÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS	41
3.1.	Introdução	41
3.2.	Dados do Contencioso Administrativo Tributário	43
3.3.	Dados do Contencioso Judicial Tributário	50
3.4.	Determinantes dos Atuais Níveis de Contencioso Tributário	58
3.4.1.	Fatores político-normativos	63
3.4.2.	Fatores relacionados com a atividade da Administração Tributária	65
3.4.3.	Fatores relacionados com o comportamento do contribuinte	71
3.4.4.	Fatores relacionados com o poder judicial	74
3.5.	Síntese	78
4.	METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO E HIPÓTESES	81
4.1.	Definição dos Objetivos do Estudo	81
4.2.	Metodologia de Investigação	82
4.2.1.	Teste do Qui-quadrado para a independência	84
4.3.	Técnica de Recolha e Tratamento de Dados	85
4.4.	A População, a Amostra e o Período de Análise	86
4.5.	Hipóteses de Estudo	88
5.	ANÁLISE E DISCUSSÃO DE RESULTADOS	91
5.1.	Caracterização dos Agentes Económicos	91
5.2.	Perceção sobre o Contexto do Contencioso Tributário	93
5.3.	Perceção sobre as Determinantes do Contencioso Tributário	101

5.4. Validação das Hipóteses	107
5.5. Síntese	122
6. CONCLUSÃO	127
6.1. Limitações e Sugestões para Futuras Investigações	130
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	131
ANEXOS	137
Anexo I – Carta a pedir colaboração para a realização do Inquérito	137
Anexo II – Modelo de Questionário	138
Anexo III – Tabela dos Processos de Contencioso Judicial Pendentes	143





## Índice de Figuras

Figura 1 - Mapa Síntese das Garantias Impugnatórias .....	39
---	----

## Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Revisões Administrativas - Valores Chave .....	44
Gráfico 2 - Processos Pendentes em 2015 - Antiguidade .....	45
Gráfico 3 - Sentido da Decisão dos Processos Concluídos em 2015 .....	46
Gráfico 4 - Recursos Hierárquicos - Valores Chave .....	46
Gráfico 5 - Recursos Hierárquicos – Antiguidade .....	47
Gráfico 6 - Recursos Hierárquicos - Sentido da Decisão .....	47
Gráfico 7 - Eficiência dos Procedimentos de Revisão Administrativa .....	48
Gráfico 8 - Tempo Médio de Conclusão dos Processos (Meses) .....	48
Gráfico 9 - Movimento Processual nos TAF .....	51
Gráfico 10 - Indicador Disposition Time .....	53
Gráfico 11 - Número de Processos de Valor > 1M€ .....	55
Gráfico 12 – Sentido da Decisão Judicial de Mérito – Em valor de processos .....	56
Gráfico 13 – Sentido da Decisão Judicial de Mérito em Processos de Valor > 1 M€ .....	57

## Índice de Tabelas

Tabela 1 - Dados dos Processos de Contencioso Judicial Tributário de Valor > 1M€ .....	54
Tabela 3 - Caracterização dos agentes económicos .....	92
Tabela 4 - Considera que existe uma excessiva conflitualidade fiscal? .....	94
Tabela 5 - Já alguma vez recorreu a um processo de contencioso tributário? .....	94
Tabela 6 - A decisão proferida nesse processo de contencioso foi-lhe favorável? .....	95
Tabela 7 - Considera que as decisões do contencioso habitualmente são favoráveis ao contribuinte? .....	95
Tabela 8 - Como avalia a relação entre a AT e os operadores económicos? .....	96
Tabela 9 - Considera que os contribuintes identificam adequadamente o meio de reação a utilizar perante um ato da AT? .....	97
Tabela 10 - Tabela de frequências .....	97
Tabela 11 - Quais os motivos que conduzem à instauração de contencioso tributário? .....	98
Tabela 12 - Perceção sobre a eficiência do contencioso administrativo tributário .....	99
Tabela 13 – Perceção sobre a eficiência do contencioso judicial tributário .....	100
Tabela 14 - Perceção sobre o impacto dos fatores político-normativos .....	102
Tabela 15 - Perceção sobre o impacto dos fatores relacionados com a atividade da AT .....	103
Tabela 16 - Perceção sobre o impacto dos fatores relacionados com o comportamento dos contribuintes ....	104

Tabela 17 - Percepção sobre o impacto dos fatores relacionados com o poder judicial.....	105
Tabela 18 - Percepção sobre as medidas necessárias à diminuição do contencioso tributário.....	106
Tabela 19 – Hipótese 1.....	109
Tabela 20 – Teste Qui-quadrado para a hipótese 1.....	109
Tabela 21 - Hipótese 2.....	110
Tabela 22 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 2.....	110
Tabela 23 - Hipótese 3.....	112
Tabela 24 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 3.....	112
Tabela 25 - Hipótese 4.....	113
Tabela 26 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 4.....	113
Tabela 27 - Hipótese 5.....	114
Tabela 28 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 5.....	114
Tabela 29 - Hipótese 6.....	115
Tabela 30 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 6.....	116
Tabela 31 - Hipótese 7.....	117
Tabela 32 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 7.....	117
Tabela 33 - Hipótese 8.....	118
Tabela 34 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 8.....	118
Tabela 35 - Hipótese 9.....	119
Tabela 36 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 9.....	119
Tabela 37 - Hipótese 10.....	121
Tabela 38 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 10.....	121

## **Lista de abreviaturas e siglas**

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

BCE – Banco Central Europeu

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CE – Comissão Europeia

Cfr. – Confrontar

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIRC – Código do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código do Processo Civil

CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPT – Código de Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSTAF – Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais

DGPJ – Direção-Geral da Política de Justiça

Ed. – Edição

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

FMI – Fundo Monetário Internacional

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

IT – Inspeção Tributária

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

p./pp. – página / páginas

PIB – Produto Interno Bruto

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

SITAF – Sistema Informático dos Tribunais Administrativos e Fiscais

SPSS - Statistic Package for the Social Sciences

STA – Supremo Tribunal Administrativo

ss. – seguintes

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TCA – Tribunal Central Administrativo

EU – União Europeia

v.g. – verba gratia

vol. – volume

## 1. Introdução

Em qualquer Estado de Direito é normal a existência de um certo volume de conflito tributário, não fosse a lei uma prática interpretativa, em que qualquer disposição legal está aberta a disputa.

Nas sociedades modernas não se pode negar a importância do conflito tributário. A administração tributária, que aplica a lei, possui um legítimo interesse em maximizar a arrecadação dentro do permitido pela norma, enquanto o particular possui o legítimo direito de pagar o menos possível, também dentro da legalidade (Novoa,2002).

Mas, apesar de se considerar normal um certo volume de conflito tributário, este surge como um problema quando o nível de litigância é tal que, para se obter uma sentença, em primeira instância, que confira uma solução a determinada controvérsia entre cidadão e Administração Fiscal, é necessário esperar cerca de dois a quatro anos<sup>1</sup>, com todos os prejuízos que esse facto acarreta, quer para o contribuinte, uma vez que pode estar em causa o direito à tutela jurisdicional efetiva, quer para a sustentabilidade das contas públicas, visto que este atraso na aplicação da justiça pode conduzir a uma diminuição das receitas fiscais, constituindo, em última análise, um obstáculo à evolução do País.

Na atualidade é inquestionável o aumento da eficiência da Administração Fiscal, tendência essa que se verifica um pouco por todo o mundo, no entanto, é também inquestionável que os contribuintes estão cada vez mais conscientes dos direitos que podem exercer perante a administração fiscal. Estas, entre outras, são algumas razões que conduzem a um aumento exponencial da conflitualidade fiscal, com todas as consequências que daí advêm.

Neste contexto, o ponto de partida para a nossa reflexão e conseqüente elaboração deste trabalho, foi a compreensão, possibilitada pela revisão bibliográfica, da importância de se conhecer os fatores que operam como causas desta tendência generalizada de aumento do contencioso tributário, e, perante a constante preocupação das administrações fiscais e dos próprios governos em fazerem face a esta problemática, perceber quais têm sido as

---

<sup>1</sup> Este prazo foi apurado tendo por base as pendências processuais que se verificaram nos últimos anos nos Tribunais Administrativos e Fiscais e que constam nos relatórios dos movimentos processuais produzidos pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

soluções adotadas para a redução da litigiosidade fiscal, ou para a promoção de uma melhoria significativa na taxa de sucesso do Estado nas ações pendentes.

Diante desta conjuntura, surge a questão que irá nortear a presente pesquisa: *Qual a percepção dos contribuintes sobre as condicionantes do contencioso tributário? Que motivos se encontram subjacentes a tamanhos níveis de litigiosidade fiscal, e quais as suas expectativas ou percepções sobre as medidas necessárias para a resolução desse problema?* Por outras palavras, o trabalho que aqui se apresenta tem como objetivo proceder a uma análise do contencioso tributário, procurando-se, em primeiro lugar, efetuar uma abordagem sobre a natureza do contencioso tributário, identificando as garantias gerais dos contribuintes, os princípios e os meios processuais do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva. Posteriormente, será traçado um cenário atual do estado do contencioso tributário, onde se tentará perceber se as medidas adotadas pelo Estado Português e pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) têm sido efetivas na mitigação do elevado volume de litígios tributários. Por fim, procurar-se-á compreender as causas e repercussões desse excesso de litigiosidade fiscal, aferir sobre as condicionantes do contencioso tributário, nomeadamente, quais as causas que estão subjacentes aos atuais níveis de litigiosidade fiscal, que medidas são necessárias para a sua diminuição, e em que medida o mesmo constitui um problema para a arrecadação de receita do Estado Português.

Com a realização deste trabalho de investigação, é nossa ambição que o estudo sobre as causas geradoras do contencioso tributário possa contribuir para a adoção de medidas tendentes a diminuir o grau de litigiosidade que se verifica atualmente, e que possa servir como ponto de partida a novos estudos que visem alcançar a melhoria da justiça tributária.

Em termos de estrutura, o presente trabalho de investigação encontra-se dividido em seis capítulos, incluindo este dedicado à introdução, onde se efetua o enquadramento do estudo, a justificação e pertinência do tema e se apresentam os objetivos.

O segundo capítulo é dedicado à revisão bibliográfica sobre o tema do contencioso tributário, onde se procurarão tipificar as principais garantias dos contribuintes e se apresentarão os conceitos de justiça tributária e contencioso tributário.

No terceiro capítulo proceder-se-á a uma caracterização do paradigma atual do contencioso tributário português, abordando os meios disponíveis, as estratégias e medidas adotadas, e os resultados obtidos pela AT e pelo Estado Português, o que se fará através da

análise de indicadores divulgados pelos Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF) e pela AT. Posteriormente, serão apresentadas aquelas que, segundo as fontes consultadas, são as principais determinantes dos atuais níveis de contencioso tributário.

O capítulo quatro inclui o estudo empírico sobre a percepção que os agentes económicos da região de Tomar possuem acerca do contexto do contencioso tributário. Em primeiro lugar, será apresentada a metodologia de investigação, onde expomos o método e as técnicas utilizadas na recolha e tratamento de dados, a população, a amostra e o período da análise. Posteriormente, serão apresentadas as hipóteses de investigação a testar, e os resultados obtidos, nomeadamente, a estatística descritiva das variáveis e os resultados da análise às hipóteses formuladas.

No quinto capítulo serão analisados e discutidos os resultados e também validadas as hipóteses.

No sexto e último capítulo apresentar-se-ão as conclusões finais sobre o tema objeto de investigação neste trabalho, as limitações sentidas no estudo e sugestões para futuras investigações neste âmbito.

Em face dos resultados obtidos no estudo empírico realizado, foi possível perceber que, de uma forma geral, os contribuintes estão descontentes com a eficiência do contencioso tributário, considerando que existe um excesso de conflitualidade fiscal, que as decisões da AT são habitualmente desfavoráveis ao contribuinte, e que os tribunais são incapazes de produzir sentenças em prazo útil. Ainda de acordo com os resultados obtidos, estima-se que, no contexto do contencioso tributário, fatores como a complexidade da legislação fiscal, a carência de recursos humanos nos tribunais, a percepção desfavorável acerca da atuação da AT, assumem uma maior importância na explicação dos elevados níveis de contencioso tributário.





## 2. Revisão da Literatura

### 2.1. Introdução

O Estado Fiscal é aquele cujas necessidades financeiras são essencialmente suportadas por via de arrecadação de impostos (Nabais, 2015).

Os Estados modernos costumam dizer-se Estados fiscais no preciso sentido em que não se alimentam já da exploração do seu próprio património, mas antes da exploração da riqueza dos cidadãos, que absorvem regularmente por meio de tributos com peso e contornos diversos. De acordo com Vasques (2011)<sup>2</sup>, o dever de pagar impostos constitui, por isso, uma das marcas distintivas mais profundas da moderna vida em sociedade, exprimindo o mais grave e controverso ato ablativo praticado pelo poder público sobre o património particular.

O imposto, enquanto receita que exprime um dever coletivo de financiamento da comunidade representa, segundo Nabais (2015)<sup>3</sup>, o preço que pagamos por termos uma sociedade assente na ideia de liberdade ou, que é o mesmo, assente no prévio reconhecimento dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos e suas organizações.

Neste sentido, dada a importância dos impostos nas sociedades modernas, importa, pois, olhar para o enquadramento geral do sistema fiscal<sup>4</sup> português e perceber sob que alicerces o mesmo se encontra edificado e quais os princípios fundamentais por que se rege a tributação.

Assim, devemos começar por atender ao estatuído na Constituição da República Portuguesa (CRP) quanto às incumbências do Estado, nomeadamente os artigos 9º, sob a epígrafe “*Tarefas Fundamentais dos Estado*” e 81º, sob a epígrafe “*Incumbências prioritárias do Estado*” e ao fim do imposto, artigos 103º, com a epígrafe “*Sistema Fiscal*”, e 104º “*Impostos*” e a sua transposição para a lei ordinária, vide artigos 5º “*Fins da Tributação*” e 7º “*Objetivos e Limites da Tributação*”, ambos da Lei Geral Tributária (LGT).

---

<sup>2</sup> Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, 2011, p. 11.

<sup>3</sup> Cfr. Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2015, p. 134.

<sup>4</sup> Nas palavras de Casalta Nabais, o Sistema Fiscal é o sistema dos impostos (ou dos tributos que sejam de considerar impostos de um ponto de vista jurídico-constitucional), ou seja, os impostos vistos como um conjunto dotado duma dada articulação ou estrutura interna. (Manual de Direito Fiscal, 2015, p.57).

Articulando as incumbências prioritárias do Estado com os fins da tributação, concluímos que o Estado enquanto tal, só existe e se fundamenta, se tiver condições financeiras para cumprir com aquilo que é o seu fim e propósito.

É, pois, a tributação o principal pilar do Estado social tal como se mostra idealizado na nossa Lei fundamental.

Mas sendo certo que o Estado, para a prossecução do interesse público, se encontra constitucionalmente legitimado a proceder à arrecadação de receitas fiscais, também é verdade que essa atividade arrecadatória deve obedecer aos princípios fundamentais da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da boa-fé, todos eles contemplados no artigo 266º da CRP.

De igual modo prevê o artigo 55º da Lei Geral Tributária - *“A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.”*

Ou seja, os poderes e deveres legais conferidos à Administração Tributária conducentes à realização dos seus fins, enquanto sujeito ativo da relação jurídica tributária, têm de ser exercidos com respeito pelos princípios fundamentais e pelos direitos e garantias dos contribuintes, enquanto sujeitos passivos.

É assim que surgem as garantias dos contribuintes, como forma de acautelar e reagir contra um possível exercício ilegal das funções da Administração Tributária.

De facto, o legislador, por imposição constitucional, estabeleceu meios de tutela que colocou à disposição dos contribuintes como forma de reação contra comportamentos abusivos ou ilegais das entidades administrativas, a par de um conjunto de direitos que demonstram uma marcada dimensão protecionista.

A este propósito escreveu Sanches (2010)<sup>5</sup>, afirmando que “a existência de garantias dos contribuintes é uma condição essencial para que haja um Estado de Direito, que nunca existirá onde campear o arbítrio administrativo. Mas as garantias dos contribuintes devem

---

<sup>5</sup> Cfr. J.L. Saldanha Sanches, *Justiça Fiscal*, 2010, p.46.

coexistir com poderes administrativos que tornem possível um efetivo controlo fiscal, condição de justiça na aplicação das leis fiscais”.

Também Ribeiro (2012)<sup>6</sup> refere que “as garantias dos contribuintes, inseridas no âmbito mais lato do Estado de Direito, assumem um papel de especial relevo na defesa das posições jurídicas subjetivas. E de entre elas não pode deixar de reconhecer-se um papel particular à ação dos Tribunais no controlo da atividade administrativa e na defesa daquelas posições jurídicas”.

## 2.2. Justiça Tributária

Quando se fala de Justiça Tributária está-se a falar, nomeadamente, de direitos e garantias dos contribuintes. Contudo, desconhece-se a existência de uma definição legal para o termo, pelo que, recorrendo à mais significativa doutrina fiscal<sup>7</sup>, se tenha chegado ao seguinte conceito:

*“Justiça Tributária é o sistema de meios, mecanismos, formas ou processos, criados pela ordem jurídica, destinados à resolução de litígios emergentes das relações jurídicas tributárias.”*

Para Rocha (2012), a justiça tributária é entendida como “o conjunto de meios procedimentais e processuais legalmente previstos, que materializam as normas jurídico-tributárias ao caso em concreto”.

Estando aqui em causa conflitos de natureza tributária e constituindo o Estado uma das partes, terão os mesmos de assumir sempre natureza pública, e, para regulamentar a forma como esses conflitos poderão ser dirimidos entre os particulares e a administração, existem um conjunto de normas e princípios, um sistema processual específico e uma organização judiciária especializada (Neto, 2004)<sup>8</sup>.

De entre as normas que integram este ramo do direito denominado “Direito Tributário”, o qual tem por fim a regulamentação aplicável na resolução dos conflitos que

---

<sup>6</sup>Cfr. Nuno Miguel Cerdeira Ribeiro, O Controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária: Reflexões em Torno da Articulação com o Processo Administrativo, 2012, p.23.

<sup>7</sup> CRP, CPPT e LGT.

<sup>8</sup> Cfr. Neto, Serena Cabrita, Introdução ao Processo Tributário, 2004, p.9.

resultam da relação jurídico tributária, vamos encontrar a Lei Geral Tributária (LGT), o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que representam a principal base legal do contencioso tributário, o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), que vem definir a competência e a hierarquia dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Código de Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Código do Procedimento Administrativo, e ainda, supletivamente o Código Civil, e o Código de Processo Civil.

No entanto, antes de abordarmos em pormenor o quadro legal onde estão previstos os meios processuais que tornam possível a tutela dos contribuintes perante atuações lesivas da sua esfera jurídica e patrimonial, vamos primeiramente perceber como se constitui a relação jurídica tributária, quem são os seus intervenientes e qual o seu objeto.

Dos artigos 30º a 35º da LGT constata-se que a relação jurídica tributária é uma relação bastante complexa que não se limita a determinar aquilo que seja a obrigação principal do devedor (sujeito passivo do imposto) e a definir o direito de crédito do sujeito ativo. É que ao lado da obrigação principal, de natureza pecuniária – o pagamento do tributo – coexistem outras obrigações com carácter pecuniário e até obrigações ditas acessórias, que visam possibilitar o apuramento da obrigação principal – o tributo a pagar pelo sujeito passivo.

Nos termos do artigo 36º da LGT, a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário (que comporta uma vertente objetiva – o próprio facto que está em causa – e uma vertente subjetiva – a pessoa sujeita à obrigação de pagamento do imposto), e não podem os elementos essenciais dessa relação ser alterados pela vontade, quer do sujeito ativo, quer do sujeito passivo.

A forma normal de extinguir uma obrigação tributária deverá ser através do seu cumprimento voluntário, dentro dos prazos assinalados por lei (artigo 40º da LGT).

A competência para a prática de atos tributários ou em matéria tributária está atribuída à AT, na qualidade de sujeito ativo da relação tributária, nos termos do artigo 1º, n.º 3, e artigo 18º, n.º 1, ambos da LGT, e nos termos do artigo 2º do Decreto-Lei 118/2011 de 12/12 (orgânica da AT). A qualidade de sujeito passivo é atribuída à pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável, de acordo com o artigo 18º, n.º 3, da LGT.

Esta relação jurídica tributária, como vimos, materializa-se num conjunto muito diverso de atos, os quais, nuns casos podem ser favoráveis ao contribuinte e, noutros casos podem ser-lhe prejudiciais, isto é, lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Para obstar a esses atos lesivos dos direitos dos contribuintes estão desde logo consagrados, quer na lei fundamental, quer na lei tributária um amplo acervo de direitos e garantias que permitem ao contribuinte obter a tutela plena e efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça tributária ser denegada por insuficiência de meios económicos.

Em termos constitucionais, o direito de acesso à justiça tributária encontra a sua concretização no artigo 20º e no artigo 268º, n.º 4 e 5, da CRP, artigos estes que, segundo Ribeiro (2012)<sup>9</sup>, “representam as traves mestras da justiça tributária no nosso ordenamento jurídico, sendo certo que o primeiro estabelece os princípios fundamentais do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, enquanto o segundo determina algumas exigências processuais que garantem aquela tutela jurisdicional efetiva, no quadro da jurisdição administrativa e fiscal”.

Nas palavras do Juiz Conselheiro Santos Serra<sup>10</sup>, o artigo 20º da CRP consiste no direito de ver solucionados os conflitos, de acordo com a lei aplicável, por um órgão que ofereça garantias de independência e imparcialidade, e perante o qual as partes se encontrem em condições da mais perfeita igualdade no referente à defesa das respetivas posições.

Nabais (2015)<sup>11</sup> refere a existência de um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores quer do *quem*, do *como* e do *quando* tributar, quer do *que* e do *quanto* tributar, estabelecendo assim toda uma teia de limites à tributação. Nela encontramos os princípios da legalidade fiscal, da segurança jurídica fiscal, da não retroatividade dos impostos e da proibição do referendo fiscal, no domínio dos primeiros, e

---

<sup>9</sup> Cfr. Nuno Miguel Cerdeira Ribeiro, O Controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária: Reflexões em Torno da Articulação com o Processo Administrativo, 2012, p.29.

<sup>10</sup> Cfr. Intervenção do Juiz Conselheiro Manuel Fernando Santos Serra, na III Assembleia da Associação Ibero-Americana de Tribunais de Justiça Fiscal e Administrativa, realizada em Madrid e intitulada «O Acesso à Justiça Administrativa e Fiscal em Portugal, Hoje», 2000.

<sup>11</sup> Cfr. Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2015, p. 139.

os princípios da igualdade fiscal, da capacidade contributiva, do respeito pelos direitos fundamentais e do estado social, no domínio dos segundos.

Já em termos de legislação fiscal, estas normas constitucionais vão encontrar reflexo nomeadamente no artigo 9º da LGT sob a epígrafe “*Acesso à Justiça Tributária*”, no artigo 95º, n.º 1, “*O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o ato lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei*”, e ainda no artigo 97º, n.º 2, onde se prevê que “*A todo o direito corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo*”. O artigo 95º, n.º 2 enumera de forma não exaustiva, um conjunto de atos que podem ser lesivos, vindo depois o artigo 101º enunciar um conjunto de meios processuais judiciais tributários ao dispor do contribuinte para: i) impugnar os referidos atos que poderão ser lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos; ii) intimar/condenar a Administração Tributária a determinado comportamento omissivo de direitos e interesses legalmente protegidos; iii) fazer reconhecer a existência de determinado direito ou interesse legítimo em matéria tributária e, por fim iv) adotar uma medida de carácter preventivo.

Também o CPPT faz menção à tutela plena e efetiva, nomeadamente no seu artigo 96º, n.º 1, segundo o qual o processo judicial tributário tem por função a tutela plena e efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, consagrando-se depois, no artigo 97º, todo um conjunto de meios processuais compreendidos no processo judicial tributário.

Da contemplação das normas jurídicas referidas, e segundo Catarino *et al.* (2013)<sup>12</sup>, o acesso à justiça tributária, a qual se pretende célere e eficaz, abrange o direito de impugnar ou de recorrer contra os atos lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos, e implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão definitiva que aprecie a pretensão deduzida pelo interessado e garanta a sua execução.

Só a plena e efetiva concretização destas três dimensões permite realizar a justiça tributária e induzir nos contribuintes a perceção de que as receitas tributárias são um bem público em benefício da comunidade. Pagar impostos é um dever de que todos podem e devem usufruir.

---

<sup>12</sup> Cfr. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães, *Lições de Fiscalidade*, Vol. I, 2013.

No mesmo sentido dispõe Ribeiro (2012)<sup>13</sup>, quando refere a existência de três vetores fundamentais na tutela jurisdicional efetiva dos direitos dos administrados: a celeridade, a efetividade e a previsibilidade, vetores estes que constam da previsão normativa resultantes dos já mencionados artigos 20º, n.º 4 e 5 e 268º, n.º 4, ambos da CRP.

Ainda integrando o âmbito da designada “Justiça Tributária”, para além dos instrumentos de defesa dos direitos e interesses dos contribuintes, existe todo um conjunto de “Princípios Reguladores da Atividade Tributária”, os quais desempenham um papel de parâmetro norteador quer das decisões legislativas, quer das decisões administrativas e jurisdicionais em concreto (Rocha, 2014)<sup>14</sup>. Tratam-se, na verdade, de princípios limitadores e balizadores da atividade tributária, constituindo, por isso, importantes garantias para os contribuintes<sup>15</sup>.

Sobre este assunto, Sá Gomes (1993)<sup>16</sup> referiu que (...) “as garantias dos contribuintes abrangem não só os meios de defesa ou proteção, processuais e materiais, previstos especificamente na CRP e nas leis tributárias, mas ainda os princípios jurídicos, previstos ou não na Constituição, nas leis e no direito internacional, referentes às pessoas singulares ou coletivas em geral, e aos cidadãos e aos administrados em particular” (...).

Como tivemos já oportunidade de referir, o artigo 266º, n.º 2, da CRP, em sintonia com o artigo 55º da LGT, impõe aos órgãos da AT uma atuação respeitadora dos princípios da legalidade, igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade, da celeridade e da boa-fé, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.

Os princípios acima enumerados constituem as designadas “Garantias não impugnatórias decorrentes de princípios conformadores da atividade tributária” e consistem no seguinte:

1. Princípio da Legalidade, é, na opinião de Pereira (2011)<sup>17</sup>, a principal garantia dos contribuintes, e resulta dos artigos 103º, n.º 2, e 165º, n.º 1, alínea i), da CRP, do qual decorre que só a Assembleia da República, ou o Governo mediante autorização

---

<sup>13</sup> Cfr. Nuno Miguel Cerdeira Ribeiro, O Controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária: Reflexões em Torno da Articulação com o Processo Administrativo, 2012, p.30.

<sup>14</sup> Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, Lições do Procedimento e Processo Tributário, 2014, p. 110.

<sup>15</sup> Cfr. Manual do Procedimento e Processo Tributário, Administração Geral Tributária, 2002, p.30.

<sup>16</sup> Cfr. Nuno Sá Gomes, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 169, 1993, p.53.

<sup>17</sup> Cfr. Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, 2011, p. 296.

legislativa daquela, podem legislar quanto aos chamados elementos essenciais dos impostos. Tendo por base este princípio a administração tributária tal como a administração pública em geral devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes foram atribuídos. É o que resulta do artigo 3º do Código de Procedimento Administrativo (CPA)<sup>18</sup>.

2. Princípio da Igualdade, impõe à administração que, nas suas relações com os contribuintes, os trate de forma igualitária, não os privilegiando, beneficiando, prejudicando, privando de qualquer direito ou isentando de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social (artigo 5º do CPA).
3. Princípio da Proporcionalidade, obriga a administração a não afetar os direitos ou interesses legítimos dos administrados em termos não adequados e proporcionados aos objetivos a realizar (artigo 5º, n.º 2, do CPA), ou seja, a administração deverá abster-se da imposição aos contribuintes de obrigações que sejam desnecessárias à satisfação dos fins que aquela visa atingir.
4. Princípio da Justiça e Imparcialidade, impõem à administração que trate de forma justa e imparcial os que com ela entrem em relação (artigo 6º do CPA), ou seja, no domínio do procedimento a administração deverá nortear-se por critérios de isenção na averiguação das situações fáticas, realizando todas as diligências que se afigurem necessárias para averiguar a verdade material, independentemente de os factos a averiguar serem contrários aos interesses patrimoniais que à administração cabe defender (artigo 58º da LGT).
5. Princípio da Boa-fé, determina que a administração deve relacionar-se com os contribuintes de acordo com as regras da boa-fé, ponderando os valores fundamentais do direito, designadamente, a confiança suscitada pela sua atuação e o objetivo a alcançar (artigo 6º-A do CPA).
6. Princípio da Celeridade, determina que a administração deve atuar com diligência na realização dos atos procedimentais e concluí-los o mais rápido que for possível, sem

---

<sup>18</sup> Este princípio, embora formulado no CPA, é aplicável a toda a atividade da administração, por força do preceituado no artigo 2º, n.º 5, da LGT.



prejuízo do respeito dos direitos dos administrados e da prática das diligências necessárias a uma correta averiguação da realidade.

7. Princípio da não retroatividade das normas fiscais, que a não ser aplicado no direito tributário estaria em violação direta do preceituado no n.º3 do art.103º da Constituição, e que em conjugação com o disposto no n.º1 do art.12º da LGT, vem consagrar que as normas tributárias apenas poderão ser aplicadas a factos tributários ocorridos após a sua entrada em vigor.
8. Princípio da Certeza e da Segurança Jurídica, determina que os administrados possam saber, a cada momento, com o que podem contar em termos de tributação, como por exemplo qual o prazo de pagamento e o quantitativo que deverão pagar, equivale a dizer que o contribuinte deve saber, à partida, entre outras coisas, o que lhe pode ser exigido e quando o pode ser. Estamos, pois, situados do lado oposto ao do arbítrio, de elevados graus de discricionariedade, de conceitos vagos e indeterminados, do recurso às presunções, enfim de tudo quanto possa diminuir a certeza e a segurança que deve presidir a uma relação jurídica que se pretende aberta, de confiança e segura.
9. Outros princípios do procedimento tributário, que vêm complementar os princípios gerais do procedimento constantes no artigo 55º da LGT, designadamente o princípio da decisão (artigo 56º), o princípio do inquisitório (artigo 58º), o princípio da colaboração (artigo 59º), princípio da participação (artigo 60º) e princípio da confidencialidade (artigo 64º). No CPPT indicam-se também outros princípios do procedimento tributário que são os do contraditório (artigo 45º), os da proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade (artigo 46º), o do duplo grau de decisão (artigo 47º), o da cooperação da administração tributária e do contribuinte (artigo 48º) e o da impugnação unitária (artigo 54º).

Para além destes princípios, constituem garantias essenciais dos contribuintes as garantias não impugnatórias decorrentes da atribuição de direitos subjetivos, e as garantias impugnatórias no procedimento e no processo tributário.

Dentro das garantias não impugnatórias decorrentes da atribuição de direitos subjetivos vamos encontrar, designadamente, o direito à informação (artigos 268º, n.º 1, da CRP, 59º, n.º 2, alíneas a) a g), i) e l), 67º e 68º da LGT e 56º do CPPT), o direito à fundamentação e notificação de todos os atos praticados em matéria tributária que afetem direitos e interesses (artigos 268º, n.º 3, da CRP, 77º da LGT e 36º e 37º CPPT), direito à

audição prévia (artigos 23º, nº 4, 60º e 63º-B da LGT, 45º do CPPT e 121º e seguintes do CPA), direito à redução de coimas (artigos 29º e 30º do RGIT), direito a juros indemnizatórios (artigos 43º da LGT e 61º e 145º do CPPT), direito ao pagamento em prestações (artigos 42º da LGT e 196º a 200º do CPPT) e, por fim, o direito de solicitar inspeção (artigo 47º da LGT).

No que respeita às garantias impugnatórias há que distinguir entre garantias no procedimento tributário que constituem o chamado contencioso administrativo tributário, onde vamos encontrar a reclamação graciosa (artigos 68º a 77º do CPPT), o recurso hierárquico (artigos 80º da LGT, 66º e 67º do CPPT), a revisão dos atos tributários (artigo 78º da LGT) e a revisão da matéria coletável (artigos 86º e 91º a 94º da LGT), e as garantias no processo tributário que constituem o contencioso judicial tributário e incluem, nomeadamente, a impugnação judicial, a oposição judicial, a reclamação dos atos praticados no processo de execução fiscal, entre outros.

### **2.3. Contencioso Administrativo Tributário**

O contencioso administrativo tributário constitui, nos termos da lei, a forma como os contribuintes podem intervir no procedimento na defesa dos seus direitos e interesses, reagindo perante os órgãos inseridos dentro da Administração Tributária contra os atos de que são destinatários, dispensando formalidades e pagamento de custas. Pela sua importância, destacam-se as garantias que de seguida se descrevem.

#### **2.3.1. Reclamação Graciosa**

Dentro das garantias impugnatórias no procedimento tributário vamos encontrar em primeiro lugar, a reclamação graciosa prevista no artigo 68º do CPPT, que constitui o meio impugnatório por excelência (Rocha, 2014, p. 229), e visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa dos contribuintes, incluindo os substitutos e os responsáveis legais, devendo ser dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária (artigo 73º, nº1 do CPPT).

À semelhança da impugnação judicial a reclamação graciosa pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, designadamente as previstas no artigo 99º do CPPT, e será

apresentada no prazo de 120 dias contados a partir dos factos constantes no artigo 102º do CPPT.

Este meio impugnatório caracteriza-se pelas seguintes regras fundamentais constantes no artigo 69º do CPPT:

- Simplicidade de termos e brevidade das resoluções;
- Dispensa de formalidades essenciais;
- Inexistência de caso decidido ou resolvido;
- Isenção de custas;
- Limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham;
- Inexistência de efeito suspensivo, salvo quando for prestada garantia adequada nos termos do CPPT.

A utilização deste expediente processual não preclude o direito de o contribuinte poder recorrer aos tribunais tributários. Na verdade, o contribuinte pode optar por uma das seguintes hipóteses:

- Aguardar pelo indeferimento, expresso ou tácito, e impugnar o ato tributário reclamado junto do tribunal tributário competente, no prazo de três meses após a notificação do indeferimento expresso, ou da formação de presunção de indeferimento tácito (artigo 102º do CPPT)<sup>19</sup>.
- Esgotar a via administrativa, aguardando por uma decisão expressa da Administração, com a eventual subida até ao máximo superior hierárquico do órgão que proferiu a decisão, através do competente recurso hierárquico, recorrendo junto do tribunal tributário competente, no prazo de três meses contados da notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico (artigo 76º n.º 2 e artigo 102º, n.º 1, al. e) do CPPT).

De acordo com Araújo (2014), além de um meio de defesa do contribuinte, a reclamação, se bem utilizada, constitui um valioso instrumento para melhorar o

---

<sup>19</sup> O Prazo de decisão do procedimento é de 4 meses. Artigo 57º n.º 1 da LGT e 106º do CPPT.

relacionamento entre os contribuintes e a Administração Fiscal e, com isso, reduzir significativamente a litigiosidade fiscal.

### **2.3.2. Recurso Hierárquico**

Outra das garantias impugnatórias existente no procedimento tributário é o recurso hierárquico, regulado pelos artigos 80º da LGT e 66º do CPPT. A apresentação do recurso hierárquico surge *na sequência de uma decisão proferida pelos órgãos da administração tributária em matéria desfavorável aos contribuintes*.

O recurso hierárquico, como o próprio nome indica, *é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato* (artigo 80º da LGT e artigo 66º do CPPT), que será a autoridade com competência para reapreciar o ato recorrido (no caso, o Ministro das Finanças ou a entidade em que o mesmo delegar essa competência). Ao falar-se no mais elevado superior hierárquico quis evitar-se, por desnecessário, que o contribuinte tivesse de interpor tantos recursos quantos aqueles que seriam ditados pela existência de vários responsáveis na cadeia hierárquica da administração tributária, há que respeitar o *princípio do duplo grau de decisão* (artigo 47º do CPPT): não pode a mesma pretensão do contribuinte (identidade do autor e dos fundamentos de facto e de direito invocados) ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração.

A apresentação do recurso é feita perante o órgão recorrido, no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato ao contribuinte e deve, salvo no caso de revogação total, subir no prazo de 15 dias, acompanhado do processo a que respeita o ato ou, quando tiver efeitos meramente devolutivos, com um seu extrato (artigo 66º, nºs 2 e 3 do CPPT). O recurso hierárquico deve ser decidido no prazo de 60 dias (artigo 66º, nº 5).

Salvo nos casos em que a lei tributária estabeleça o contrário, o recurso hierárquico tem natureza meramente facultativa e efeito devolutivo, pelo que, por um lado não impede a impugnação judicial imediata do ato recorrido e, por outro lado, não suspende a eficácia do ato recorrido.

Nos casos de indeferimento do recurso hierárquico, expresso ou silente, o recorrente pode deduzir impugnação contenciosa, através de impugnação judicial ou ação administrativa, conforme o ato cuja declaração de nulidade ou anulação se pretende tenha

apreciado ou não a legalidade de um ato de liquidação, como resulta do disposto nas alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97º do CPPT.

### **2.3.3. Revisão da Matéria Coletável**

A revisão da matéria coletável representa outra das garantias impugnatórias colocadas à disposição dos contribuintes no procedimento e aparece regulamentada no artigo 91º da LGT.

O sujeito passivo, sempre que não concorde com a verificação dos pressupostos que permitem que a avaliação indireta tenha lugar e/ou com o valor da matéria coletável fixada indiciariamente pode lançar mão deste procedimento sob pena de, não o fazendo, não poder lograr a reapreciação judicial de tais questões (artigo 86º, n.º 5, da LGT)<sup>20</sup>.

Tal procedimento tem efeito suspensivo, ou seja, a liquidação só terá lugar depois de a quantificação ter sido confirmada ou feita nova fixação pela decisão que culmina o procedimento de revisão.

A solução legal compreende-se: estão em causa, essencialmente, questões não jurídicas, uma apreciação de factos a ser feita com base em conhecimentos que são objeto de outras áreas científicas ou técnicas e cuja correta compreensão implicará, muitas vezes, também um saber de experiência feito. (Morais, 2014).

De acordo com o mesmo autor, o intuito da lei não é apenas o de criar um filtro no acesso aos Tribunais, procurando evitar que estes sejam, sistematicamente, chamados a julgar este tipo de questões (a maioria das vezes de grande complexidade), para as quais não são particularmente vocacionados. O objetivo legal foi criar um mecanismo que permita uma melhor análise por quem tenha qualificações especiais para o fazer.

O pedido devidamente fundamentado deverá ser dirigido ao órgão da administração tributária da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, a apresentar no prazo de 30 dias após a notificação da decisão de fixação da matéria tributável e deverá conter a indicação do perito que o representa (artigo 91º, n.º1 da LGT).

---

<sup>20</sup> Muito embora possa impugnar a liquidação subsequente com base em outras ilegalidades, nomeadamente vícios formais do procedimento (de avaliação indireta) a ela subjacente.

### 2.3.4. Revisão dos Atos Tributários

A LGT, no seu artigo 78º, prevê a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou, por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade.

O prazo de revisão do ato tributário é de quatro anos após a liquidação ou a todo tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, se a iniciativa for da administração tributária.

No entendimento de Morais (2014)<sup>21</sup>, a “reclamação graciosa, prevista no CPPT, e a revisão dos atos tributários por iniciativa do sujeito passivo, prevista na LGT, são um só instituto, pese as suas diferentes denominações e as discrepâncias existentes entre as duas normas quanto ao órgão competente para decidir, pelo que conclui que o mecanismo previsto no artigo 78º, n.º 1, da LGT obedece à disciplina procedimental constante do capítulo VI do CPPT<sup>22</sup>”.

No entanto para determinados autores<sup>23</sup> “este meio procedimental de revisão dos atos tributários não pode ser considerado como um meio excecional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momentos em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para a utilização dos meios impugnatórios do ato de liquidação)”.

Trata-se assim, segundo os mesmos autores, de “um regime reforçadamente garantístico, quando comparado com o regime de impugnação de atos administrativos, mas esse reforço encontra explicação na natureza fortemente agressiva da esfera jurídica dos particulares que têm os atos de liquidação de tributos”.

Os mesmos concluem que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do ato de liquidação, não impede o contribuinte de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o ato de indeferimento desta.

---

<sup>21</sup> Cfr. Rui Duarte Morais, Manual de Procedimento e de Processo Tributário, 2014, p. 167.

<sup>22</sup> Pelo que no entendimento do mesmo autor, na hipótese de alguém ter deduzido um pedido de revisão oficiosa e uma reclamação graciosa relativamente a uma mesma liquidação, tais procedimentos deverão ser autuados e decididos como se de uma única reclamação se tratasse.

<sup>23</sup> Cfr. Diogo Leite de Campos / Benjamim Silva Rodrigues / Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária..., p. 705.

## 2.4. Contencioso Judicial Tributário

O Contencioso Judicial Tributário pode ser entendido como *o conjunto de meios processuais definidos pelas leis tributárias e dirigidos aos tribunais fiscais, através dos quais os contribuintes exercem os seus direitos contra os atos lesivos dos seus interesses perpetrados pela administração tributária.*

A existência de meios que garantam o controlo administrativo e judicial da administração tributária é essencial para a obtenção de uma verdadeira tutela efetiva. Com vista à defesa dos seus direitos, o contribuinte, para além dos meios de tutela de carácter administrativo, dispõe da possibilidade de recorrer aos tribunais, com vista a impugnar os atos da Administração Tributária.

Temos assim, que o contencioso tributário judicial não é mais do que o corolário dos artigos 20º, n.º 1 e 268º, n.º 4 da CRP, onde é garantida a tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados.

A este propósito se manifestou Sanches (1987)<sup>24</sup> quando referiu que “(...) a tutela da relação jurídica tributária vai, pois, exigir a criação de meios jurídicos que possam ser acionados pelo contribuinte, para que sempre que este considere que lhe foi atribuída uma determinada obrigação tributária sem que se verifique uma estrita conformidade com a lei - quer no que diz respeito ao quantum, quer ao an, da obrigação tributária - a estes possa recorrer. A disciplina de tais meios e dos órgãos jurisdicionais respetivos vai constituir o contencioso tributário quer no sentido da organização judicial, quer nas formas de obter o conhecimento da pretensão formulada pelo contribuinte para a anulação de uma dada obrigação tributária que se encontra em desconformidade com a lei (...)”.

Os meios processuais de que falamos são todos aqueles que integram o processo judicial tributário, sendo este entendido<sup>25</sup> como o conjunto de atos concretizadores e exteriorizadores da vontade dos agentes jurisdicionais tributários (Tribunais Tributários), e que constituem as chamadas garantias impugnatórias judiciais. Mas antes de abordarmos a natureza, âmbito e princípios do processo judicial tributário vamos perceber como ocorreu a evolução das garantias impugnatórias no ordenamento jurídico português.

---

<sup>24</sup> Cfr. J.L. Saldanha Sanches, Princípios do Contencioso Tributário, 1987, p.6.

<sup>25</sup> Cfr. J.F. da Rocha, Lições de Procedimento e de Processo Tributário, 2014, p.247.

Com a publicação do Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), aprovado pelo Decreto-Lei nº 45005, de 27 de abril de 1963, foi pela primeira vez institucionalizada uma verdadeira ordem jurídica tributária na qual se consagrou o princípio das garantias dos contribuintes.

No CPCI previam-se duas formas de processo: o gracioso e o judicial. O processo gracioso tinha natureza administrativa e era da exclusiva competência da administração fiscal e compreendia a reclamação ordinária e a reclamação extraordinária. O processo judicial era da competência dos tribunais das contribuições e impostos e revestia as formas de impugnação judicial, processo de transgressão, sob as formas ordinária ou sumária e o processo de execução fiscal, sendo reservado um título destinado a regular os recursos.

Na sequência do reforço das garantias dos contribuintes verificado na Constituição da República Portuguesa de 1976, bem como da sua revisão ocorrida em 1982, e ainda da reforma fiscal iniciada em dezembro de 1986, com a publicação do código do IVA e terminada em 1989, com a publicação dos códigos do IRS, IRC, CA e EBF, foi necessário publicar o Código de Processo Tributário (CPT), pelo Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de abril, o qual tinha como objetivo principal exprimir uma nova relação entre a administração fiscal e o contribuinte, fundada numa muito mais estrita vinculação legal da primeira em todos os seus atos e na plena devolução ao segundo da responsabilidade dos seus comportamentos e declarações.

O CPT representou um enorme avanço em relação ao seu antecessor CPCI, não tanto quanto aos meios processuais, que continuam os mesmos, mas quanto à sistematização, simplificação e tutela efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos.

Pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de dezembro, foi aprovada a Lei Geral Tributária (LGT), que teve em vista a concentração, clarificação e síntese num único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal com o objetivo de contribuir para uma maior segurança das relações entre a administração tributária e os contribuintes, a uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efetiva do princípio da igualdade, e a estabilidade e coerência do sistema tributário.

Pelo Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de outubro, foi aprovado o novo Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) com o objetivo de adaptar o CPT às disposições da LGT a par, aliás, de outras adaptações a levar a cabo nos demais códigos e outras leis



tributárias. Uma vez que a LGT chamou a si a regulamentação direta do procedimento tributário, que constava do até então CPT e outras leis tributárias, foi necessário modificar a sistematização e disciplina daquele código, que passou a ser essencialmente um código de processo judicial tributário e das execuções fiscais, embora complementando a regulamentação do procedimento tributário efetuada pela LGT.

Assim, o novo CPPT passou a regular os aspetos específicos de vários procedimentos administrativos, como sejam os procedimentos prévios de informação e avaliação, o procedimento de liquidação, o procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais, o recurso hierárquico, o procedimento de reclamação graciosa e o procedimento de cobrança, ficando reservada para a LGT a regulamentação dos aspetos comuns a todos os procedimentos, a qual deve ser complementada com a aplicação subsidiária do Código de Procedimento Administrativo (CPA) e demais códigos fiscais. O CPPT procurou acentuar principalmente as vertentes da celeridade e simplicidade das atuações administrativas e jurisdicionais tributárias.

Quanto ao processo judicial tributário, este continuou, na senda do até então CPT a ter por objeto a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária conforme se retira do artigo 96º do CPPT e compreende todos os meios previstos no artigo 97º dos quais adiante falaremos.

É de realçar também a reforma do contencioso administrativo, com a publicação da Lei 15/2002, de 22 de fevereiro, que aprova o Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA), a Lei nº 13/2002, de 19 de fevereiro que vem aprovar o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), bem como das pertinentes modificações entretanto operadas no Código do Procedimento Administrativo (CPA) pelo Decreto-Lei nº 4/2015, de 7 de janeiro, normas estas que vêm alargar, de forma significativa, os direitos dos cidadãos perante a administração pública.

O processo judicial tributário é orientado por princípios estruturantes, sendo que alguns deles foram já referidos a propósito do procedimento, apresentando no processo judicial tributário algumas especificidades, como a resultante da mudança de atores (o órgão decisor deixa de ser a Administração e passa a ser o Tribunal), pelo que vamos de seguida analisar, ainda que brevemente, alguns desses princípios:

1. Princípio da plenitude dos meios processuais, significa que “ a cada direito deve corresponder uma ação” ou, utilizando as palavras do legislador tributário “ a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo” (artigo 97º, n.º 2, da LGT), trata-se de uma das mais importantes garantias do Estado de Direito, pois de nada adiantaria consagrar ao nível substantivo posições jurídicas de vantagem aos contribuintes, se, posteriormente, tais posições jurídicas não fossem acompanhadas, ao nível adjetivo, de meios de tutela que as tornassem efetivas;
2. Princípio da justiça (verdade material), trata-se de uma das mais importantes linhas condutoras no que diz respeito aos objetivos do processo. Não obstante o processo se configure, numa primeira linha, como uma garantia indispensável para a tutela e proteção de posições jurídicas ativas, não se pode deixar de reconhecer que também é um fundamental meio para atingir a verdade da tributação, não sendo de estranhar, por isso, que seja reconhecido ao juiz a possibilidade de investigar, em termos de meios e diligências, para além do que for alegado pelas partes, devendo “realizar ou ordenar todas as diligências que considerem úteis ao apuramento da verdade” (artigo 13º, n.º 1, do CPPT);
3. Princípio da cooperação, tal como no procedimento, os atores estão obrigados a um dever de cooperação recíproca, dever esse que, por perpassar todo o processo, se configura como um autêntico princípio deste. Por isso refere o artigo 99º da LGT não apenas que “os particulares estão obrigados a prestar colaboração nos termos da lei de processo civil” (n.º 2), mas igualmente que “todas as autoridades ou repartições públicas são obrigadas a prestar as informações ou remeter cópia dos documentos que o juiz entender necessários ao conhecimento do objeto do processo (n.º 3);
4. Princípio da celeridade, tal como no procedimento, também o processo deve ser concluído e decidido num prazo razoável. Refere, a este respeito, o artigo 97º, n.º 1, da LGT, que “o direito de impugnar ou de recorrer contenciosamente implica o direito de obter, *em prazo razoável*, uma decisão que aprecie, com força de caso julgado, a pretensão regularmente deduzida em juízo e a possibilidade da sua execução”. Por seu lado, o artigo 96º, n.º 1, do CPPT prescreve que “o processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efetiva e *em tempo útil* dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária” (sublinhados nossos);

5. Princípio do inquisitório, no âmbito do processo judicial tributário este princípio significa que o Tribunal ou juiz pode, e por vezes deve (princípio da oficiosidade), praticar os atos processuais que entenda convenientes para o apuramento da verdade material. Este princípio está intimamente relacionado com os poderes de procura, seleção e valoração dos factos relevantes, não estando o julgador limitado às provas que as partes apresentarem ou requererem, podendo oficiosamente realizar toda e qualquer diligência de prova (artigos 13º, n.º 1, do CPPT e 99º, n.º 1, da LGT);
6. Princípio do contraditório, de acordo com este princípio, as partes do processo devem ser convocadas para nele intervir, dando o seu contributo para a descoberta da verdade material, sempre que alguma questão relevante surja. Este é um instrumento privilegiado para atingir a igualdade processual entre as partes, chamando-as a pronunciar-se nos momentos nucleares (artigos 110º, n.º 1, e 120º do CPPT);
7. Princípio da aquisição processual, diz-nos que o material necessário à decisão e levado ao processo por uma das partes, sejam alegações ou motivos de prova, pode ser tomado em conta para todos os efeitos processuais, mesmo a favor da parte contrária àquela que o aduziu;
8. Princípio do duplo grau de jurisdição, significa que o mesmo litígio, no âmbito do mesmo processo, não pode ser objeto de mais de duas decisões por parte de dois Tribunais diferentes. Assim entendido, este princípio funciona como um limite ao direito de recorrer, na medida em que determinada sentença apenas pode ser objeto de um recurso o que quer dizer que, atingindo o segundo grau de jurisdição (TCA ou STA, consoante os casos), não existe mais possibilidade de recorrer;

No que diz respeito às entidades com legitimidade processual tributária, de acordo com o artigo 9º, n.º 4, do CPPT, temos os contribuintes, incluindo substitutos e responsáveis, outros obrigados tributários, as partes dos contratos fiscais, quaisquer outras pessoas que provem interesse legalmente protegido, o Ministério Público, na qualidade de defensor da legalidade e o Representante da Fazenda Pública que, nos termos dos artigos 53º do ETAF e 15ª, n.º1, do CPPT é o representante da AT. Sendo, contudo, importante esclarecer a diferença entre partes processuais e atores processuais. A parte é a pessoa (contribuinte) que apresenta uma determinada pretensão ao Tribunal ou a pessoa contra quem (AT) tal pretensão é apresentada. Já o ator processual será qualquer interveniente no processo, o que incluirá, além das partes, outras entidades como o Ministério Público, ou o próprio Tribunal.

Referindo-nos agora ao objeto do processo judicial tributário, este pode ser entendido, segundo (Rocha, 2014, p.282) num duplo sentido, de objeto jurídico (enquanto questão jurídica principal sujeita a apreciação e decisão) ou material (a omissão ou ato sobre o qual incidem essa apreciação ou decisão). Assim sendo, o objeto jurídico do processo tributário poderá ser, por exemplo, a legalidade de determinado ato de liquidação, de determinado ato de acesso a informações ou documentos bancários ou de determinada avaliação. Tal objeto é fixado a partir das peças apresentadas pelas partes, particularmente pela petição inicial apresentada pelo autor, onde se individualiza o respetivo pedido e causa de pedir. A LGT no seu artigo 95º, n.º 2 enuncia uma série de atos que podem ser lesivos dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes e que, por conseguinte, podem constituir o objeto do processo tributário.

No processo judicial tributário, tal como sucede no procedimento tributário, é possível identificar um conjunto de fases típicas que, com maiores ou menores desvios, se verificam em qualquer processo que decorra em Tribunal. Assim, qualquer processo terá, em princípio, as seguintes fases:

- Iniciativa, que no caso dos processos que decorrem em Tribunal Tributário, tanto pode ser do sujeito passivo – contribuinte (como sucede por exemplo, no processo de impugnação judicial, onde ele apresenta uma petição inicial), como da Administração Tributária (como é o caso do processo de execução fiscal);
- Resposta da contraparte, mediante contestação (se for a Fazenda Pública) ou oposição (se for o contribuinte);
- Instrução, onde são carreados para o processo os elementos de prova;
- Alegações;
- Vista ao Ministério Público;
- Sentença

Os desvios do formalismo processual efetivamente seguido em relação ao formalismo processual prescrito na lei constituem, quando a lei o declare ou quando possa influir no exame ou na decisão da causa, uma nulidade processual<sup>26</sup>. Algumas nulidades são tão graves que o próprio legislador as considera insanáveis, podendo ser oficiosamente

---

<sup>26</sup> Cfr., a propósito, artigo 195º do Código de Processo Civil (CPC).

conhecidas ou deduzidas a todo o tempo, até ao trânsito em julgado da decisão final. Tal verifica-se nos seguintes casos (artigo 98º, n.º 1 e 2, do CPPT):

- Ineptidão da petição inicial;
- Falta de informações oficiais referentes a questões de conhecimento oficioso no processo;
- Falta de notificação do despacho que admitir o recurso aos interessados, se estes não alegarem.

O Processo Tributário de natureza judicial vem regulado no Título IV da LGT, e no Título III do CPPT.

A Lei Geral Tributária limita-se a enumerar alguns princípios orientadores do processo, e a referir algumas formas admissíveis (artigo 101º da LGT), enquanto a sua enunciação e regulamentação, é feita no artigo 97º do CPPT.

O processo judicial tributário (contencioso tributário judicial) compreende todos os meios processuais adequados à tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes em matéria tributária, nomeadamente:

- A impugnação judicial (artigo 99º e seguintes do CPPT);
- A ação para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária (artigo 145º do CPPT);
- A produção antecipada de prova (artigo 146º do CPPT);
- A oposição, os embargos de terceiro e outros incidentes e a reclamação da decisão de verificação e graduação de créditos na execução fiscal (artigo 204º do CPPT);
- O recurso no próprio processo, dos atos praticados na execução fiscal (artigos 276º e 278º do CPPT);
- Os procedimentos cautelares de arrolamento e arresto (artigos 135º e 142º do CPPT);
- Os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões (artigo 146º do CPPT);
- A intimação para um comportamento (artigo 147º do CPPT);
- A impugnação das providências cautelares adotadas pela Administração tributária (artigo 144º do CPPT);

- O recurso contencioso (atual ação administrativa) do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou benefícios fiscais ou de outros atos relativos a questões tributárias, que não impliquem a apreciação da legalidade do ato de liquidação (artigo 50º e ss CPTA);
- Outros meios processuais previstos na lei.

#### **2.4.1. Impugnação Judicial**

Dentro dos meios processuais principais, são as impugnações (*lato senso*) os meios mais importantes do processo tributário. Assume especial destaque, pela sua tradicional identificação com o ato tributário (que é o ato de liquidação administrativa de impostos), a *impugnação judicial*. Trata-se este do meio processual regra em matéria tributária (no fundo, o meio principal dentro dos meios principais), apenas se deixando de a ela recorrer no caso de estarmos perante uma das situações em que o meio (impugnatório) adequado seja a ação administrativa (que são os casos referidos no artigo 97.º, n.º2, do CPPT), ou em caso de desadequação relativamente ao objetivo da tutela efetiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos (artigo 96.º, n.º1, do CPPT), onde será, via de regra, adequado, como veremos, um dos meios principais subsidiários.

O processo de impugnação judicial tem em vista, tal como sucede com a reclamação graciosa, a anulação total ou parcial de atos tributários, tendo como base qualquer um dos fundamentos previstos no artigo 99º do CPPT. É o meio processual adequado para obter a anulação de um ato praticado pela AT ou a declaração da sua nulidade ou inexistência jurídica (artigo 124º, n.º 1, do CPPT).

Assim, a reclamação graciosa e a impugnação judicial são duas garantias distintas, apesar de terem em comum os objetivos (como vimos, a anulação do ato tributário), os fundamentos (qualquer ilegalidade), a inexistência de efeito suspensivo da liquidação, e, em certa medida os prazos (em regra três meses), distinguem-se, no entanto, nos seguintes aspetos fundamentais:

- O processo de impugnação é caracterizado por uma tramitação formal e mais lenta, enquanto a reclamação é caracterizada pela “simplicidade de termos e brevidade das resoluções” (artigo 96º, n.º 2, do CPPT);

- Enquanto no processo judicial são admitidos meios gerais de prova, na reclamação existe uma “limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais que os serviços dispõem (artigo 69º, alínea e) do CPPT);
- Por outro lado, as decisões do processo (sentenças) fazem caso julgado, o que, obviamente, não acontece com as decisões do procedimento, que são atos administrativos [alínea c)];
- Finalmente, enquanto no processo existe, nos termos legais, a sujeição a custas judiciais, na reclamação impera o princípio da gratuidade [alínea d)].

Em regra, os contribuintes optam pela impugnação judicial, quando o fundamento desta for matéria de direito, ou pela reclamação graciosa quando existir matéria de facto controvertida que possa e deva ser decidida pela AT.

Nos termos do artigo 99º do CPPT, constitui fundamento de impugnação, qualquer ilegalidade, designadamente:

- a) A errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;
- b) A incompetência;
- c) A ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- d) A preterição de outras formalidades legais.

A impugnação é formulada em petição articulada dirigida ao juiz do TAF competente, e deve, além de identificar corretamente o ato impugnado e a entidade que o praticou, expor os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido (artigo 108º, n.º 1 do CPPT). Devem ser oferecidos os documentos que se dispõem para provar os factos que se alegam, arroladas testemunhas e requeridas outras provas. O impugnante deve indicar, desde logo, o valor da ação ou a forma como se pretende a sua determinação, a efetuar pelos serviços competentes da administração tributária (artigo 108º, n.º 2, do CPPT).

O prazo para deduzir impugnação judicial, é de natureza substantiva, e perentório, conta-se nos termos do disposto no artigo 279º do Código Civil, como expressamente se refere no artigo 20º do CPPT. Se o prazo de impugnação judicial terminar em período de férias judiciais, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a este. A impugnação é tempestiva, se for apresentada no prazo de três meses a contar dos factos previstos no artigo 102º do CPPT.

Porém, nem sempre o prazo é de três meses. Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo, se se tratar de impugnação em casos de autoliquidação e retenção na fonte, o prazo é de três meses, mas só se inicia após a apresentação prévia e obrigatória da reclamação graciosa, cujo prazo é de 2 anos (artigos 131º e 132º do CPPT). Quando estiver em causa impugnação de pagamento por conta, a impugnação depende de prévia reclamação graciosa, caso esta seja expressamente indeferida o contribuinte poderá impugnar o ato no prazo de 30 dias a contar da notificação (artigo 133º, do CPPT).

A impugnação judicial dos atos de apreensão de bens praticados pela AT, bem como das providências cautelares adotadas por esta, tem de ser interposta no prazo de 15 dias a contar, no primeiro caso, do levantamento do auto de apreensão (artigo 143º do CPPT), e no segundo caso, da realização das providências cautelares ou do seu conhecimento efetivo pelo interessado (artigo 144º do CPPT).

A impugnação judicial não tem efeito suspensivo do processo de execução fiscal, pelo que o impugnante tem de constituir garantia nos termos do artigo 199.º do CPPT, salvo se lograr ser dispensado da sua prestação, n.º 4 do artigo 52.º da LGT e artigo 170.º do CPPT.

O órgão competente para decidir a impugnação judicial é o juiz do TAF competente, artigo 49.º do ETAF e artigos 113º e 122º do CPPT. Decorrido o prazo para a contestação do representante da Fazenda Pública, o juiz pode conhecer de imediato o pedido se a questão for apenas de direito ou, sendo também de facto, se o processo fornecer os elementos necessários. Caso contrário, só após a apresentação das alegações e a vista do processo ao Ministério Público é que o juiz proferirá a sentença.

A decisão do juiz pode ser no sentido de considerar a pretensão do impugnante procedente ou improcedente, total ou parcialmente. Esta decisão é suscetível de recurso jurisdicional e o impugnante tem interesse em interpô-lo caso o seu pedido não tenha sido atendido na totalidade pelo juiz. O recurso é interposto, no prazo de 10 dias a contar da notificação da sentença, para o Tribunal Central Administrativo (TCA) ou para o Supremo Tribunal Administrativo (STA) – artigos 279.º e 280.º do CPPT. O recurso é para o STA se o seu fundamento for exclusivamente de direito, mas sempre que o fundamento do recurso abranja matéria de facto, o mesmo é interposto para o TCA e da decisão deste não existe recurso para o STA, salvo em caso de oposição de acórdãos ou em caso de recurso para



uniformização de jurisprudência – n.º 2 do artigo 280.º do CPPT e artigo 152.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA).

Em caso de total ou parcial procedência do pedido, a Administração Tributária deve proceder à reconstituição plena da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do início do prazo de execução espontânea da decisão (artigo 100º, da LGT).

#### **2.4.2. Recurso Contencioso (Ação Administrativa)**

O recurso contencioso, referido no artigo 97º, n.º 2, alínea p), já não existe com essa denominação nos termos da atual legislação (artigo 191º, do CPTA), tendo sido substituído pela ação administrativa.

A ação administrativa é um meio processual que está disciplinado nos artigos 50º e ss. do CPTA e que tem como objeto questões jurídicas relacionadas com o exercício de poderes administrativos de autoridade materializados na emissão de atos administrativos (individuais e concretos) ou regulamentos (normas administrativas, gerais e abstratas).

Em matéria tributária, esta ação administrativa deve ser utilizada pelos contribuintes nas situações em que esteja em causa a apreciação de atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação (por exemplo, o ato de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, ou um despacho de sujeição a determinado regime de tributação).

O pedido será, em princípio, a anulação do ato administrativo respetivo ou a declaração da sua nulidade ou inexistência jurídica, e a ação deverá ser proposta no prazo de três meses a contar da notificação. Em termos de tramitação segue as regras previstas no CPTA.

#### **2.4.3. Ação para Reconhecimento de um Direito ou Interesse em Matéria Tributária**

A impugnação judicial e a ação administrativa têm uma dimensão essencialmente reativa: pretende-se, como pedido principal, a remoção da ordem jurídica de atos praticados pela administração que se consideram feridos de ilegalidade.

Ora, tal pode não ser suficiente para assegurar uma plena tutela jurisdicional dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, pois pode mostrar-se necessária uma intervenção judicial de caráter constitutivo.

Através deste meio processual, procura-se obter do Tribunal apenas o reconhecimento de determinado estatuto jurídico ou direito (v.g., o estatuto de portador de deficiência para efeitos fiscais), pressupondo-se que o mesmo não tem vindo a ser reconhecido pela AT.

As principais características distintivas deste meio processual são:

- i. É uma Autêntica ação, instaurada *ex novum* no Tribunal tributário, não tendo, portanto, natureza recursiva, assumindo as características de uma verdadeira ação declarativa de simples apreciação (o interessado não está a colocar em crise nenhum ato lesivo anterior);
- ii. Ter atrás de si um comportamento, positivo ou negativo (por ação ou por omissão) de não reconhecimento administrativo;
- iii. Ter por finalidade a definição futura de situações jurídicas semelhantes.

Este meio processual tem natureza subsidiária em relação aos restantes meios impugnatórios já analisados, tanto assim é que o CPPT no seu artigo 145º, n.º 3 prevê que “as ações apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efetiva do direito ou interesse legalmente protegido”. Em conclusão, sempre que o contribuinte puder utilizar outro meio, como o processo de impugnação judicial, deverá fazê-lo, pois, este sim, será o “meio adequado” para tutelar a sua posição jurídica.

O impulso processual está a cargo de “quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer” (artigo 145º, n.º 1, do CPPT), no prazo de 4 anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado (n.º 2).

Conforme se refere no n.º 4 do artigo 145º do CPPT as ações seguem os termos do processo de impugnação.

#### **2.4.4. Oposição à Execução Fiscal**

O processo de execução fiscal é um meio processual que tem por objetivo realizar um determinado direito de crédito, trata-se de um processo de natureza judicial, sem prejuízo

da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional (artigo 103º da LGT).

Quanto às dívidas que podem ser cobradas em processo de execução fiscal, elas deverão ser i) certas – no sentido em que não existem dúvidas quanto aos sujeitos devedores nem quanto à natureza e conteúdo das prestações em que as mesmas se materializam –, ii) líquidas – no sentido em que não existem dúvidas quanto ao respetivo montante – e iii) exigíveis – no sentido em que não existem dúvidas quanto ao momento para serem reivindicadas –, o que se afere em face do título executivo em causa.

Os principais intervenientes neste processo são o órgão da execução fiscal e o executado, podendo nele intervir, consoante os seus desenvolvimentos, o juiz, outros credores, o Representante da Fazenda Pública, ou o Ministério Público, entre outros.

É com a citação que o contribuinte executado tem conhecimento de que corre contra ele um processo de execução fiscal (artigo 35º, nº2 do CPPT), sendo que a mesma é sempre acompanhada de cópia do título executivo e da comunicação do prazo para deduzir oposição à execução, requerer o pagamento em prestações ou requerer a dação em pagamento (artigo 189º do CPPT).

A oposição à execução fiscal, embora com tramitação autónoma em relação ao processo executivo, funciona na dependência deste, assumindo a função de contestação à pretensão do exequente.

O ato jurídico de oposição, enquanto meio processual adequado para concretização do direito de resistência constitucionalmente previsto (artigo 103º, n.º 3, da CRP), deve observar determinadas exigências, sendo uma delas os fundamentos que servem de base à dedução da oposição, os quais se encontram taxativamente previstos no artigo 204º, n.º 1, do CPPT.

Da observação daqueles fundamentos ressalta não ser possível, salvo em casos muito excepcionais, questionar em processo executivo e em sede de oposição, a legalidade da dívida exequenda (ilegalidade em concreto), uma vez que a mesma já se considera certa, líquida e exigível. Pode, todavia, questionar-se a “ilegalidade em abstrato”, consubstanciada nas circunstâncias de inexistir a lei em vigor à data dos factos ou a autorização para a cobrança.

O prazo de oposição à execução é de 30 dias contados a partir da citação pessoal ou caso esta não tenha ocorrido, da primeira penhora (artº203º, nº1, do CPPT).

A oposição judicial só por si não tem efeito suspensivo da execução fiscal, à semelhança do que acontece com a reclamação graciosa e a impugnação judicial. A norma do artigo 212.º do CPPT refere que “a oposição suspende a execução, nos termos do presente Código”. Daqui decorre que a oposição judicial só suspende o processo de execução fiscal caso neste seja apresentada ou constituída garantia, nos termos previstos no artigo 199º do CPPT, ou, em alternativa o oponente for dispensado da prestação de garantia (n.º 4 do artigo 52º da LGT e artigo 170º do CPPT).

A petição inicial de oposição à execução, apesar de apresentada no órgão de execução fiscal, é dirigida ao juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal competente, devendo-lhe ser junta os documentos que disponha, a indicação das testemunhas e o requerimento de outras provas que pretende ver efetivadas (artigo 206º, do CPPT).

Após ter sido recebida pelo órgão competente, a petição deverá ser autuada e de imediato remetida para o tribunal (artigo 208º do CPPT)<sup>27</sup>. É aqui que o processo executivo conhece a fase judicial.

Recebido o processo, o juiz poderá proferir *despacho de indeferimento liminar* (nas situações de intempestividade, não alegação de fundamentos admissíveis, manifesta improcedência ou não junção de documento quando tal seja absolutamente necessário)<sup>28</sup> ou, notificar o Representante da Fazenda Pública para contestar, no prazo de 30 dias (artigo 210º, do CPPT).

A partir daqui, e como refere o artigo 211º, n.º 1, seguir-se-ão os termos estabelecidos para o processo de impugnação judicial (isto é, instrução, alegações, vista ao Ministério Público e sentença).

#### **2.4.5. Recurso dos Atos Praticados no Processo de Execução**

Os atos praticados pelo órgão da execução fiscal, suscetíveis de lesar os direitos e interesses legítimos do executado, podem ser objeto de reclamação judicial nos termos do

---

<sup>27</sup> Nesta fase, a lei confere a esse mesmo órgão da Administração fiscal a possibilidade de revogar o ato em questão (artigo 208º, n.º 2, do CPPT).

<sup>28</sup> Cfr. artigos 209º e 204º, n.º1, alínea i), do CPPT.

artigo 276º do CPPT. Tal como refere o artigo 103, n.º 2, da LGT “é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da Administração tributária (...)”, ou seja, estamos aqui em presença de um instituto típico do processo de execução fiscal que visa o controlo jurisdicional das decisões administrativas proferidas pelo órgão de execução fiscal que afetem os direitos e interesses legítimos do executado.

A reclamação, embora seja dirigida ao juiz do TAF competente, onde segue a forma de processo urgente<sup>29</sup>, é apresentada no órgão de execução fiscal, no prazo de 10 dias após a notificação da decisão e deverá indicar expressamente os fundamentos e as conclusões (artigo 277º, n.º 1, do CPPT).

O órgão da execução, também no prazo de 10 dias, poderá ou não revogar o ato reclamado.

Em regra, o Tribunal só conhecerá das reclamações, quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final. Contudo, existem casos de subida imediata, situações em que a reclamação interposta subirá no prazo de oito dias e será conhecida seguidamente, desde que se cumpra um requisito essencial: ter por fundamento um *prejuízo irreparável* causado por uma das ilegalidades que a lei tipifica, por exemplo, inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada.

#### **2.4.6. Intimação para um comportamento e Meios Acessórios**

Outro processo ao qual cumpre fazer uma referência é o processo de intimação para um comportamento, previsto no artigo 147º do CPPT, na realidade trata-se de um meio processual de controlo de omissões, que tem o seu campo de aplicação naquelas situações em que, presumivelmente, a AT se abstém da prática de um determinado ato, materializável numa prestação jurídica, suscetível de lesar direito ou interesse legítimo em matéria tributária (artigo 147º, n.º 1, do CPPT).

Também este meio processual, à semelhança de outros que já abordámos, tem natureza subsidiária, pois só é aplicável quando, vistos os restantes meios contenciosos

---

<sup>29</sup> Cfr. artigo 278º, n.º 5 do CPPT.

previstos na lei, ele for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efetiva dos direitos ou interesses em causa. Além disso, não pode deixar de se constatar que este “é um processo expedito, isto é, mais ágil do que os demais”, o que pode constituir razão para melhor tutelar os direitos em causa, atenta a necessidade, para o interessado, de obter da Administração aquilo que ela não lhe prestou em devido tempo.

Para finalizar, deve-se observar que, embora análogo com este processo, não se confunda com o meio processual de intimação para a consulta de documentos e passagem de certidão – meio processual adequado para reagir contra o indeferimento de um pedido de passagem de certidão – pois os respetivos campos aplicativos são distintos, constituindo este um meio processual acessório que é uma espécie de “*ação secundária*” que vem possibilitar o andamento de outra ação, esta principal, de modo a conferir-lhe efetividade. Para além deste, existem ainda a produção antecipada de prova, a execução de julgados e a derrogação do dever de sigilo bancário. As três primeiras encontram-se previstas no artigo 146.º do CPPT e seguem o regime do processo administrativo (cfr. parte final do n.º 1), ou seja, os artigos 104º - 108º, 134º e 157º - 179º do CPTA, respetivamente, o processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário segue o regime dos artigos 146º-A a 156º-D do CPPT.

#### **2.4.7. Meios Cautelares**

A tutela cautelar é a última das exigências que o legislador constitucional, no artigo 68º, n.º 4, dirige ao legislador ordinário, no sentido de oferecer ao contribuinte uma “*tutela plena, efetiva e em tempo útil*” (sublinhado nosso) (cfr. artigo 96º, n.º 1 do CPPT). Em conformidade com essa injunção constitucional, em matéria cautelar estão previstos meios cautelares a favor da administração tributária, que podem ser de natureza administrativa, nos termos dos artigos 51º da LGT e 30º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), ou de natureza judicial (arresto e arrolamento) previstos no artigo 135º do CPPT. Igualmente existem um conjunto de medidas cautelares a favor do contribuinte, que visam garantir uma tutela processual tributária que, a bem dizer, só poderá ser considerada plena e efetiva se puder ser assegurada “*em tempo útil*”.

As providências cautelares de natureza administrativa adotadas pela AT não estão sujeitas a qualquer controlo jurisdicional prévio, pelo que quando forem lesivas dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, podem ser impugnadas judicialmente.

Por conseguinte, o CPPT prevê, desde logo, nos artigos 143.º e 144.º dois tipos de meios cautelares a favor do contribuinte, o primeiro refere-se à *impugnação da apreensão*, em que o contribuinte alvo da apreensão de bens por parte da AT (ou o proprietário ou detentor dos bens apreendidos – ver n.º 4, do artigo 143º) impugna esse ato; o outro diz respeito à *impugnação das providências cautelares adotadas pela administração tributária*, que não sejam qualificáveis como atos de apreensão.

A impugnação das providências cautelares, em termos processuais, é idêntica a qualquer outra impugnação judicial, mas segue o regime de processo urgente, uma vez que, nos termos do n.º 3 do artigo 96º do CPPT, não deve ter uma duração superior a 90 dias, isto é, neste prazo deve existir uma decisão do juiz do TAF - al. i) do artigo 101º da LGT e al. g) do n.º 1 do artigo 97º do CPPT. A impugnação deve ser apresentada no TAF da área do serviço da AT que tiver adotado a providência cautelar, a qual seguirá em tudo o mais as regras da impugnação judicial – regulada nos artigos 99º a 130º do CPPT.

#### **2.4.8. Arbitragem Tributária**

Ainda no âmbito do contencioso judicial tributário há que considerar a chamada “*arbitragem em matéria tributária*”, introduzida no ordenamento jurídico português pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que é apresentada como uma “forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal” e que tem como um dos seus principais objetivos o reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

No que diz respeito ao seu objeto, de um modo simplista, pode dizer-se que a arbitragem pode genericamente incidir sobre<sup>30</sup>: a) declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais; c) apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projeto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão antes.

Trata-se na verdade, de um elenco relativamente restrito, ficando de fora do seu âmbito de abrangência muitas questões jurídico-tributárias cuja resolução incumbe aos

---

<sup>30</sup> Cfr. artigo 2.º, n.º 1, do RJAT.

Tribunais Administrativos e Fiscais, particularmente as que têm por objeto atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade dos atos de liquidação.

A introdução deste modo alternativo de resolução da conflitualidade abrange os distintos tipos tributários existentes no Ordenamento (impostos, taxas e contribuições especiais) e tem em vista essencialmente a prossecução de três distintas finalidades: por um lado, reforçar a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado imprimir uma maior celeridade<sup>31</sup> na resolução de litígios nestes domínios, e, simultaneamente, reduzir a pendência de processos nos TAF.

É inegável que a arbitragem tributária apresenta grandes potencialidades para redução das pendências nos tribunais tributários. Prova disso é que desde setembro de 2011, data da entrada em vigor da arbitragem tributária no nosso ordenamento jurídico, até dezembro de 2013 deram entrada no CAAD 461 processos<sup>32</sup>, sendo que em setembro de 2013 já se encontravam findos 240 processos, apresentando um prazo médio de decisão de 4 meses e 9 dias<sup>33</sup>.

Para além da celeridade processual, com a consagração da arbitragem tributária, é possível que os contribuintes vejam os seus pedidos serem analisados por árbitros dotados de especiais competências técnicas, em função da matéria, para proferir decisão. Desta forma, existe uma maior adequação das decisões proferidas pelos árbitros, especialmente qualificados para resolver litígios de extraordinária complexidade jurídica, económica e contabilística, o que representa uma consagração real da tutela jurisdicional efetiva, na medida em que a decisão obtida é analisada e decidida por pessoas altamente conhecedoras das matérias a decidir, possibilitando assim a máxima realização da justiça no caso concreto.

Ainda no âmbito da arbitragem tributária, é importante destacar a regra da irrecorribilidade das decisões arbitrais. No entanto, esta irrecorribilidade nunca pode ser absoluta, sob pena de violação dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Como tal, ficou consagrado um regime que apenas permite o recurso da decisão arbitral nos

---

<sup>31</sup> Para o que está fixado um limite de seis meses para emissão da decisão arbitral (embora prorrogável por mais seis meses).

<sup>32</sup> Consultado em: [http://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/CAAD-Estatisticas\\_Arbitragem\\_Tributaria-2013-12-11](http://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/CAAD-Estatisticas_Arbitragem_Tributaria-2013-12-11)

<sup>33</sup> Consultado em: [http://www.cije.up.pt/sites/default/files/files/Arbitragem\\_Tributaria\\_-\\_Jorge\\_Lopes\\_Sousa.pdf](http://www.cije.up.pt/sites/default/files/files/Arbitragem_Tributaria_-_Jorge_Lopes_Sousa.pdf).



casos em que esta sofre de clara ilegalidade, sob pena de obrigar os contribuintes/administração tributária a obedecer a decisões materialmente injustas e que pode por em causa os princípios basilares do direito.

Temos assim que a arbitragem tributária representa um importante mecanismo de resolução alternativa de litígios em matéria tributária, contribuindo claramente para a realização da justiça tributária.

## **2.5. Síntese**

O capítulo que agora se encerra revelou-se no enquadramento jurídico do tema central deste estudo. Como tal, foi feito, em primeiro lugar, uma incursão, inevitável, aos princípios constitucionais que asseguram ao contribuinte obter a tutela plena e efetiva dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Seguiu-se uma apresentação dos principais princípios e garantias que se encontram legalmente à disposição do contribuinte como forma de acautelar e reagir contra um possível exercício ilegal das funções da AT.

Caracterizaram-se a Justiça Tributária e o Contencioso Tributário. Neste aspeto, optámos por salientar os elementos essenciais do procedimento e do processo tributário, por delimitar as suas diversas fases e, por fim, demos ênfase às possíveis formas de reação do contribuinte fazendo uma breve incursão por cada uma das garantias existentes.

### 2.5.1. Mapa Síntese das Garantias Impugnatórias

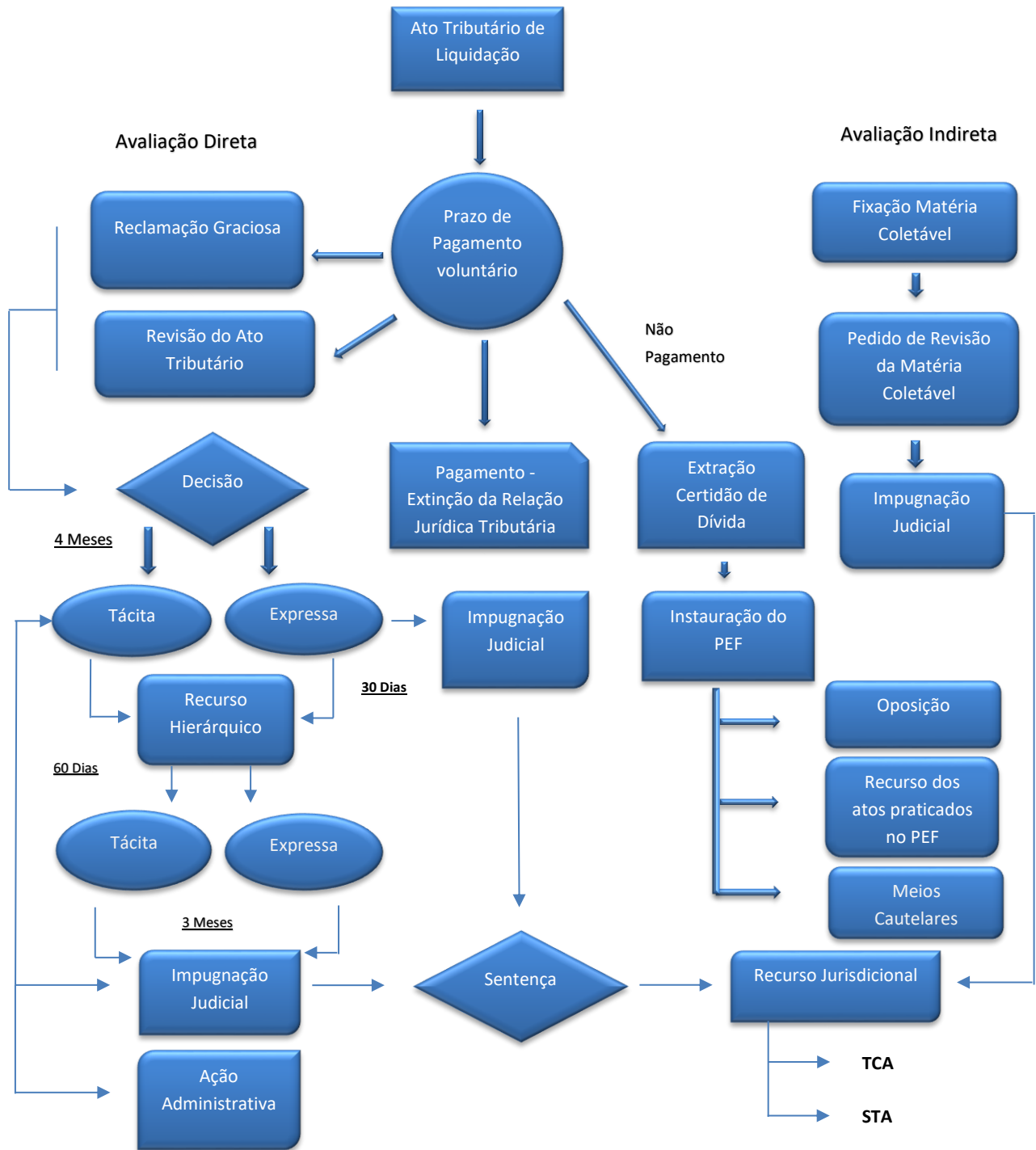


Figura 1 - Mapa Síntese das Garantias Impugnatórias

Fonte: Elaboração própria, adaptado de Jesuino Alcântara Martins



### 3. Caracterização do Contencioso Tributário Português

#### 3.1. Introdução

Atualmente é comum ouvir-se que o poder judicial se encontra abarrotado de processos e que a “justiça tributária” é lenta e dispendiosa. A afirmação não é despropositada, sobretudo se atendermos aos relatórios produzidos pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais<sup>34</sup> e pela Autoridade Tributária e Aduaneira<sup>35</sup>, os quais evidenciavam, em 2015, um saldo estrutural de aproximadamente 57.600<sup>36</sup> processos de contencioso tributário pendentes, o qual tem vindo a aumentar sistematicamente nos últimos anos, e um valor processual agregado de mais de 10 mil milhões de euros, sendo que 67%<sup>37</sup> deste valor corresponde aos processos de valor igual ou superior a um milhão de euros. Estamos na presença de milhões de euros que o estado não consegue cobrar, ou que pelo menos não consegue cobrar em tempo útil. Perante estes valores é inevitável concluir que a redução efetiva do grau de litigiosidade fiscal verificada em Portugal é, ainda, um objetivo por atingir, e que as medidas tomadas no sentido da recuperação das pendências nos tribunais se têm relevado insuficientes. Com efeito, constata-se que os atuais níveis de litigância fiscal ultrapassam amplamente não só os padrões condizentes com uma relação saudável do contribuinte com o Fisco, própria dos Estados fiscalmente desenvolvidos, como as capacidades de resposta da organização judiciária nacional em matéria tributária.

A situação é de tal forma alarmante que, no exato momento em que Portugal atravessa uma grave crise económico-financeira e o Estado português apela à colaboração e sacrifício dos seus cidadãos, são de largos milhões de euros os valores em causa nos processos pendentes nos tribunais fiscais<sup>38</sup>, valores esses que representam cerca de 5,5% do

---

<sup>34</sup> Relatório anual produzido na sequência da criação das equipas extraordinárias de juízes tributários (Lei 59/2011, de 28/11), integradas por juízes exclusivamente afetos à área tributária e com a missão de movimentarem os processos fiscais superiores a um milhão de euros pendentes nos respetivos tribunais, e perante a necessidade de registar, a partir dessa data, o número de processos entrados nos Tribunais Tributários, para acompanhamento do trabalho desenvolvido.

<sup>35</sup> Cfr. Ministério das Finanças – Autoridade Tributária e Aduaneira, Direção de Serviços de Justiça Tributária, *Relatório do Contencioso Judicial*, relativo ao ano de 2013.

<sup>36</sup> Cfr. Movimento Processual nos TAF/Anual 2015 (1ª e 2ª instância) produzido pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

<sup>37</sup> Cfr. Ministério das Finanças, Relatório (...), *ob. cit.* p.7.

<sup>38</sup> Cfr. Intervenção do Conselheiro Manuel Fernando dos Santos Serra na sessão de abertura do ciclo de conferências sobre “Processo Tributário (em revisão) e Processo Administrativo (em avaliação)” Lisboa, 7 de abril de 2006, p. 6.

Produto Interno Bruto<sup>39</sup> e cerca de 22,4% da receita fiscal<sup>40</sup>, ambos referentes ao ano de 2015.

Nos últimos anos, tem-se assistido a grandes avanços na eficácia da máquina fiscal, a qual está mais rápida a detetar e a cobrar impostos em falta. Como consequência do incremento da atividade da AT e do aumento exponencial de situações de incumprimento<sup>41</sup>, esta última indelevelmente relacionada com a situação de crise económica que se vive atualmente em Portugal, associadas à crescente consciencialização por parte dos contribuintes dos seus direitos e da necessidade de que estes sejam salvaguardados, também a conflitualidade fiscal tem aumentado significativamente. Com efeito, de acordo com os últimos dados divulgados pela AT<sup>42</sup>, podemos constatar que nos anos de 2011 a 2013, o número de processos de contencioso tributário instaurados ultrapassou o número de processos findos, resultando num aumento da pendência processual, apesar dos níveis de resolução terem aumentado. Na verdade, de acordo com o Painel de Avaliação da Justiça da União Europeia de 2015<sup>43</sup>, os tribunais portugueses, no ano de 2010, demoravam em média três anos (1096 dias) a proferir uma decisão jurisdicional de 1ª Instância, o que representou quatro vezes mais do que os restantes estados membros da UE. Já em 2012 aquele número foi reduzido para cerca de dois anos (aproximadamente 850 dias). O referido relatório denota também que, em 2010, a taxa de resolução de casos em Portugal rondava os 88,3% dos processos entrados nesse ano, sendo que esse valor subiu para cerca de 96% em 2012, o que se traduziu numa diminuição das pendências judiciais. No entanto, estes valores apresentam-se ainda muito distantes do desejável e como tal podem colocar em risco um princípio constitucional fundamental, o da tutela jurisdicional efetiva dos contribuintes, sendo que esta se concretiza na obtenção de uma sentença num prazo razoável, o que frequentemente não ocorre no contencioso tributário português.

<sup>39</sup> PIB de 2015 – 179.409,6 Milhões de Euros, consultado a 02/08/2016, em [http://www.pordata.pt/Europa/Produto+Interno+Bruto+\(Euro\)-1786](http://www.pordata.pt/Europa/Produto+Interno+Bruto+(Euro)-1786).

<sup>40</sup> Receitas fiscais do Estado, total de 2015 – 44.583,3 Milhões Euros, consultado a 02/08/2016 em [https://www.dgo.pt/EstatisticasFinancasPublicas/Paginas/ContaDasAP\\_GGAccounts.aspx](https://www.dgo.pt/EstatisticasFinancasPublicas/Paginas/ContaDasAP_GGAccounts.aspx).

<sup>41</sup> De acordo com o relatório da OCDE – *Tax Administration 2015*, os contribuintes portugueses devem ao Fisco o equivalente a 31,7% dos impostos que pagam todos os anos, uma percentagem que nos coloca bem pior do que a Espanha, a Alemanha, a França ou a Irlanda, para citar apenas alguns. Uma parte destas dívidas está à espera que os tribunais resolvam conflitos de interpretação, mas a grande maioria não está sequer a ser contestada: segundo a OCDE, se excluirmos os casos em litigância, as dívidas representam 24,2% da receita cobrada anualmente.

<sup>42</sup> Cfr. Ministério das Finanças, Relatório (...), *ob. cit.* p.5 e ss.

<sup>43</sup> Consultado em: [http://ec.europa.eu/justice/effective-justice/files/justice\\_scoreboard\\_2015\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/justice/effective-justice/files/justice_scoreboard_2015_en.pdf), a 23/12/2015.

É assim evidente, que o grau de litigiosidade fiscal que se regista em Portugal assume contornos que não deixam de suscitar sérias preocupações ao nível da eficiência e sustentabilidade do sistema judicial tributário, podendo mesmo ser indicador de que a realização da justiça tributária está a ser posta em causa, a qual, como refere o Juiz Conselheiro Santos Serra<sup>44</sup>, “se joga no frágil e difícil equilíbrio entre, *por um lado*, a plena garantia dos direitos e proteção dos interesses legítimos dos administrados-contribuintes e, *por outro*, a exigência de decisões judiciais céleres, tomadas em tempo útil, e na ausência das quais se compromete o regular financiamento da atividade do Estado através da cobrança de impostos”. Esta afirmação vale, de resto, quer para o credor, que vê muitos processos findarem por prescrição das dívidas em causa; quer para o devedor, que vê os seus bens penhorados ou a garantia prestada retida por tempo indeterminado, até que o processo se resolva; quer ainda para a sociedade em geral, porque um erário público depauperado significa menos investimento público e menor capacidade de atuação do Estado social.

Por conseguinte, o presente capítulo tem por escopo analisar os dados atualmente disponíveis relativos ao estado da justiça tributária em Portugal, procurando, numa fase seguinte, refletir sobre as causas da elevada taxa de litigiosidade fiscal, com principal enfoque na conflitualidade que se encontra a ser dirimida judicialmente e que provoca o congestionamento dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

### **3.2. Dados do Contencioso Administrativo Tributário**

Uma das estratégias que tem vindo a ser adotada pela AT, com vista a garantir a eficácia na gestão e cobrança fiscal, está relacionada com a consolidação do processo de modernização da justiça tributária. A concretização desta estratégia passa naturalmente pelo aumento da eficácia do contencioso administrativo. Tendo em vista este desiderato foi criada, em 2013, a aplicação informática SICAT – Sistema de Contencioso Administrativo Tributário, através da qual foi possível assegurar uma gestão integrada do contencioso administrativo tributário e obter uma visão global do respetivo procedimento. Com esta aplicação informática tornou-se possível estabelecer mecanismos de controlo interno, com o objetivo de conhecer, a todo o momento, a tramitação dos processos de reclamação

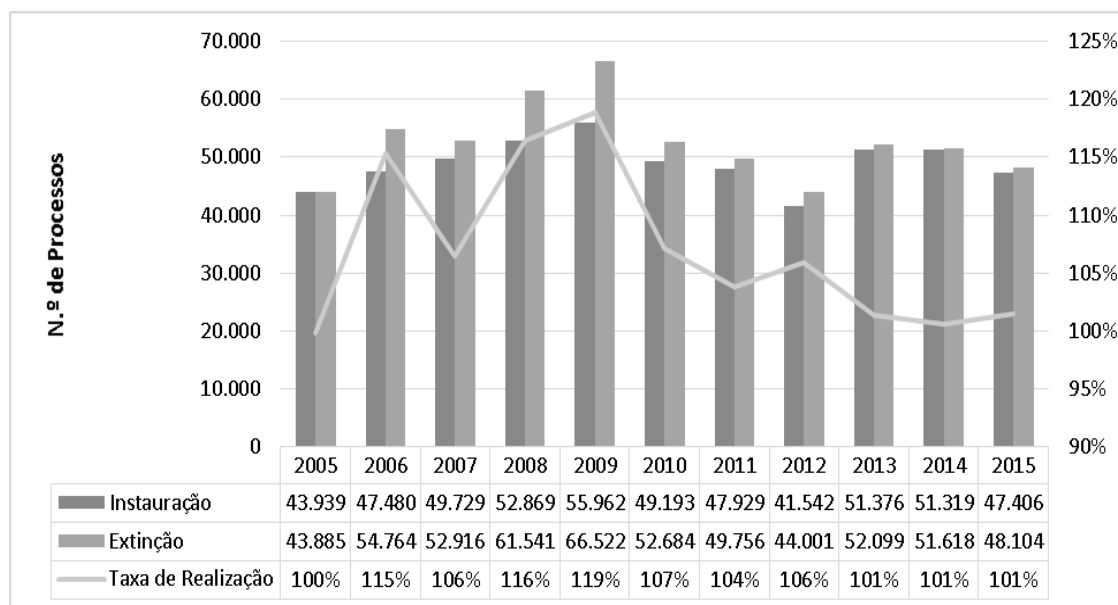
---

<sup>44</sup> Cfr. Intervenção do Conselheiro Manuel Fernando dos Santos Serra na sessão de abertura do ciclo de conferências sobre “*Processo Tributário (em revisão) e Processo Administrativo (em avaliação)*” Lisboa, 7 de abril de 2006, p. 4.

administrativa e de recursos hierárquicos desde a sua apresentação até à decisão final, permitindo acompanhar o desempenho da AT nesta matéria.

Tendo por base os dados constantes naquela aplicação informática foi possível traçar um quadro evolutivo do contencioso administrativo ao longo dos últimos anos, o qual podemos observar no gráfico seguinte.

**Gráfico 1 - Revisões Administrativas - Valores Chave**



Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira<sup>45</sup>

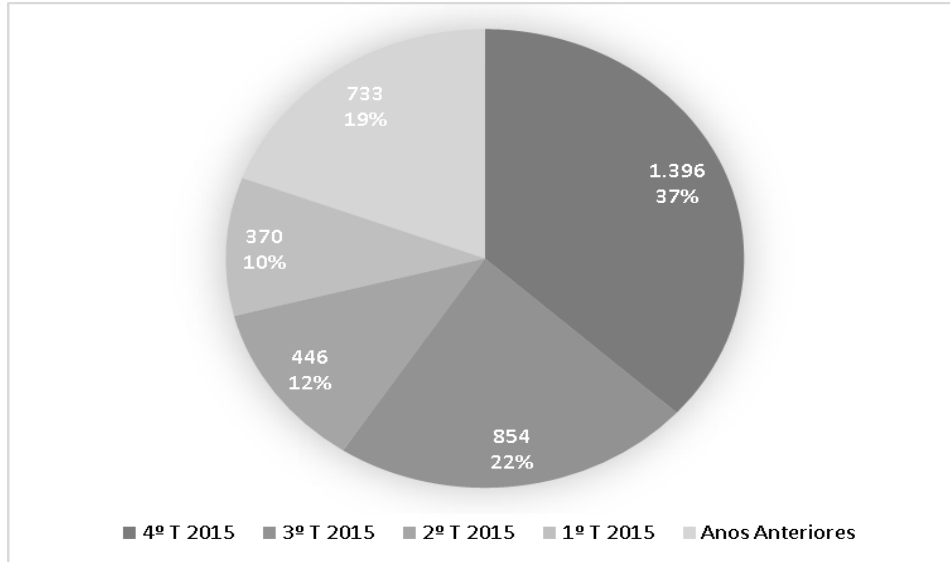
Da observação deste gráfico, onde estão incluídos todos os procedimentos de revisão administrativa excluindo os recursos hierárquicos, podemos perceber que o número de processos instaurados foi subindo gradualmente até 2009, ano em que houve uma inversão dessa tendência evolutiva que durou até ao ano de 2013, ano em que a instauração aumentou 23,7% face a 2012, sendo que para tal contribuiu de forma significativa o crescimento de 471,4% de processos de reclamação graciosa de Imposto Único de Circulação (8.182 em 2013 e 1.432 em 2012). Assim, apesar de se ter verificado um aumento de 18,4% de processos extintos em 2013 face a 2012, não foi suficiente para evitar a descida, embora ligeira, da eficácia processual nas revisões administrativas. Em 2014, a instauração de processos de revisão administrativa manteve-se constante, quando comparada com o ano de 2013. Já em 2015, a instauração baixou, quando comparada com o ano de 2014. Desta forma,

<sup>45</sup> Todos os gráficos respeitantes ao contencioso administrativo tributário (do n.º 1 ao n.º 8) foram elaborados tendo por base os dados extraídos do SICAT em 11/01/2016.



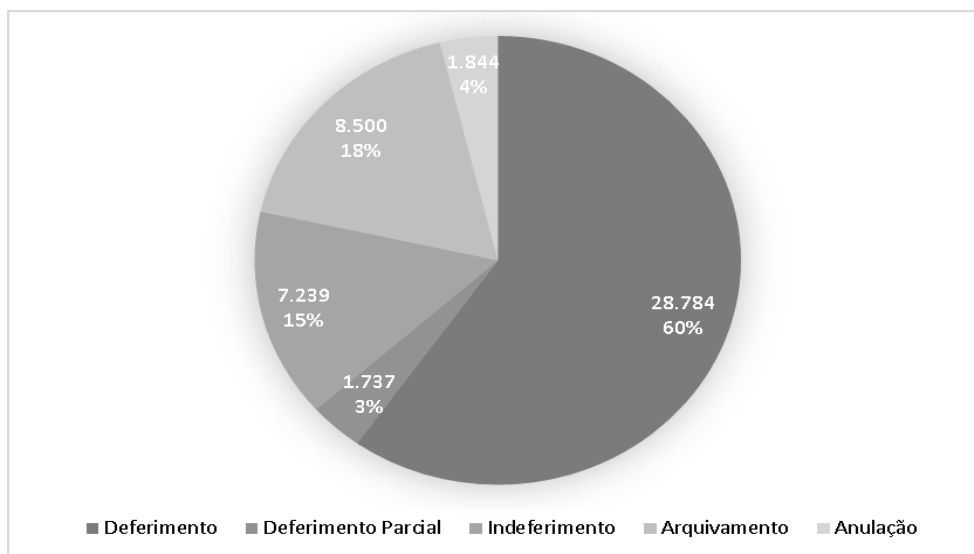
pode afirmar-se que a AT evitou que os níveis de contencioso crescessem, à semelhança de anos anteriores.

**Gráfico 2 - Processos Pendentes em 2015 - Antiguidade**



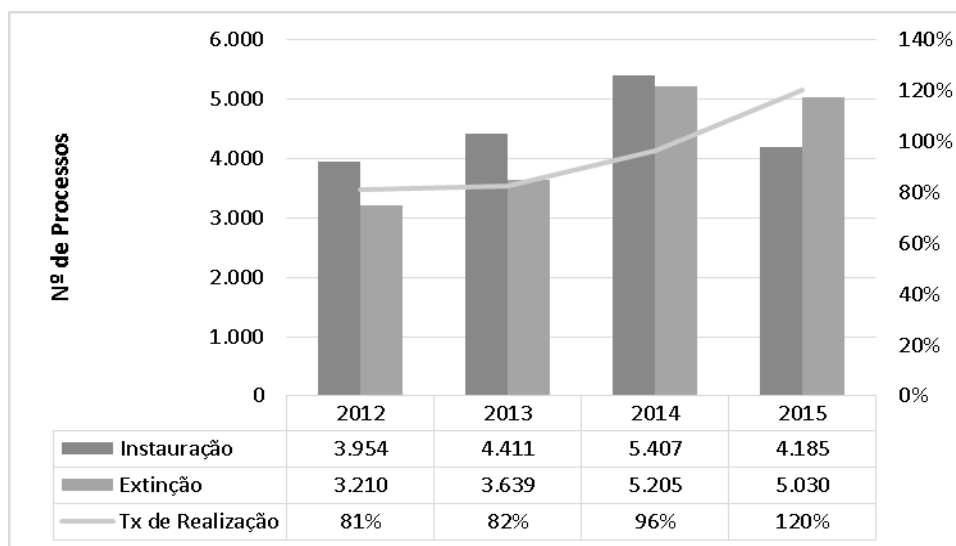
**Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira**

No que diz respeito à antiguidade dos processos de revisão administrativa percebe-se, pelo gráfico anterior, que em 31 de dezembro de 2015 o saldo era constituído por 3.799 processos pendentes, dos quais apenas 733 (19%) são relativos a anos anteriores a 2015, a maior parte dos processos pendentes 3.066 (81%) foram instaurados no decorrer de 2015. Da observação do gráfico, pode-se concluir que 37% do saldo (1.396) é composto por processos instaurados no último trimestre, pelo que, no final do ano, ainda decorria o prazo legal de quatro meses (Artigo 57º da LGT).

**Gráfico 3 - Sentido da Decisão dos Processos Concluídos em 2015**

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira

Já no que se refere ao sentido da decisão dos processos de revisão administrativa pode verificar-se no gráfico que antecede, que mais de metade (60%) das decisões são favoráveis ao contribuinte. No entanto, de acordo com a AT, uma parte significativa dessas decisões respeita a reclamações apresentadas em resultado do preenchimento incorreto das declarações, pelo que a diferença entre a percentagem de deferimento e indeferimento das reclamações gratuitas é, na realidade, bastante menor.

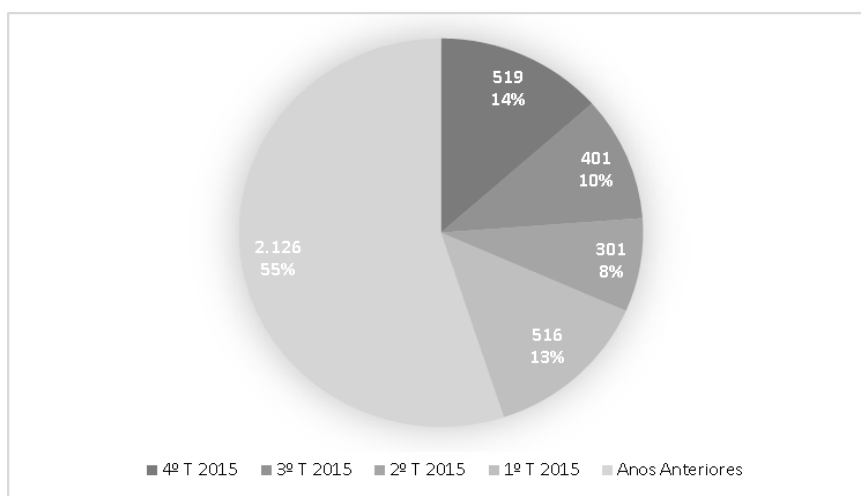
**Gráfico 4 - Recursos Hierárquicos - Valores Chave**

Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira

No que respeita aos recursos hierárquicos estes apenas foram globalmente informatizados em 2012, pelo que neste âmbito não existe evolução histórica referente a

anos anteriores. Assim, no ano de 2014 verifica-se que a taxa de realização do ano é de 96% representando um aumento de 14% face a 2013 e de 15% face a 2012, resultando um saldo de 4.603 processos pendentes. Já no ano de 2015 verifica-se que a taxa de realização é de 120%, resultando num saldo de 3.863 processos pendentes. Existe uma evolução positiva quer da taxa de realização, quer do tempo médio de conclusão dos processos apurado, como adiante teremos oportunidade de demonstrar.

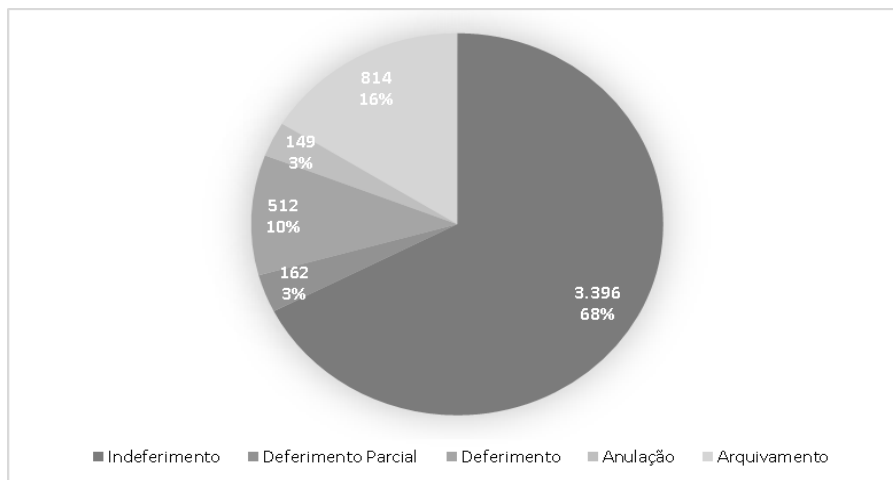
**Gráfico 5 - Recursos Hierárquicos – Antiguidade**



Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira

A antiguidade do saldo de recursos hierárquicos encontra-se distribuída entre processos instaurados em anos anteriores a 2015 (2.126/55%) e em 2015 (1.737/45%), conforme gráfico anterior.

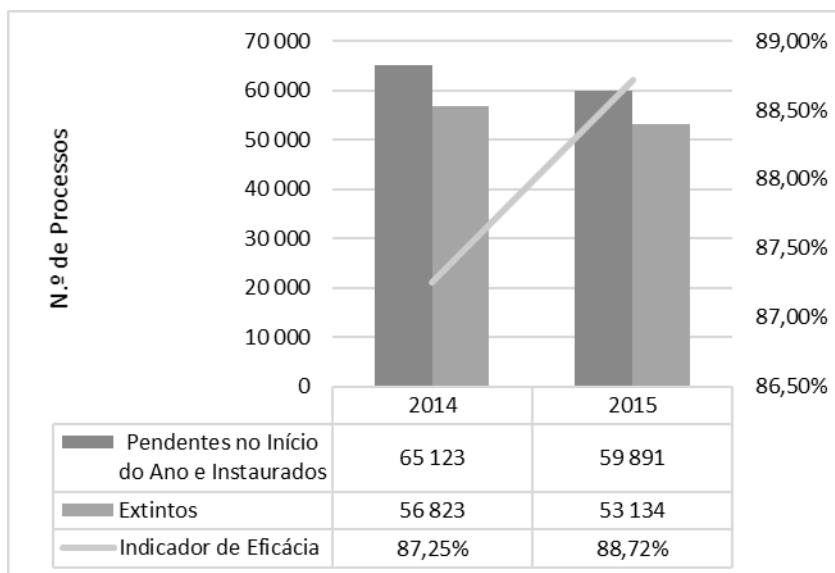
**Gráfico 6 - Recursos Hierárquicos - Sentido da Decisão**



Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira

O sentido da decisão dos recursos hierárquicos extintos em 2015 apresenta um elevado peso das decisões de indeferimento (3.396/68%). Conforme se pode observar no gráfico acima, em apenas 10% (512) e 3% (162) a administração tributária toma uma decisão inversa à verificada nas revisões administrativas.

**Gráfico 7 - Eficácia dos Procedimentos de Revisão Administrativa**

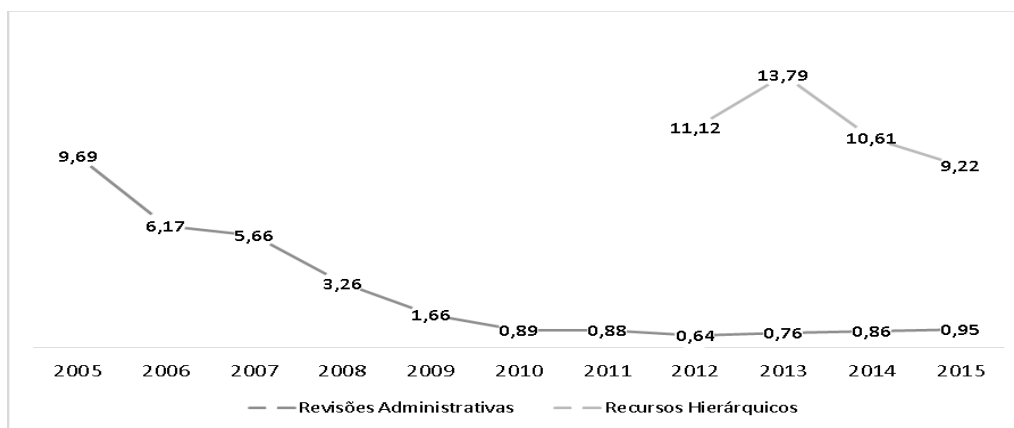


Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira

Em 2015, a AT obteve uma taxa de eficácia de contencioso administrativo de 88,72%, ligeiramente superior quando comparado com o resultado do período homólogo, que foi de 87,25%.

Esta taxa de eficácia engloba todos os procedimentos administrativos tramitados na AT, nomeadamente as revisões administrativas e os recursos hierárquicos.

**Gráfico 8 - Tempo Médio de Conclusão dos Processos (Meses)**



Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira

Da observação do gráfico anterior destaca-se que, neste indicador, os níveis de eficácia da AT apresentam tendências opostas, por um lado as revisões administrativas conheceram um aumento do tempo médio de conclusão de 0,86 meses para 0,95 meses, por outro lado os recursos hierárquicos baixaram o tempo médio de conclusão de 10,61 meses para 9,22 meses. No entanto, numa perspetiva mais alargada no tempo verifica-se que os níveis de eficácia da AT tiveram uma melhoria substancial, pois se em 2005 os processos de revisão administrativa demoravam, em média, 291 dias a concluir, em 2015 os processos foram concluídos, em média, em 29 dias. Já os processos de recurso hierárquico demoravam em média 334 dias em 2012, sendo que em 2015 estes processos foram concluídos em 277 dias.

Não obstante se denote uma melhoria nos níveis de eficácia da AT, quer no que diz respeito ao número de processos findos, quer no que diz respeito à diminuição do tempo médio de conclusão dos processos, os dados anteriormente apresentados, relativos ao estado do contencioso administrativo tributário, permitem concluir que o grau de conflitualidade administrativa registada se mantém desajustado face às capacidades de resposta da AT, considerando que as pendências processuais continuam em progressão ascendente. Se as situações de litígio entre os contribuintes e a AT continuam a crescer, apesar dos níveis de eficácia que se têm vindo a notar, mostra-se urgente estudar as causas geradoras desta litigiosidade e, conseqüentemente, adotar as medidas necessárias à sua diminuição.

Neste mesmo sentido se encontra delineado o plano estratégico da AT para 2015-2019, onde se verifica que um dos pilares fundamentais para evitar desvios na arrecadação de receitas, passa por ter um contencioso administrativo que dirima com celeridade as questões colocadas pelos contribuintes, bem como a qualidade das decisões proferidas, no sentido de evitarem o prosseguimento desnecessário dos processos pela via judicial. O estudo das causas geradoras do contencioso e adoção de medidas tendentes a diminuir o grau de litigiosidade constituem estratégias fundamentais a seguir neste domínio.

### 3.3. Dados do Contencioso Judicial Tributário

Como anteriormente tivemos oportunidade de referir os contribuintes podem, nos termos legais, reagir perante os tribunais contra os atos de que são destinatários, designadamente, apresentando impugnações judiciais, oposições, embargos de terceiros e reclamação de atos em execução fiscal.

Neste âmbito, sempre que a petição do contribuinte dá entrada nos serviços da AT, cabe a esta a organização do processo administrativo e a possibilidade de revogação (total ou parcial) na fase de contestação do pedido apresentado, e, por fim, a remessa ao tribunal.

Na AT, a gestão da tramitação dos processos de contencioso judicial é efetuada através do SICJUT (Sistema de Contencioso Judicial Tributário) o qual entrou em produção em 2010 e tramita, atualmente, os processos judiciais que correm termos na primeira instância, relativos a impugnações, oposições, embargos de terceiros e reclamações dos atos do Chefe de Finanças, sendo que os recursos jurisdicionais ainda não foram informatizados.

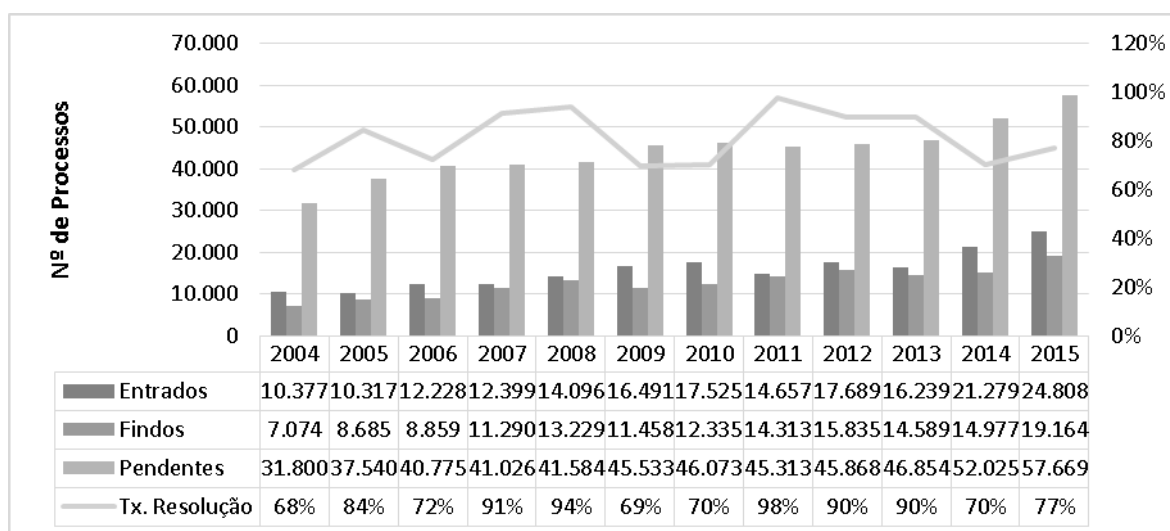
Desde o final de 2011, no contexto das medidas da *troika*, entrou em produção o sistema integrado de tecnologias de informação entre a AT e os TAF o que implicou a conciliação do interface entre as aplicações informáticas de suporte dos processos judiciais naquelas entidades. Este interface permitiu a troca de informação relativa a instauração de processos, diligências processuais, decisões de processos e trânsito em julgado de processos, e tem como objetivo o permanente acompanhamento e monitorização da evolução do contencioso judicial tributário.

No presente capítulo procuraremos caracterizar o contencioso judicial tributário recorrendo para o efeito aos dados divulgados pelos TAF e pela AT, dados esses que apresentam algumas diferenças entre si, justificadas pelo facto de a aplicação informática da AT (SICJUT) não conter processos relativos a algumas espécies processuais que o sistema informático dos TAF tramita (ação administrativa, execução de julgados, outros meios processuais acessórios, outros incidentes da execução fiscal, derrogação do sigilo bancário, intimação para comportamento, processos cautelares) e não tramitar recursos para instâncias superiores.

Neste contexto, de acordo com os dados divulgados pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, é possível constatar que todos os anos entram nas suas

instâncias mais de 10 mil processos de contencioso tributário, e apesar dos esforços desenvolvidos, o número de processos pendentes não cessa de aumentar. Com efeito, desde 2004, o número de processos pendentes aumenta a uma média de 2.000 processos por ano. Para melhor compreendermos o ponto da situação afigura-se-nos essencial retratar sucintamente o movimento processual registado nos Tribunais Administrativos e Fiscais de primeira e segunda instância desde 2004 (quando ocorreu a reorganização da implantação geográfica dos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal) até 2015.

**Gráfico 9 - Movimento Processual nos TAF**



Fonte: Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais e Direção-Geral da Política de Justiça<sup>46</sup>

De facto, da análise dos dados constantes no gráfico anterior, sobressai que o aumento do contencioso tributário está bem patente na evolução do número de processos entrados, aumento esse que não sofreu quebra desde 2004-2005 até 2010. No ano de 2010, deram entrada 17.525 processos tributários, o que representa, tendo por base o ano de 2004, um aumento de 69%. No ano de 2015 deram entrada 24.808 processos o que representa um aumento de 41% face a 2010 e de cerca de 139% face a 2004. Para além disso, constata-se que, em cada um dos anos observados, o número de processos findos, apesar de ter aumentado em relação ao ano anterior (com exceção dos anos 2009 e 2013), foi sempre inferior ao número de processos instaurados, em consequência, o saldo de processos

<sup>46</sup> Relativamente ao ano de 2015 apenas foi possível obter os dados dos processos pendentes na 1ª instância pelo que se presumiu que o valor da 2ª instância se manteve inalterado, sendo que este valor em 2014 representava apenas 7,8% do total de processos pendentes (4090 Proc.º).

pendentes teve um agravamento contínuo, verificando-se que entre 2004 e 2015, ocorreu uma variação de 31.800 para 57.669, o que representa um aumento de 25.869 / 81%.

Referindo-nos à taxa de resolução processual<sup>47</sup>, que mede a capacidade do sistema num determinado ano para enfrentar a procura verificada no mesmo período, percebe-se que, ao longo do período observado, a mesma manifestou uma tendência positiva, embora marginal, pelo que podemos concluir que a tendência para recuperação das pendências é insignificante.

A influenciar aquela tendência está o desagravamento da pendência verificado no ano de 2011, onde é observada uma taxa de recuperação efetiva de 760 processos em relação aos pendentes em 2010. Esta recuperação pode ser explicada por um lado, pela diminuição das instaurações que se verificou naquele ano (que logo no ano seguinte retomou a sua evolução ascendente), mas também pelo facto de ter sido em 2011 que entraram em funções as equipas extraordinárias de juízes tributários<sup>48</sup> com a missão de movimentarem os processos fiscais de valor superior a um milhão de euros.

Por último, recorreu-se ao indicador *disposition time*<sup>49</sup>, tendo sido possível perceber que, ao longo do período em análise, este indicador apresentou uma tendência negativa, pelo que se conclui que o tempo necessário para recuperar as pendências processuais tem vindo a diminuir, conforme se observa no gráfico seguinte.

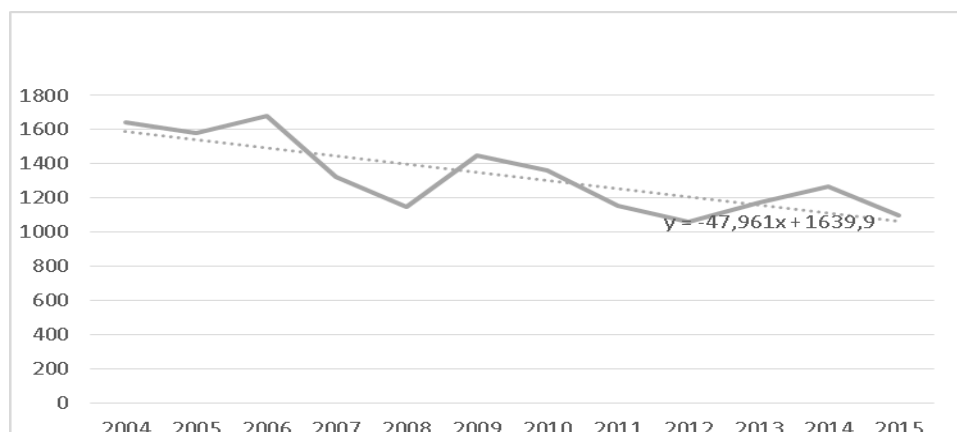
---

<sup>47</sup> A taxa de resolução processual corresponde ao rácio do volume total de processos findos sobre o volume total de processos entrados. Sendo igual a 100%, o volume de processos entrados foi igual ao dos findos, logo, a variação da pendência é nula. Sendo superior a 100%, ocorreu uma recuperação da pendência. Quanto mais elevado for este indicador, maior será a recuperação da pendência efetuada nesse ano. Se inferior a 100%, o volume de entrados foi superior ao dos findos, logo, gerou-se pendência.

<sup>48</sup> Inicialmente, por via da Lei 59/2011, de 29 de novembro, foram criadas duas equipas extraordinárias de juízes tributários: uma a funcionar no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, integrada por quatro juízes; outra a funcionar no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, integrada por três juízes. Posteriormente essas equipas foram reduzidas a cinco juízes, e por deliberação do CSTAF, datada de 19/01/2016, foi determinada a extinção das referidas EEJT a 31/12/2016.

<sup>49</sup> O *disposition time* é um indicador que mede, em dias, o tempo que seria necessário para concluir todos os processos que estão pendentes no final de um determinado período, tendo por base o ritmo do trabalho realizado nesse mesmo intervalo de tempo, ou seja, o número de processos findos nesse período. Aplicado a um ano completo, este indicador consiste na multiplicação por 365 (número de dias num ano) do total de processos pendentes no final do ano dividido pelo total de processos findos ao longo desse mesmo intervalo de tempo.



**Gráfico 10 - Indicador *Disposition Time***

Fonte: Elaboração Própria, adaptado da DGPJ

Refira-se ainda, que o gráfico n.º 9 – *Movimento Processual nos TAF* – reflete apenas o número de processos de contencioso tributário pendentes nos TAF de 1ª e 2ª instância, porque, se a estes processos adicionarmos os processos de contencioso administrativo e os processos que se encontram pendentes no Supremo Tribunal Administrativo, chegamos a um valor aproximado de 76.500 processos pendentes em 31 de dezembro de 2015.

Considerando agora as espécies mais representativas dos processos de contencioso tributário pendentes nos TAF, de acordo com os dados divulgados pela Direção-Geral da Política de Justiça (DGPJ)<sup>50</sup>, é possível afirmar, em relação a 2015, que 43,2% correspondiam a recursos de impugnação, 36,1% a embargos/oposição, 13,6% a recursos de contraordenação e 3,3% a ações administrativas.

No que respeita aos valores dos processos de contencioso tributário pendentes nos TAF, de acordo com o CSTAF, no final de 2007 estavam em discussão montantes que rondavam os 13 mil milhões de euros. Este valor sofreu um desagravamento, sendo que em 31 de maio de 2011 o SITAF (Sistema informático dos Tribunais Administrativos e Fiscais) registava 44.402 processos tributários com valores em litígio a rondar os 9,59 mil milhões de euros. Desses processos, 36% tinham um tempo de vida nos tribunais superior a três anos.

Todavia, é de salientar a significativa relevância que os processos com valores superiores a um milhão de euros possuem no universo do contencioso tributário, visto que, em 31 de maio de 2011, 2,7 % do total de processos pendentes representavam 70,6% do

<sup>50</sup> Cfr. Destaque estatístico n.º 41, de abril de 2016, da Direção-Geral da Política de Justiça, relativo ao movimento processual nos TAF de 1ª instância.

montante total em litígio nestes tribunais. Por sua vez, os processos com valores inferiores a 50.000 euros (69,5% do total de processos pendentes) representavam apenas 3,86% do montante total em litígio.

Na tabela seguinte podemos observar os dados relativos aos processos de contencioso judicial tributário de valor igual ou superior a um milhão de euros que se encontram pendentes nos tribunais administrativos e fiscais (STA, TCA's e TAF's), cujo acompanhamento foi tornado uma prioridade absoluta e objeto da medida 3.27 do Memorando de Entendimento sobre as condicionalidades da Política Económica assinado em 17 de maio de 2011, entre a República Portuguesa, o Banco Central Europeu, a Comissão Europeia e o Fundo Monetário Internacional.

**Tabela 1 - Dados dos Processos de Contencioso Judicial Tributário de Valor > 1M€**

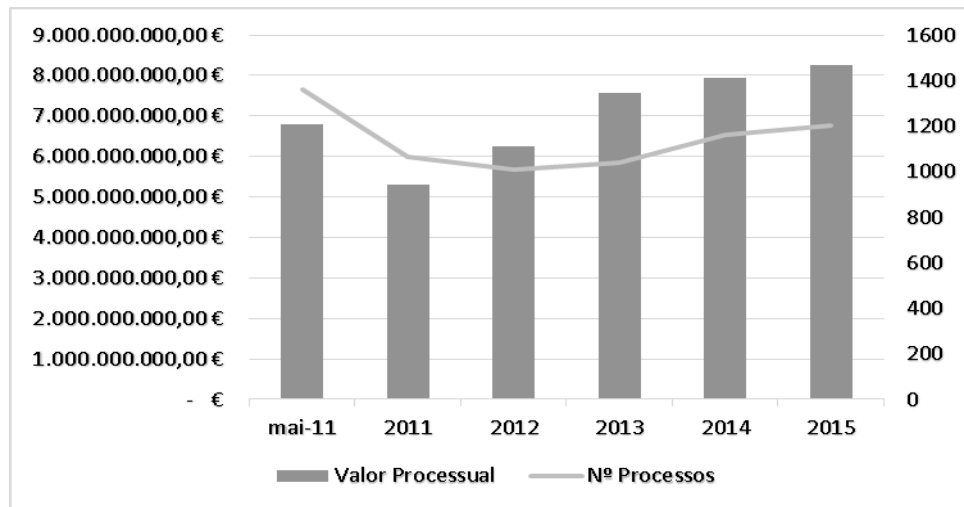
Anos	Saldo Inicial		Instaurados		Findos		Saldo Final	
	Nº Processos	Valor €	Nº Processos	Valor €	Nº Processos	Valor €	Nº Processos	Valor €
2011	1359	6.798.648.341	295	1.129.965.600	589	2.620.866.936	1065	5.307.747.004
2012	1065	5.307.747.004	746	4.517.229.807	801	3.571.667.320	1010	6.253.309.491
2013	1010	6.253.309.491	623	4.520.847.872	593	3.180.978.029	1038	7.567.882.645
2014	1038	7.567.882.645	475	2.667.619.809	372	2.173.151.413	1160	7.938.468.304
2015	1160	7.938.468.304	503	2.655.045.490	458	2.336.924.514	1205	8.256.589.280

Fonte: Elaboração própria, adaptado do CSTAF

Do levantamento efetuado aos processos de valor superior a um milhão de euros pendentes nos tribunais da jurisdição administrativa e fiscal, em 17 de maio de 2011 (data da celebração do Memorando de Entendimento), encontravam-se pendentes 1.359 processos, dos quais 1.219 nos tribunais de 1.<sup>a</sup> instância, 121 nos Tribunais Centrais Administrativos e 19 no Supremo Tribunal Administrativo, ascendendo o respetivo valor processual a cerca de 6,8 mil milhões de euros.

Em dezembro de 2015, encontravam-se pendentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais 1.205 processos, dos quais 905 nos tribunais de 1.<sup>a</sup> instância, 230 nos Tribunais Centrais Administrativos e 70 no Supremo Tribunal Administrativo, ascendendo o respetivo valor processual a cerca de 8,2 mil milhões de euros.

Da análise da tabela anterior e do gráfico seguinte sobressai que, excetuando o ano de 2011, em todos os anos observados os processos extintos são em número inferior aos instaurados. Assim, o saldo de processos entre o final de 2011 e 2015 teve uma variação de 1.065 para 1.205, o que representa um aumento de 140/13%. Já em termos de valor, verifica-se um aumento de 156%, ou seja, cerca de três mil milhões de euros.

**Gráfico 11 - Número de Processos de Valor > 1M€**

Fonte: Elaboração própria, adaptado do CSTAF

Para completar a nossa pesquisa, recorreremos à informação divulgada pela Autoridade Tributária no Relatório do Contencioso Judicial Tributário de 2013, a qual, apesar de se encontrar limitada aos anos de 2011 a 2013, e de apenas incluir dados relativos a processos judiciais que correm termos na primeira instância, permite efetuar uma caracterização mais pormenorizada do contencioso judicial tributário, quando comparada com a informação disponibilizada pelo CSTAF.

Assim, de acordo com aquele relatório<sup>51</sup>, no que diz respeito às pendências dos processos judiciais nos TAF, constata-se que o saldo de processos entre janeiro de 2011 e dezembro de 2013 teve uma variação de 33.623 para 40.452, o que representa um aumento de 6.829 (20%). Para o mesmo período, o saldo em valor aumentou de 7.052 mil milhões de euros para 7.729 mil milhões de euros, o que representou um aumento de 677 milhões de euros.

Relativamente ao saldo existente em dezembro de 2013, tivemos oportunidade de constatar que as oposições representavam 45% dos processos pendentes e em termos de valor agregavam, apenas, 17% do total, pelo que o valor médio rondava os 73 mil euros. As impugnações, que representavam 50% dos processos pendentes, em termos de valor agregavam, 70% do total, pelo que o valor médio rondava os 266 mil euros.

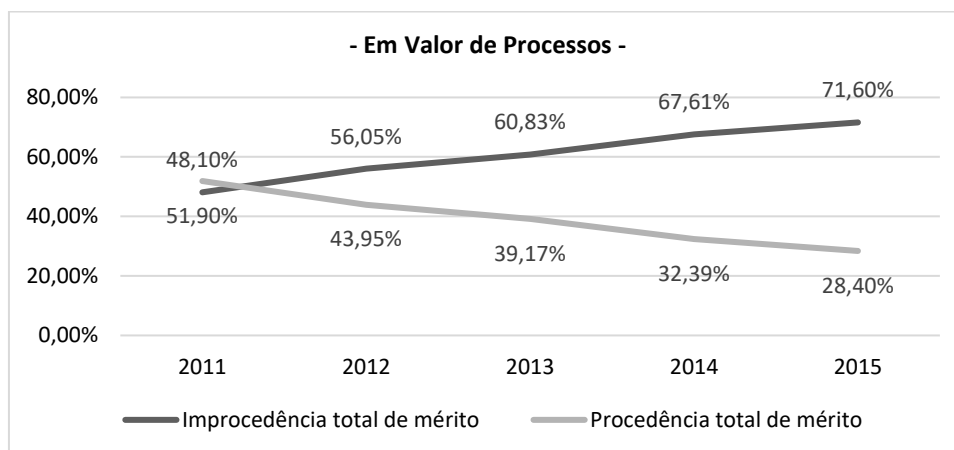
<sup>51</sup> Ver tabela de processos de contencioso judicial pendentes (Dados da AT) – Anos 2011 a 2013, no Anexo III

Os processos de valor superior ou igual a um milhão de euros (inclui oposições, impugnações e reclamação dos atos do Chefe de Finanças) ascendiam, em dezembro de 2013, a 791, cerca de 1,96% do total de processos pendentes e representavam, em valor de processo, 5 mil milhões de euros, verificando-se um peso relativo de 67% no valor de processos pendentes.

No que respeita à origem dos atos contestados verifica-se que 51% têm origem no processo executivo e 34% no procedimento de liquidação ou em procedimentos de segundo grau que visam aquele. Em aproximadamente 14% das impugnações os contribuintes optaram pelo recurso direto à via judicial.

No que concerne ao sentido da decisão dos processos concluídos com decisão judicial, e considerando como critério o valor dos processos decididos pelos tribunais, verificou-se que no ano de 2015 a percentagem de decisões favoráveis à AT foi de 71,6%, face a apenas 28,4% de decisões a favor dos contribuintes. Podendo concluir-se que no decurso de 2015 houve uma consolidação da melhoria da prestação da AT, a que se tem vindo a assistir desde 2012.

**Gráfico 12 - Sentido da Decisão Judicial de Mérito – Em valor de processos**



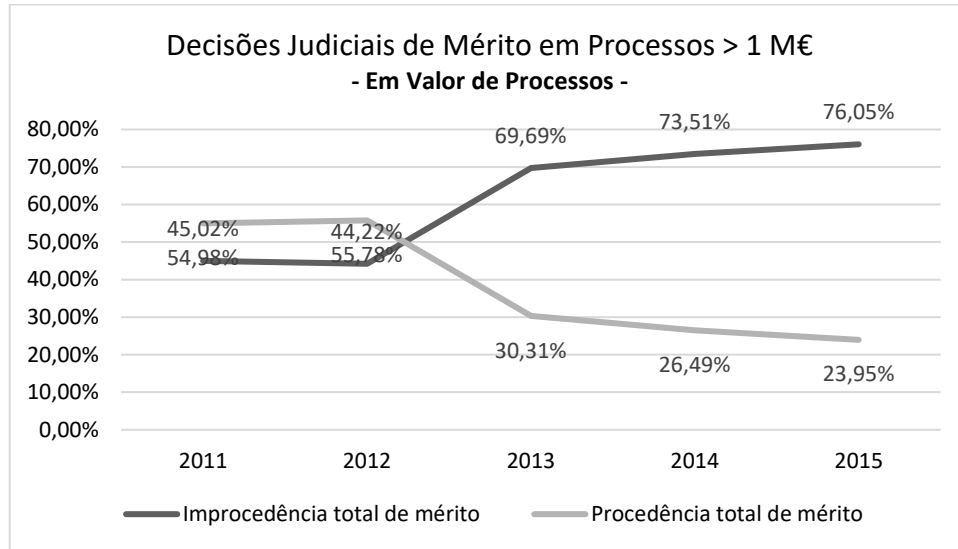
Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira<sup>52</sup>

No que alude aos processos de valor superior a um milhão de euros, é possível verificar que a percentagem de processos decididos em tribunal a favor da AT, no ano de 2015, é ainda maior do que considerando o universo de todos os processos. Assim, 76,05% de

<sup>52</sup> Os gráficos n.º 12 e 13 foram elaborados pela AT com base nos dados extraídos do SICJUT em 17/01/2016.

processos foram decididos a favor da AT, enquanto 23,95% de processos foram decididos a favor do contribuinte.

**Gráfico 13 - Sentido da Decisão Judicial de Mérito em Processos de Valor > 1 M€**



**Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira**

Estes dados poderão ser indicadores de que as decisões adotadas pela AT (inspeções, correções e liquidações adicionais) são cada vez mais bem fundamentadas e rigorosas, uma vez que obtêm cada vez mais ganho de causa em tribunal.

São também resultado do plano estratégico colocado em marcha pela AT para a representação do Estado, o qual assenta em três vetores: ação coordenada a nível nacional, qualidade dos "advogados do Estado", bem como a sua participação ativa nas várias fases do processo judicial tributário. Para a concretização deste plano que passa por uma gestão centralizada para garantir "uniformidade e sistematicidade na defesa dos interesses do Estado", foi criada uma infraestrutura de sistemas de informação que torna possível a comunicação imediata, mas também uma monitorização, em tempo real, do desenvolvimento dos processos. Foi ainda definida uma política de recursos humanos para seleção e formação da equipa de representantes da Fazenda Pública nos TAF.

Não obstante se terem constatado divergências em relação aos valores divulgados pela AT e pelos TAF, as mesmas não invalidam que, em face dos dados apresentados, se conclua que o estado do contencioso judicial tributário assume uma dimensão preocupante. Estão em causa mais de 55.000 processos pendentes cujos valores se situam acima dos 8 mil milhões de euros, isto se não tivermos em consideração os litígios que se encontram a ser

dirimidos no Centro de Arbitragem Administrativa, os quais, de acordo com as últimas estatísticas<sup>53</sup> se situavam na ordem dos 93 milhões de euros. Paralelamente a estes litígios há ainda a considerar os processos que se encontram suspensos por declaração de insolvência, os quais, de acordo com os dados divulgados pela AT<sup>54</sup>, ascendiam, em dezembro de 2015, a 3,5 mil milhões de euros.

Estamos assim perante um cenário que é revelador da aguda crise que a justiça tributária atravessa, visto que, apesar das medidas tomadas no sentido da recuperação das pendências nos tribunais, nomeadamente com a implementação do plano excecional de recuperação dos processos de valor superior a um milhão de euros e com a entrada em vigor da arbitragem tributária, estas mostram-se ainda insuficientes para resolver o saldo estrutural que ascende a cerca de 10 mil milhões de euros, sendo que montantes desta ordem de grandeza podem redundar num sério depauperamento das contas públicas.

A resolução deste estado de eminente colapso da justiça tributária exige ser colocada no topo das prioridades do Governo, pois no limite, a ineficiência dos tribunais poderá pôr em causa a existência do próprio Estado de Direito, pela incerteza nas decisões judiciais, pela perceção de insegurança jurídica e pela degradação da confiança dos cidadãos na Justiça.

Por conseguinte, em face da necessidade de adoção de medidas adicionais que possam conduzir o contencioso tributário a números condizentes com os de um Estado fiscal desenvolvido, é essencial, antes de mais, procurar conhecer as causas dos atuais níveis de litigiosidade fiscal, tarefa essa à qual nos dedicaremos no ponto que se segue.

### **3.4. Determinantes dos Atuais Níveis de Contencioso Tributário**

Em termos gerais as disputas fiscais podem surgir por diversas razões, embora na maioria dos casos, uma disputa fiscal surge porque nem sempre a AT e o contribuinte

---

<sup>53</sup>Cfr. Centro de Arbitragem Administrativa, dados reportados a 11.12.2013, consultados em: [http://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/CAAD-Estatisticas\\_Arbitragem\\_Tributaria](http://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/CAAD-Estatisticas_Arbitragem_Tributaria).

<sup>54</sup> Cfr. Ministério das Finanças, Direção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários, Boletim da Carteira de Dívida – 4º trimestre de 2015.

concordam na quantificação e/ou na qualificação do facto tributário ou na interpretação de uma norma jurídica.

A maioria dos litígios fiscais tem a sua origem num ato de liquidação. As liquidações podem ser feitas pelas autoridades fiscais (como é exemplo o caso do IRS, que tem por base informações divulgadas pelos contribuintes, ou como é o caso das liquidações adicionais promovidas pela inspeção tributária) ou diretamente pelo contribuinte (como é geralmente o caso do IRC e do IVA). Em suma, estamos perante atos tributários que resultam da relação jurídico-tributária estabelecida entre a AT e o contribuinte, ato esse que invariavelmente coloca em campos antagónicos ambos os sujeitos desta relação, a administração que quer ver os seus objetivos de cobrança atingidos, e o contribuinte que pretende preservar o seu património, resultando, não raras vezes, em diferendos que virão a ser dirimidos judicialmente.

A este respeito Saldanha Sanches<sup>55</sup> referiu que “o litígio tributário pode residir no *an* ou no *quantum* de uma dívida fiscal, nos exatos contornos de um dever de cooperação ou em qualquer outra obrigação atribuída ao contribuinte (...) possui características próprias, como consequência direta dos poderes que são atribuídos à AT para as suas tarefas de aplicação da lei e que lhe permitem afetar a esfera jurídica do administrado sem prévia intervenção judicial”.

Apesar de a conflitualidade ser uma característica típica da relação entre a administração fiscal e os contribuintes, em Portugal assiste-se hoje a um excessivo volume de litigância fiscal, sobretudo ao nível judicial, conforme tivemos oportunidade de demonstrar no apartado anterior. Este facto acarreta problemas de diversa ordem, nomeadamente: a falta de eficiência da AT na arrecadação de receita fiscal, o que inevitavelmente culminará num aumento da carga fiscal; a falta de capacidade do poder judicial que é geradora de decisões judiciais produzidas em tempos que lhe retiram muita da sua utilidade, limitando assim, em alto grau, a sua eficácia; o clima de insegurança jurídica que se gera e que desestimula o investimento, colocando em causa o desenvolvimento do país e criando sérios obstáculos à competitividade do sistema fiscal.

---

<sup>55</sup> SALDANHA SANCHES, J.L.: “*O Processo Fiscal*”, Separata do 1º Suplemento do Dicionário Jurídico da Administração Pública (1998).

De facto, de acordo com o Observatório da Competitividade fiscal de 2015<sup>56</sup>, 44% das empresas inquiridas neste estudo destacam como áreas mais importantes para captar/manter investimento a “simplificação burocrática em geral” e 38% das empresas destacam o “Funcionamento eficaz dos tribunais”, sendo que, como maiores obstáculos ao investimento em Portugal, foram considerados pelas empresas inquiridas os seguintes: o “Funcionamento da justiça” (54%), “Custos de contexto/burocracia em geral” (54%) e a “Instabilidade do sistema fiscal” (42%). Ainda de acordo com o mesmo estudo, os principais custos de contexto continuam a ser o “Funcionamento dos tribunais” (65%) com um aumento de 15 pontos percentuais em relação ao ano anterior. A “Burocracia em geral” (38%), e a “Instabilidade legislativa” (37%) ocupam atualmente o 2º e 3º lugar. A área apontada como a mais relevante para a redução de custos de contexto é a do “Funcionamento dos tribunais”, com 61% das respostas.

Rocha (2012)<sup>57</sup>, num estudo intitulado “*A Justiça Tributária como obstáculo à internacionalização*”, refere que são essencialmente quatro os fatores de perturbação ou de impedimento da internacionalização: i) A complexidade das leis; ii) A complexidade das atuações administrativas; iii) A excessiva litigiosidade; e iv) A inadequação das estruturas jurisdicionais.

De acordo com o Memorando de entendimento sobre as condicionalidades de Política Económica celebrado em 17 de maio de 2011 entre a República Portuguesa, o BCE, a CE e o FMI, o bom funcionamento do sistema judicial é “*essencial para o funcionamento correto e justo da economia*”, contribuindo de forma decisiva para o incremento da atratividade e competitividade do ordenamento jurídico nacional.

Mas, a verdade é que na origem de um volume excessivo de litigação fiscal podem estar inúmeros fatores. A solução a longo prazo para o problema pode envolver mudanças em vários aspetos e procedimentos, quer da AT quer do poder judicial, dependendo do que está a contribuir para o nível de disputas. No entanto, por agora começaremos por efetuar um diagnóstico das principais causas que podem contribuir para o agigantar da litigiosidade

---

<sup>56</sup> Cfr. Deloitte, «Observatório da Competitividade Fiscal 2015», maio de 2015 – Trata-se de um estudo realizado com o objetivo de dar a conhecer as expectativas gerais dos empresários face ao sistema fiscal português.

<sup>57</sup> Cfr. Texto originalmente publicado em *Internacionalização e tributação* (coord. Manuel Pires e Rita Calçada Pires), Ed. Universidade Lusíada, Lisboa, 2012, pág. 2.



fiscal, para numa fase final se efetuar uma reflexão sobre o atual paradigma de contencioso, apresentando algumas ideias, enquanto contributo pessoal para a resolução do problema.

O problema de que nos ocupamos no presente trabalho e cujas causas procuraremos compreender, quer seja pela sua dimensão quer seja pelas suas consequências, tem sido objeto de estudo por parte da doutrina, tendo sido identificados diversos fatores que explicam a existência de tal fenómeno, como sejam, a complexidade das normas tributárias, a instabilidade da legislação tributária, a prepotência na atuação da Administração Tributária, e a crescente consciência, por parte dos contribuintes, dos direitos que podem exercer perante a AT, o que constitui as chamadas fontes tradicionais de litigação tributária (Domingos, 2013)<sup>58</sup>.

No entanto, este fenómeno que assola o contencioso tributário não é um problema exclusivo do nosso país, de facto, parece ser uma tendência generalizada e transversal a muitos outros ordenamentos, suscitando muitas preocupações e críticas por parte da doutrina. De acordo com um estudo efetuado pela Universidade de Barcelona<sup>59</sup> foram identificadas como principais causas da conflitualidade fiscal em Espanha os seguintes fatores:

- i. A complexidade do sistema fiscal;
- ii. Propensão para a fraude ou para a otimização fiscal por partes dos contribuintes;
- iii. Atitude inadequada por parte da administração fiscal;
- iv. Mecânica do sistema fiscal, baseado essencialmente nas autoliquidações massivas.

De acordo com Lago Montero (2005)<sup>60</sup>, citado por Rosa Galán<sup>61</sup>, as causas da litigiosidade em matéria tributária podem ser estruturadas em causas “remotas”, “mediatas” e “imediatas”.

Assim, o primeiro e principal fundamento da conflitualidade tributária encontra-se, na opinião daquele autor, na “tensão intrínseca entre o dever de contribuir e o direito de fazê-lo da maneira mais vantajosa”, causa remota esta à qual se junta “a desconfiança dos

---

<sup>58</sup> NICOLAU DOMINGOS, F.J.: “*Los Métodos de Resolución Alternativa de Conflictos Tributarios: Nuevas Tendencias Dogmáticas*” – Tesis Doctoral – Universidad de Extremadura, Cáceres, 2013, p. 9.

<sup>59</sup> Cfr. Informe sobre “Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz do derecho comparado”. (Coord. por Luis Manuel Alonso González) Ed. Colegio Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, 2014, p. 19.

<sup>60</sup> LAGO MONTERO, J.M.: “De la litigiosidad y la justicia tributaria” *Rev. Técnica Tributaria* núm. 69, 2005, pág.55.

<sup>61</sup> ALFONSO GALAN, R. M.: “La litigiosidade y Justicia tributaria” Universidad de Salamanca.

cidadãos num sistema tributário muito oneroso para alguns e pouco neutro no tratamento de operações análogas, tanto no plano normativo como no campo aplicativo”.

Ainda de acordo com aquele autor, como causas mediatas de carácter normativo foram enumeradas as seguintes:

1. A complexidade da norma tributária;
2. A proliferação de regimes especiais e de benefícios fiscais;
3. A proliferação de conceitos jurídicos indeterminados; e
4. A abundância de obrigações formais impostas normativamente

Para além das causas mediatas Lago Montero, na sua classificação, menciona também causas imediatas de carácter aplicativo, sistematizando-as nas seguintes:

1. Incapacidade da Administração Tributária para avaliar a capacidade económica real de todos os contribuintes; e
2. Prepotência histórica da Administração, concretizada no facto de, na sua atuação, a Administração parecer confundir com frequência o interesse público com a maximização da arrecadação da receita fiscal.

Também a propósito da conflitualidade fiscal e das suas causas, Ferreiro Lapatza (2005)<sup>62</sup> proferiu as seguintes palavras:

*“A visão de um sistema fiscal claro, simples, coerente e estável certamente não corresponde à realidade atual. Com frequência se tem constatado o carácter meticuloso, excessivo, casuístico e complexo da norma tributária, em cuja redação se utiliza uma linguagem esotérica e obscura que não é mais do que o resultado de uma mistura atropelada da linguagem técnica do direito, da economia e da contabilidade. Uma norma instável, cujas alterações constantes obedecem muitas vezes a necessidades de propaganda eleitoral que usa a escuridão da linguagem técnica fiscal para esconder o seu vazio”* (tradução nossa).

Como mais adiante teremos oportunidade de demonstrar, diversos podem ser os fatores suscetíveis de influenciar o nível de conflitualidade fiscal. No entanto, para que uma análise mais profícua seja possível, entendeu-se necessário proceder a uma segmentação dos

---

<sup>62</sup> Cfr. *“La Justicia Tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos”*, Marcial Pons, 2005, p. 33, consultado em Informe sobre “Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal ...”, ob. cit., p. 19.

fatores que operam como causas da litigância tributária em quatro áreas distintas: causas que podem ter origem em fatores político-normativos; causas relacionadas com a atividade da administração tributária; causas relacionadas com o comportamento do contribuinte-cidadão e, por último, causas inerentes à atividade do poder judicial.

### 3.4.1. Fatores político-normativos

No que diz respeito às causas político-normativas, ressaltam de imediato duas situações de extrema importância, a complexidade e a instabilidade das normas fiscais do Ordenamento-jurídico português.

A complexidade normativa pode aferir-se tendo por base uma multiplicidade de fatores, nomeadamente: volume de legislação fiscal produzida; redação pouco rigorosa; falta de clareza do seu conteúdo; excesso de pormenores; quantidade de cálculos necessários à sua aplicação e conhecimentos específicos ou técnicos necessários para a sua compreensão. Acresce que, no Ordenamento tributário português, não é incomum assistir-se à dispersão das normas fiscais por vários diplomas, com a agravante de nem sempre estarem coordenadas ou harmonizadas entre si, quando não mesmo em flagrante contradição (Rocha, 2012). Finalmente, é ainda de destacar a proliferação de conceitos indeterminados nas normas tributárias, cuja margem de imprecisão do seu conteúdo tem de ser vencida pelo agente da administração e que em nada beneficia os índices de litigação (Domingos, 2013).

De igual modo, a instabilidade das normas fiscais é uma realidade do Ordenamento tributário português, constituindo, de acordo com alguns autores<sup>63</sup>, uma fonte de litigação tributária. Na verdade, nos últimos anos, temos assistido a uma grande instabilidade e constante mutação da lei fiscal, afetando ora normas substantivas, ora normas adjetivas. De acordo com o Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal<sup>64</sup>, *“esta situação resulta não apenas de mudanças mais ou menos profundas das políticas económicas, mas também a pressões resultantes da luta política conjuntural. O que tem resultados nefastos, para os cidadãos, para as empresas e para a economia em geral, aparecendo o direito tributário e os respetivos procedimentos como enfermando de um defeito estrutural generalizado: o*

<sup>63</sup> Cfr. Francisco J. Nicolau Domingos, *“Los métodos de resolución alternativa ...”*, ob. cit., p. 35.

<sup>64</sup> Cfr. *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal. Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, publicado pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública – Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, p. 586, consultado em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal\\_VFinal.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8AFAA047-5AB4-4295-AA08-E09731F29B0A/0/GPFRelatorioGlobal_VFinal.pdf).

*legislador cria, constantemente, procedimentos diversos, correspondentes a uma complexa panóplia de atos praticados pela Administração Tributária”.*

“A instabilidade fiscal em Portugal tem sido bastante elevada, fazendo-se sentir de igual modo nos três principais impostos”, refere um estudo do professor Joaquim Miranda Sarmiento, que analisa as alterações efetuadas nos códigos do IRS, IRC e IVA entre 1989 e 2014. As conclusões são devastadoras: um total de 2336 artigos alterados só naqueles impostos. Se forem incluídos mais seis tipos de imposto, as alterações fiscais efetuadas ao longo de 26 anos envolvem 3178 artigos.

Para Cidália Lopes (2014)<sup>65</sup> a principal razão para a dimensão preocupante dos atuais níveis de litigiosidade fiscal assenta na complexidade do sistema fiscal e na falta de estabilidade legislativa, associadas a uma cultura de não punição do contribuinte infrator, acrescentando que, a manter-se este contexto os conflitos entre a AT e o contribuinte só podem aumentar. Ainda neste sentido, Cidália Lopes (2006) citada por (Carvalho, 2012, p.10) refere que a complexidade do sistema tributário depende do aumento da incerteza e da legislação fiscal. De facto, à medida que aumenta a profusão legislativa, aumenta a incerteza e a dificuldade de interpretação das normas, resultando na necessidade de o contribuinte se socorrer de informações vinculativas da AT, as quais, não raras vezes, tardam em chegar e nem sempre são coerentes, pois a própria administração nem sempre tem critérios uniformes na interpretação da lei<sup>66</sup>. Tudo isto resulta na ineficiência da AT, num aumento de custos de cumprimento para o contribuinte, e, conseqüentemente, na diminuição do grau de cumprimento, criando com isso novas situações de litigiosidade.

Porém, admitindo que a eliminação da complexidade legislativa e conseqüentemente a complexidade do sistema fiscal, seria um meio para diminuir o contencioso tributário, este será, porventura, um objetivo difícil de alcançar, sobretudo perante a atual conjuntura global, em que cada vez mais surgem novos instrumentos financeiros e novas oportunidades de evasão fiscal. Neste contexto, o sistema fiscal, para além de ser um veículo utilizado em função de opções políticas, como forma de atingir os objetivos económicos do Estado, é também uma forma de os governos acompanharem a constante mutação e evolução da

---

<sup>65</sup> Disponível em: <http://www.iscac.pt/files/clipping/35561404136503.pdf>

<sup>66</sup> Cfr. *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal...*, ob. cit., p.593.

sociedade, e de criarem mecanismos conducentes ao combate eficaz da fraude e da evasão fiscal.

Um outro fator político-normativo influenciador dos níveis de litigação tributária está relacionado com o conjunto de obrigações acessórias que são exigidas ao contribuinte, designadamente as inúmeras prestações de natureza documental e informativa, como a entrega de declarações, o preenchimento de formulários, a emissão e comunicação de faturas e recibos, o fornecimento de várias informações à AT, relacionadas com as respetivas atividades, mas também relacionadas com a atividade de terceiros. Para além disso, assiste-se hoje a uma tendência para a massificação do modelo baseado nas autoliquidações em oposição ao modelo clássico baseado na declaração do contribuinte e na subsequente liquidação efetuada pela AT. Face à existência de regras e obrigações fiscais cada vez mais complexas, que pretendem não só aliviar o esforço da Administração, mas também combater estratégias cada vez mais sofisticadas de fuga aos impostos, o cumprimento fiscal é cada vez mais difícil de obter.

Também a diversidade de impostos existentes no Ordenamento-jurídico português, as bases de incidência, a diversidade de taxas, a proliferação de isenções, exceções e benefícios fiscais, são fatores que contribuem para a complexidade do sistema fiscal, põem em causa princípios como a igualdade e a equidade e conduzem ao avolumar da litigiosidade fiscal (Domingos, 2013).

Perante esta realidade, é razoável admitir que todos estes fatores político-normativos contribuem em larga medida para que uma das mais estruturantes dimensões do Estado Constitucional — o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança — fique seriamente abalada, o que inevitavelmente conduz ao aumento dos níveis de litigiosidade fiscal.

### **3.4.2. Fatores relacionados com a atividade da Administração Tributária**

Na última década temos assistido a grandes alterações na AT. A par de diversas alterações legislativas, nomeadamente no que respeita à reforma fiscal do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de significativas alterações a nível das obrigações declarativas dos contribuintes, as alterações de maior relevo advêm da melhoria dos sistemas de informação

da AT e da introdução de novas ferramentas informáticas e tecnológicas sobretudo de combate à fraude e evasão fiscal.

De facto, nos últimos anos, a AT tem apostado na melhoria dos seus sistemas de informação, recorrendo designadamente a soluções de *Business Intelligence*, suportada em conceitos de *big data*, para o cruzamento de informação, o que tem permitido a construção de relatórios de gestão dinâmicos e de previsões. A utilização de ferramentas colaborativas possibilita a análise e discussão partilhada de resultados, potencia uma tomada de decisões consciente e permite, ainda, avaliar, de forma eficaz e eficiente, a prossecução de objetivos previamente estabelecidos. Nesse sentido, a AT tem vindo a reforçar as suas bases de dados de gestão e a melhorar a qualidade dos indicadores de desempenho.

Estes avanços tecnológicos nos serviços da AT, aliados a uma cultura de maximização das receitas, agravada pela atual crise económico-financeiro, têm vindo a provocar algum desequilíbrio entre aquilo que são os direitos do Estado e os direitos dos contribuintes. Com efeito, nos últimos anos tem-se verificado a maximização das potencialidades dos mecanismos de cobrança de impostos, o que aliado a um contexto peculiar de grave crise económica, tem contribuído para um significativo aumento do contencioso tributário. Na verdade, com a automatização dos processos, transferência da carga burocrática para as empresas e famílias e a introdução de diversos mecanismos de cruzamento de informação, a AT está neste momento munida das ferramentas necessárias para a cobrança massiva de impostos. Também ao nível da inspeção tributária, se tem verificado uma agilização das ações inspetivas, dado que a AT tem na sua posse em tempo real (ou quase) a informação necessária para proceder à fiscalização dos contribuintes ao nível dos diversos impostos.

No entanto, verifica-se que nesta ânsia de cobrar impostos muitos são os erros cometidos pela AT, exemplo disso são os múltiplos casos de penhoras automáticas por dívidas cujo pagamento foi já efetuado, mas ainda não registado informaticamente, ou quando já foi prestada garantia, e mesmo, de penhoras realizadas antes da própria citação para o processo executivo. Também o exponencial aumento das notificações das liquidações de impostos aos devedores, adveniente da eficaz implementação de sistemas de notificação e de alertas muito agressivos pela AT, terá contribuído para aumentar as dívidas por pagar. Entre elas estão “dívidas sem sentido” resultantes de impostos e taxas cobradas em massa

que a própria AT irá certamente anular. Os propósitos da simplificação e desmaterialização dos procedimentos da AT não poderão, em circunstância alguma, justificar estes atropelos, que muitas vezes são causadores do aumento da litigiosidade fiscal.

Para além disso, denota-se uma falta de uniformização de procedimentos (declarativos, prazos, reclamações) ao nível administrativo, motivada sobretudo pelo facto de existirem inúmeros códigos fiscais a regularem matérias semelhantes, o que origina, muitas vezes, soluções diferentes. Deverão, por isso, ser implementadas medidas que conduzam, por um lado, à simplificação legislativa, e por outro a um maior controlo por parte da AT, de modo a que seja possível institucionalizar procedimentos, promover a articulação entre os diversos serviços, garantindo assim a uniformidade na atuação dos seus órgãos.

Verifica-se ainda, com assaz frequência, que os funcionários dos serviços de finanças desconhecem os procedimentos requeridos ou as aplicações informáticas adequadas, indiciando carência de formação tanto em matérias de cariz jurídico-fiscal como em informática. Igualmente preocupante é a insuficiência de técnicos razoavelmente especializados para resolver os casos mais complexos que, na falta de outras soluções, acabam por cair em serviços deficientemente qualificados. Por outro lado, verifica-se igualmente a necessidade de continuar a investir em infraestruturas informáticas, equipando adequadamente a AT, de forma a garantir maior celeridade aos processos administrativos e, de igual forma, como meio de combate à evasão fiscal.

Em suma, como consequências principais da falta de investimento, podem identificar-se fundamentalmente: a incapacidade de combater mecanismos fraudulentos de elevada complexidade; incapacidade de responder às necessidades administrativas por falta de pessoal; maior morosidade dos processos; um número insatisfatório de ações de inspeção; e uma maior taxa de litigância.

De acordo com o Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, *“como fator eventualmente suscitador do aumento de litígios e do contencioso pendente, foi indicado também o Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública (SIADAP), na medida em que se possa revelar, como parece, um fator de pressão excessiva sobre os funcionários e serviços, com vista a obtenção de resultados predominantemente quantitativos (Ex: os inspetores tributários estão mais pressionados para efetuarem mais*

*correções e os serviços de finanças pressionados para as cobranças no processo de execução fiscal)*”. De facto, não é raro observarmos liquidações adicionais ou correções à matéria coletável efetuadas pela inspeção tributária em que se sabe de antemão que as quantias liquidadas não vão ser cobradas, servindo apenas para engrossar o saldo das execuções fiscais pendentes, quer seja pelo facto de os contribuintes não terem meios para pagar nem qualquer património penhorável, quer seja pelo facto de se estes decidirem contestar judicialmente haver uma forte possibilidade de obterem mérito nas decisões. Estão-se, assim, a criar situações que implicam o aumento do trabalho administrativo sem contrapartida na receita, e o aumento de litigância inútil e incompreensível.

Mais recentemente<sup>67</sup>, os contribuintes foram colocados, de uma forma indireta, a “fiscalizarem” a atividade económica das empresas. Ao serem introduzidos diversos benefícios fiscais a nível do IRS, como sejam a dedução à coleta de IRS de despesas gerais familiares e a dedução parcial do IVA suportado em faturas de determinados serviços, os cidadãos passaram a consultar de uma forma regular o Portal das Finanças (e-fatura), introduzindo manualmente as faturas que não foram comunicadas pelos agentes económicos, acionando as “campainhas” do lado da AT para ações de inspeção “cirúrgicas” a contribuintes menos atentos ou que não dispõem de recursos (internos ou externos) que permitam uma gestão adequada dos seus riscos fiscais. Esta situação, embora aparentemente seja muito útil para o combate à fraude e evasão fiscal, contribui para o aumento da complexidade do sistema fiscal, e pelas dúvidas e incertezas que gera nos contribuintes, poderá ser mais um fator de incentivo ao aumento do contencioso tributário.

Outro fator relacionado com o comportamento da AT e que influi fortemente no aumento do contencioso tributário é a frequente deficiência no tratamento jurídico das questões, designadamente, a falta de rigor na análise das situações constantes dos diversos procedimentos administrativos, que, a existir, poderia evitar o acesso em massa aos tribunais, assim como as conexas deficiências instrutórias, muito em particular na fundamentação das decisões da administração. Esta insuficiência constitui um sério entrave à realização do ónus da prova quanto à legalidade da atuação da administração, em caso de impugnação contenciosa dos seus atos. Acresce ainda que, de acordo com Domingos (2013), as decisões da AT merecem censura, pois abusam de interpretações que lhe são favoráveis, desviando-

---

<sup>67</sup> Alterações ao código do IRS constantes na Lei 82-B/2014 (Orçamento de Estado de 2015).



se, assim, do sentido da lei, ou, pelo menos, desconsideraram-se factos relevantes e o próprio exercício do direito de audição prévia que poderia evitar muitos litígios judiciais, mais não é do que uma mera exigência para a perfeição formal do procedimento.

Ainda de acordo com aquele autor, a AT, muitas vezes, ignora que a resolução de litígios tributários é também uma das competências do poder administrativo, não é uma tarefa exclusiva dos Tribunais, e que o interesse público que deve motivar a sua atuação pode até ser prosseguido de forma mais eficaz e eficiente, quando o conflito é resolvido pela AT com a colaboração dos contribuintes.

Na verdade, temos assistido, nos últimos anos, a uma degradação das relações entre a AT e as empresas. Estas, com frequência, protestam que cada vez mais estão a ser transferidos para elas os custos de cumprimento e que a inspeção tributária nas suas ações as considera potenciais prevaricadoras, pois tem metas para proceder a correções. Por outro lado, a AT considera que muitas empresas apresentam comportamentos lastimáveis em termos de cumprimento das suas obrigações fiscais. Destas duas visões resulta uma forte litigância entre as empresas e a AT, tornando irrealista a meta de reduzir os processos fiscais em tribunal, porque a litigância é quase a primeira opção dos contribuintes dada a natureza da relação entre a AT e as empresas.

Ainda neste âmbito, vale a pena trazer à colação algumas considerações sobre a problemática que envolve a relação entre a AT e os contribuintes no que diz respeito à prestação de garantia a que este se encontra legalmente obrigado com vista à suspensão da execução fiscal, sempre que lança mão de um meio de contencioso tributário contra a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda<sup>68</sup>.

Com efeito, na execução fiscal confluem dois interesses conflitantes: o da administração fiscal na realização da cobrança célere dos seus créditos e o direito do executado em discutir a legalidade da dívida exequenda. Dando prevalência ao primeiro, a lei faz depender a suspensão da execução da prestação de garantia idónea, que cubra a

---

<sup>68</sup> Nos termos do artigo 169.º do CPPT, a execução suspende-se mediante prestação de garantia, nos termos dos artigos 195.º e 199.º do CPPT, ou tiver sido efetuada penhora que garanta a totalidade da quantia exequenda e do acrescido. Neste sentido, preceitua o artigo 52.º da LGT a suspensão do processo de execução fiscal “em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda”, sendo, contudo, que a suspensão da execução nestes termos depende de prévia prestação de garantia. Este condicionalismo verifica-se, ainda, por aplicação do artigo 212.º do CPPT, em relação aos casos de dedução de oposição à execução fiscal.

totalidade da dívida exequenda. O que significa que a garantia deve ser adequada a satisfazer o interesse da exequente, mas sem onerar ou afetar de forma grave os interesses legítimos do executado. No entanto, o que se verifica com assaz frequência é o facto de a AT dar preferência à garantia bancária, caução ou seguro-caução<sup>69</sup> por considerar que estas formas de garantia servem melhor o conceito de garantia idónea e oferecem ao exequente maior liquidez imediata, por contrapartida à hipoteca ou ao penhor, ignorando o facto de aquele tipo de garantias muitas vezes representar um ónus demasiado pesado para o contribuinte.

Na verdade, até há pouco tempo atrás, a idoneidade da garantia era uma questão que não se encontrava esclarecida com veemência pelo legislador tributário. A partir da expressão garantia idónea, inferia-se que nem todas as formas de prestar garantia seriam adequadas para suspender o processo de execução fiscal, mas também não se vislumbrava na legislação tributária qualquer definição para a mesma, pelo que a AT indeferia, com frequência, os pedidos de suspensão apresentados pelos contribuintes, sempre que a garantia oferecida recaía noutras formas de garantia que não a garantia bancária ou o seguro-caução, sobretudo quando a garantia consistia no penhor de participações sociais detidas pelos contribuintes reclamantes, por considerar que as mesmas não apresentavam valor suficiente para garantir a dívida exequenda, isto é, a garantia não se mostrava idónea de acordo com os critérios de avaliação utilizados pela AT.

Nestes termos, a suspensão do processo de execução fiscal, através da prestação de uma garantia idónea, guardava em si mesma um motivo de conflito tributário, uma vez que a decisão de indeferimento da suspensão conduzia com frequência a uma reclamação nos termos do artigo 276º do CPPT.

Atualmente, com a Lei do Orçamento de Estado de 2016, foi aditado ao CPPT o artigo 199º- A, que vem regulamentar a avaliação de garantias na execução fiscal. Se até aqui a avaliação das garantias era feita de acordo com ofícios-circulados, muitas vezes em contradição direta com a jurisprudência de tribunais superiores, agora passa a ser o CPPT a regular como se processa essa avaliação, remetendo para as regras de avaliação previstas no Código do Imposto do Selo, legitimando as decisões da AT, mas tornando mais exigente o processo de prestação de garantia idónea para o contribuinte.

---

<sup>69</sup> Cfr. Of.Circulado 60.076 de 2010/07/29.

Em suma, a montante dos tribunais, há todo um processo onde podem e devem ser criados mecanismos de credibilização, que evitem o recurso sistemático à via judicial. Trata-se por um lado de melhorar as relações entre a AT e os contribuintes, e por outro de reforçar o processo gracioso que decorre no seio da AT e que importa credibilizar, através de um corpo de juristas qualificado e em número suficiente, para dar confiança ao contribuinte, para que este sinta que vale a pena reclamar no âmbito da Administração. Se, por sistema, o contribuinte vê as suas pretensões recusadas pela AT, então lança mão, e desde logo, dos mecanismos contenciosos, avolumando assim a grave pendência processual nos tribunais.

### 3.4.3. Fatores relacionados com o comportamento do contribuinte

Nos últimos anos, temos assistido a uma crescente tomada de consciência, por parte dos contribuintes, dos seus direitos e garantias perante a administração e da necessidade que estes sejam salvaguardados. Esta realidade tem contribuído para a mudança do paradigma do contencioso tributário português. Com efeito, não é incomum constatar-se que o contribuinte tira partido de um sistema fiscal demasiado garantístico, onde impera um formalismo processual perfeitamente desadequado à realidade atual, uma complexidade da legislação e uma inadequação de prazos, que proporcionam o uso (intencional) manifestamente reprovável do processo e dos meios processuais, com o objetivo de entorpecer a ação da justiça. Ou seja, o contribuinte consciente de um modelo procedimental e processual complexo e confuso, com excesso de garantias impugnatórias contra o ato tributário, não hesita em recorrer das decisões da AT com intenção puramente dilatória, alimentando assim o crescimento de uma cultura de litigância fiscal que assenta essencialmente no facto, bem conhecido pelo contribuinte, de que à medida que crescem as ações judiciais, mais provável se torna que seja racional continuar a recusar as decisões da AT, pois cada dia que passa se tornam mais demoradas as decisões dos tribunais tributários.

A este propósito Rocha (2012)<sup>70</sup> referiu que *“Ressalta à evidência, a utilização das reclamações e impugnações com efeito suspensivo como modo de adiar ou protelar o pagamento de uma dívida que é abstratamente exigível, no sentido de vertida já em ato administrativo com força executiva, utilizando-se, por exemplo, a impugnação judicial e*

---

<sup>70</sup> Cfr. Rocha, Joaquim Freitas da *“Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”* Texto originalmente publicado em Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 1213 e ss.

*requerendo-se a prestação de garantia adequada como meio de obter a suspensão da liquidação subjacente. Se tal for feito, compreensivelmente, e se a impugnação for indeferida, o pagamento respetivo apenas será feito num momento bastante mais avançado, o que pode consistir em vantagem substancial para o agente económico que assim procede”.*

Ainda neste âmbito, refira-se que a existência de um sistema fiscal demasiado complexo, como é o caso do português, onde abundam normas tributárias ambíguas e difusas e em que os espaços deixados em aberto ou em branco pela legislação são uma constante, proporciona diversos subterfúgios nos quais os contribuintes se podem escudar em sistemas de elisão fiscal, explorando as concessões do legislador ou dos seus vazios. Sendo, contudo, de salientar que esta agressividade fiscal é essencialmente perpetrada por contribuintes economicamente poderosos, que geralmente estão bem assessorados e que por formas artificiosas procuram diminuir os encargos fiscais, levando as suas opções fiscais aos limites da legalidade/ilegalidade, e que dada a sua complexidade acabam por criar situações litigiosas que contribuem para o agravamento do estado do contencioso tributário.

Contudo, o que acabou de ser referido, não impede que o legislador identifique e reconheça determinadas situações que os contribuintes consideram válidas, mas que, aos seus olhos, sejam consideradas “abusivas” e, por tal motivo, mereçam uma reação enérgica da sua parte, introduzindo fatores de inibição e sancionamento em relação àquele tipo de comportamentos. Assim como se impõe à AT que tenha uma atenção permanente e uma atuação incisiva perante estas situações e que não se abstenha de discutir os limites ou as chamadas “zonas cinzentas” da legalidade, deixando apenas para os tribunais tributários a definição última da fronteira da legalidade, evitando desta forma contribuir para o avolumar de processos judiciais pendentes.

Existem, no entanto, alguns fatores que podem incentivar ou facilitar tal comportamento dos contribuintes, os quais no entender de Domingos (2013) são: o valor irrisório da alçada dos tribunais administrativos e fiscais de 1ª instância<sup>71</sup>, a falta de

---

<sup>71</sup> De acordo com a anterior redação do artigo 280º, n.º 4 do CPPT, não cabia recurso das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, em processos cujo valor da causa não ultrapassasse um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância, sendo esta fixada em € 5000, cfr. artigo 31º, n.º 1 da Lei 52/2008, de 28/08, com a redação dada pela Lei n.º 46/2011, de 24 de junho, o que significa que a alçada dos TT de 1ª instância ascendia a € 1250. No entanto com a nova redação do artigo 280º, n.º 4 do CPPT, conferida pelo artigo 222º da Lei 82-B/2014, de 31/12, o valor da causa para efeitos de recurso das decisões de 1ª instância situa-se atualmente nos € 5000. Também a atual redação do artigo 105º da LGT, conferida pelo artigo 220º da Lei 82-B/2014, de 31/12, prevê que a alçada dos tribunais tributários corresponde àquela

delimitação normativa rigorosa dos meios para colocar em crise uma decisão da AT e a ausência de uma regra de condenação em custas processuais que englobe todas as despesas e honorários que efetivamente incorreu a parte vencedora no pleito judicial. Para além disso, também o custo do recurso ao litígio, consubstanciado na taxa de justiça cobrada para acesso ao contencioso judicial, se mostra desajustado, assim como o valor a partir do qual se torna obrigatória a constituição de mandatário judicial<sup>72</sup>, é um fator a ter em conta quando se procuram soluções para a problemática do contencioso tributário.

É, contudo, de realçar que algumas das medidas necessárias para alterar este panorama já começaram a ser implementadas, veja-se por exemplo o valor da alçada dos Tribunais Tributários de primeira instância, que com a Lei do Orçamento de Estado de 2015 passou para cinco mil euros. No entanto, outras medidas são necessárias como a simplificação administrativa e legislativa relativamente ao sistema fiscal português. Esta simplificação permitirá melhorar a compreensão da legislação fiscal por parte dos contribuintes, reduzir as oportunidades para evasão fiscal e facilitar à AT prosseguir a sua missão. Também deverá ser desenvolvido um esforço, por parte da AT, no sentido de melhorar as relações com o cidadão-contribuinte, bem como, devem ser desenvolvidas estratégias com o intuito de incrementar a educação e a cidadania fiscal em prol de uma melhor consciência fiscal e de uma maior colaboração por parte do cidadão-contribuinte, atingindo-se assim os níveis de cumprimento fiscal voluntário desejáveis e a prossecução de um sistema fiscal mais justo, eficiente, equitativo e equilibrado o qual culminará com a diminuição dos atuais níveis de litigância tributária.

Pese embora o facto de existir a necessidade de implementar medidas que conduzam à diminuição do recurso ao contencioso judicial, essas medidas não podem, em circunstância alguma, coartar os direitos e garantias dos contribuintes e pôr em causa a tutela jurisdiccional efetiva dos legítimos direitos e interesses dos contribuintes perante a AT.

---

que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância, ou seja € 5000. Estas alterações legislativas enquadram-se no conjunto de medidas que têm em vista a diminuição do contencioso tributário.

<sup>72</sup> Atualmente o artigo 6º, n.º 1 do CPPT, com a redação conferida pelo artigo 222º da Lei 82-B/2014, de 31/12, prevê a obrigatoriedade de constituição de advogado nas causas judiciais cujo valor exceda o dobro da alçada do tribunal tributário de 1ª instância, ou seja € 10.000, quando anteriormente essa obrigatoriedade existia apenas nas causas judiciais que excedessem o décuplo daquela alçada, ou seja € 12.500.

### 3.4.4. Fatores relacionados com o poder judicial

É uma realidade que o avolumar de processos estagnados nos tribunais tributários é um problema com o qual, quer a AT, quer a própria justiça, se têm confrontado nos últimos anos.

Com efeito, desde o ano de 2006, como corolário de incremento da atividade da AT e do aumento do número de atos com efeitos a nível de litigiosidade (maior número de atos de legalidade duvidosa e aumento exponencial de situações de incumprimento), assistiu-se a um aumento anormal do número de processos entrados nos tribunais tributários, o que manifestamente impossibilitou dar resposta adequada às solicitações dos contribuintes, pelo que a acumulação de processos pendentes foi-se agravando.

A situação do contencioso tributário judicial é de tal maneira preocupante que a sua redução foi considerada uma prioridade para a missão internacional composta pelo Banco Central Europeu (BCE), a Comissão Europeia (CE) e o Fundo Monetário Internacional (FMI), motivo pelo qual o Governo se comprometeu então a adotar as medidas necessárias para “*acelerar a resolução de processos judiciais nos tribunais tributários*”. Neste sentido foram constituídas equipas extraordinárias de juízes tributários, por via da Lei n.º 59/2011, de 28 de novembro, integradas por juízes exclusivamente afetos à área tributária e com a missão de movimentarem os processos fiscais de valor superior a um milhão de euros pendentes nos respetivos tribunais.

Contudo, a tarefa confiada a estas equipas extraordinárias de juízes tem-se revelado bastante difícil. Com efeito, e como tivemos oportunidade de demonstrar no apartado anterior, o saldo dos processos de valor superior a um milhão de euros, começou por diminuir em 2012 quando atingiu o número mais baixo, mas desde então tem vindo a aumentar atingindo em 31/12/2015 o número mais elevado desde 2011, e o mesmo se passa com o montante das dívidas em litígio que foi sempre aumentando até atingir no ano de 2015 o valor de 8,2 mil milhões de euros, segundo o mais recente relatório do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (CSTAF).

De uma forma geral, constatamos que a evolução do número total<sup>73</sup> de processos tributários pendentes nos TAF tem vindo a aumentar consecutivamente. De acordo com as

---

<sup>73</sup> Aqui incluem-se todos os processos pendentes no TAF, inclusive os de valor superior a um milhão euros.

estatísticas produzidas pelo CSTAF, constantes na proposta de alargamento do quadro de juízes nos TAF<sup>74</sup>, verificamos que a variação da pendência processual no triénio – 2011, 2012 e 2013, na área administrativa teve um aumento de 8,3%, na área tributária de 1,8% e nos tribunais com áreas agregadas de 8%. Aliás, no referido documento podemos encontrar a seguinte constatação: “*os tribunais administrativos e fiscais foram incapazes de dar resposta em tempo útil ao volume de serviço que lhes foi imposto, obtendo valores negativos na maior parte dos indicadores de referência adotados nos estudos de contingência processual*”<sup>75</sup>.

No entanto, apesar do aumento contínuo de processos de contencioso tributário, constatamos que no ano de 2014 existiam apenas 155 juízes nos tribunais administrativos e fiscais de 1ª instância. A pendência média de processos por juiz foi de 324 na área administrativa, de 657 processos na área tributária e de 446 processos na área agregada (administrativa e tributária), quando, de acordo com o CSTAF, o valor de referência processual ideal, isto é, o número de processos por juiz, seria de 130 na jurisdição administrativa e 203 na tributária. Para tal o número de magistrados teria de aumentar, nalguns tribunais quase o dobro. Por sua vez, a média anual de processos entrados por juiz foi de 176 processos na área administrativa, de 265 processos na área tributária e de 170 processos na área agregada. Quanto ao número de processos findos por juiz, no ano de 2014, a média fixou-se em 174 processos na área administrativa, 201 processos na área tributária e 141 processos na área agregada.

De acordo com o CSTAF, para além da falta de recursos humanos especializados, muitos são os desafios que se têm apresentado à jurisdição administrativa e fiscal e que podem pôr em causa a sua eficiência, está-se a falar nomeadamente da reforma e revisão da principal legislação administrativa, com principal enfoque para o Código de Processo nos Tribunais Administrativos e o Código de Procedimento Administrativo, bem como das sucessivas alterações das leis fiscais e a uma cada vez maior influência do direito internacional e comunitário. A esta realidade podemos ainda juntar o facto de que as questões

---

<sup>74</sup> Consultado em:

[http://www.cstaf.pt/Deliberaes/T3\\_PROPOSTA\\_Lugares%20do%20quadro%20Juiz%20Trib%201.%C2%AA%20Inst.%C2%AA.pdf](http://www.cstaf.pt/Deliberaes/T3_PROPOSTA_Lugares%20do%20quadro%20Juiz%20Trib%201.%C2%AA%20Inst.%C2%AA.pdf)

<sup>75</sup> Na área tributária dos TAF, nos anos de 2011 a 2013, o índice da taxa de eficiência foi em média de 35%; o índice de taxa de congestão processual foi em média de 290%; a taxa de resolução processual foi o único índice a registar valores positivos, cifrando-se em 111% no ano de 2011, 95% em 2012 e 97% em 2013.

levadas aos tribunais se tornam cada vez mais complexas, exigindo formação em direito internacional, economia, contabilidade, auditoria entre outras, fazendo sobressair a falta de preparação dos Tribunais, tanto em infraestruturas como em recursos humanos especialmente qualificados.

Sobre esta matéria se pronunciou o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (2012),<sup>76</sup> referindo que a jurisdição dos TAF está continuamente em risco de ser afetada por falta de magistrados. Para além disso, refere o mesmo, não foram preenchidos quaisquer lugares de assessor nem foi criado qualquer dos gabinetes de apoio previstos nos artigos 56º, n.º 4 e 56º-A do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, os quais, com custos reduzidos, poderiam multiplicar consideravelmente a produtividade dos juízes, como tem sucedido noutros países. Acresce ainda, que a possibilidade concedida pelo Decreto-Lei n.º 166/2009, de 31 de julho, de desdobramento dos tribunais tributários de primeira instância, também não conheceu efeitos práticos, na medida em que não foi criado nenhum juízo de competência especializada<sup>77</sup>. Ainda segundo aquele autor, presentemente, o principal obstáculo à eficiência dos TAF advém da carência de oficiais de justiça, pois, para além de os quadros estarem subdimensionados, estão por preencher inúmeros lugares e há tendência para aumentar a carência à medida que vão ocorrendo as aposentações.

Por conseguinte, a carência notória de meios técnicos e de recursos humanos dotados de conhecimentos sobre matérias de grande complexidade leva a que, muitas vezes, se obtenha uma decisão tardia sobre as questões que são levadas a juízo.

Ressalve-se, no entanto, que, para atenuar os inconvenientes desta situação, algumas medidas legislativas já foram efetivamente adotadas pelo poder público, como sejam a criação da equipa extraordinária de juízes, através da Lei 59/2011, de 28 de novembro, e a consagração do regime da arbitragem tributária através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro. Para além disso, não se pode afirmar que o Estado seja alheio à falta de juízes nos TAF, visto que, se em 31/12/2012 estavam em efetividade de funções 64 juízes, em 30/06/2015 esse número ascendia a 155, de acordo com a proposta do CSTAF para

---

<sup>76</sup> Intervenção do Juiz Conselheiro Jorge Manuel Lopes de Sousa, 2012, "Algumas sugestões relativas ao funcionamento da justiça tributária", (págs. 251/257 da Revista "Colóquios 2011 e 2012").

<sup>77</sup> A solução passaria pela criação de tribunais especializados em função da matéria a analisar. Desta forma, a criação de tribunais especializados em função do imposto a analisar, permitia o grau de especialização desejável na análise dos processos.



alargamento do quadro de juízes do TAF, anteriormente citada, apesar de este número de juízes se apresentar insuficiente face às necessidades existentes.

À luz do acima exposto, se o atual panorama da justiça tributária não sofrer alterações, ou seja, se nada for feito para diminuir a procura das vias judiciais para resolução de conflitos, se o grau de complexidade das matérias sujeitas a litígio se mantiver elevado e, ainda, se ao nível da jurisdição administrativa e fiscal não forem implementadas medidas que poderiam atenuar a insuficiência de juízes, há razões para concluir pela continuação da incapacidade dos TAF para assegurar atempadamente o funcionamento do serviço de justiça tributária, visto que, se com os meios atualmente disponíveis é possível dar resposta aos processos que vão surgindo, não é no entanto possível recuperar os processos acumulados ao longo de vários anos. Perante isto, é de supor que o défice de tutela dos direitos dos contribuintes se continue a agravar.

### 3.5. Síntese

No capítulo que agora se encerra procurou-se caracterizar o paradigma atual do contencioso tributário português recorrendo, sobretudo, aos indicadores divulgados pelo Ministério das Finanças, pela AT e pelos TAF.

Em face da análise efetuada concluímos que, não obstante os esforços desenvolvidos no sentido da redução dos elevados níveis de litigação tributária, estes assumem uma dimensão preocupante, sendo certo que as tendências observadas apontam para uma crescente e incontornável procura por justiça e para um aumento anual da taxa de congestionamento da justiça tributária, apesar da tendência positiva verificada nas taxas de resolução processual e da alta produtividade dos magistrados que a cada ano vem crescendo.

No que respeita aos processos de contencioso tributário administrativo, verificou-se uma melhoria na eficiência da AT na resolução dos mesmos, quer no que diz respeito ao número de processos findos, quer no que diz respeito à diminuição do tempo médio de conclusão dos processos. No entanto, as pendências processuais continuam em ascensão positiva, motivada, sobretudo, pelo aumento contínuo das instaurações, o que indica, desde logo, que cada vez mais os contribuintes se sentem insatisfeitos com a atuação da AT, procurando meios de reclamação administrativa por forma a verem satisfeitas as suas pretensões.

Igualmente, no contencioso tributário judicial, deparámo-nos com um cenário semelhante, onde abundam sinais de evidente ineficiência dos tribunais administrativos e fiscais, materializada, sobretudo, no elevado número de pendências processuais, na duração média elevada dos processos, na taxa de congestão dos tribunais e na reduzida taxa de eficiência.

Em síntese, os indicadores apresentados são reveladores de uma justiça tributária debilitada, facto este que nos conduziu à busca das principais determinantes dos atuais níveis de litigiosidade fiscal, tendo como derradeiro objetivo contribuir para a procura de soluções que possam contrariar a tendência que se tem vindo a assistir.

Para o estudo das principais causas do conflito tributário procedeu-se à sistematização das mesmas em quatro categorias: causas político-normativas; causas relacionadas com a atividade da administração tributária; causas relacionadas com o

comportamento do contribuinte-cidadão e, por último, causas inerentes à atividade do poder judicial.

De entre as causas identificadas destacam-se pela sua relevância as seguintes: A complexidade do sistema fiscal consubstanciada essencialmente na complexidade e instabilidade normativa. A postura demasiado agressiva da AT que, na sua ânsia de cobrar, é geradora de erros e de atropelos dos direitos dos contribuintes, facto este que influi fortemente no aumento da litigiosidade tributária, sobretudo quando associado à constante passividade da própria administração na resolução dos litígios na fase administrativa, o que origina necessariamente uma sobrecarga para o poder judicial. Por outro lado, assiste-se a um maior aproveitamento, por parte de alguns contribuintes, das fraquezas de um sistema fiscal demasiado complexo e garantístico que proporciona a utilização manifestamente reprovável dos meios processuais com intuito puramente dilatatório, alimentando assim o crescimento de uma cultura de litigação fiscal inadmissível. Por fim, deparamo-nos com um sistema judicial que enfrenta uma situação de carência contínua de meios técnicos e de recursos humanos especializados, o que manifestamente impossibilita dar resposta adequada e célere às solicitações dos contribuintes, pelo que a acumulação de processos e a falência da justiça tributária é a consequência natural.

Por tudo o que ficou exposto, concluímos o presente capítulo com a certeza de que são necessárias medidas urgentes que visem alcançar a eficiência do contencioso tributário português e a inversão do estado atual da justiça tributária.



## **4. Metodologia de Investigação e Hipóteses**

### **4.1. Definição dos Objetivos do Estudo**

O objetivo central deste trabalho de investigação consiste na identificação e compreensão dos fatores ou determinantes que estão na origem dos elevados níveis de litigiosidade fiscal que atualmente se verificam em Portugal.

Para o efeito, realizou-se um estudo empírico, no qual, tendo por base a perceção dos contribuintes relativamente ao contencioso tributário e suas determinantes, e, recorrendo à análise quantitativa de variáveis, identificadas na pesquisa bibliográfica efetuada, se procurará responder a algumas questões relacionadas com os objetivos da presente investigação.

Pretende-se com este estudo obter resposta para as seguintes questões:

- Existe uma excessiva conflitualidade entre a AT e os contribuintes?
- Que fatores podem influenciar a perceção dos contribuintes sobre o nível de conflitualidade fiscal?
- As decisões do contencioso tributário habitualmente são favoráveis ou desfavoráveis aos contribuintes?
- Como é avaliada a relação entre a AT e os operadores económicos?
- Os contribuintes identificam adequadamente o meio de reação a utilizar perante um ato da AT?
- Quais os principais motivos que conduzem à instauração de contencioso tributário?
- Que perceções têm os contribuintes acerca da eficiência do contencioso administrativo tributário?
- Que perceções têm os contribuintes acerca da eficiência do contencioso judicial tributário?
- Quais os fatores, que na opinião dos contribuintes, são responsáveis pelos elevados níveis de contencioso tributário?
- Quais as medidas que, na opinião dos contribuintes, têm impacto na diminuição do contencioso tributário?

## 4.2. Metodologia de Investigação

A abordagem metodológica a utilizar descreve a estrutura utilizada de acordo com as questões de investigação e visa descrever variáveis ou grupos de sujeitos, explorar ou examinar relações entre variáveis ou ainda verificar hipóteses de causalidade (Fortin, 2003).

O presente estudo classifica-se como um método de investigação quantitativo, dado que tem como principal finalidade descrever variáveis e examinar algumas possíveis relações entre elas, tendo por base a definição de Fortin (2003) de que esta abordagem é um processo sistemático de colheita de dados observáveis e quantificáveis, baseando-se na observação de acontecimentos e de fenómenos que existem independentemente do investigador.

Dentro da abordagem quantitativa o estudo é de carácter descritivo, transversal e correlacional, uma vez que pretende fornecer uma descrição dos dados relativos às variáveis em estudo, analisar possíveis relações entre variáveis da amostra e generalizar para a população alguns dos resultados encontrados, através da aplicação de técnicas da estatística inferencial.

Para Perovano (2014) uma pesquisa é descritiva quando envolve um processo que visa a identificação, registo e análise de características ou variáveis que se relacionam com o objetivo de investigação.

O estudo é transversal, na medida em que a colheita de dados e a relação da informação recolhida se processa num espaço temporal bem definido.

Neste estudo recorreu-se à estatística inferencial, pois de acordo com (Huot, 2002: 62) “a estatística inferencial permite a generalização, a uma população, de informações obtidas a partir de uma amostra representativa e a tomada de decisão”.

Nesse sentido, dado que o objetivo da nossa investigação consiste em chegar a uma conclusão sobre os fatores influenciadores do contencioso tributário, partindo de um conjunto de características da amostra da população estudada e do seu grau de perceção sobre o objeto de investigação, para a realização do nosso estudo recorreremos à estatística inferencial, que é o processo através do qual é possível tirar conclusões acerca da população, usando informação de uma amostra. “A base da Inferência Estatística consiste, assim, na

possibilidade de se tomarem decisões sobre os parâmetros de uma população, sem que seja necessário proceder a um recenseamento de toda a população” (Reis et. al., 1999: 21).

As técnicas de Inferência Estatística Não Paramétrica surgem como um processo de colmatar problemas de difícil resolução no campo da Estatística Paramétrica, tendo neste trabalho constituído uma metodologia essencial, dadas as características inerentes à amostra observada. Os métodos paramétricos, univariados e multivariados, obrigam muitas vezes a que sejam assumidos pressupostos que nem sempre são reflexo do modelo estudado e que, quando não são verificados, implicam graves erros na análise e conclusões.

A Estatística Não Paramétrica representa um conjunto de ferramentas de uso mais apropriado em pesquisas onde não se conhece bem a distribuição da população e seus parâmetros. Esse eventual desconhecimento da população reforça o estudo e a importância da análise de pesquisas através dos testes não-paramétricos.

A designação “Métodos ou Testes não Paramétricos” deve-se ao facto de estes não terem a pretensão de testar ou estimar parâmetros de uma dada distribuição, mas sim estudar o ajustamento de certas funções aos dados, averiguar a independência ou comparar duas ou mais distribuições. (Oliveira, T., 2004).

Segundo Maroco (2014), os testes não paramétricos são também conhecidos por “*distribution-free tests*”, ou seja, testes adistribucionais, uma vez que não necessitam do conhecimento prévio da distribuição da variável em estudo (normal), constituindo por isso uma boa alternativa aos testes paramétricos quando, relativamente à variável em estudo, falha a normalidade e a homogeneidade das variâncias entre os grupos.

Os testes não paramétricos caracterizam-se por:

- Não necessitam de requisitos tão fortes, como a normalidade, para serem usados. São também indicados quando as amostras são pequenas;
- São usados quando a amostra tem uma distribuição que não é normal ou quando, apesar da amostra ter uma dimensão superior a 30, se opta por conclusões mais conservadoras;
- Têm ainda a vantagem de poderem ser aplicados a dados qualitativos, ao contrário do que acontece com os métodos paramétricos;

- A desvantagem destes testes é que não são tão potentes quanto os testes paramétricos, ou seja, com os testes não paramétricos não se encontram tantas diferenças entre os dados, quando essas diferenças realmente existem.

#### 4.2.1. Teste do Qui-quadrado para a independência

O teste de independência do Qui-quadrado é um teste estatístico não paramétrico que serve para testar se duas ou mais populações (ou grupos) independentes diferem relativamente a uma determinada característica (Marôco,2014).

Utiliza-se este teste quando os dados são qualitativos ou quantitativos agrupados em classes. Os dados são habitualmente organizados em tabelas cruzadas de frequências absolutas, designadas por tabelas de contingência. No teste do Qui-quadrado comparam-se as frequências observadas em cada uma das células da tabela de contingência com as frequências esperadas no caso de independência, comparando assim o número de sujeitos que se distribuem por uma determinada categoria com o número de sujeitos que se esperaria que se distribuíssem por essa mesma categoria, caso existisse independência. O teste do qui-quadrado não pode ser aplicado se mais do que 20% das frequências esperadas (sob a hipótese da independência) forem inferiores a 5 ou se alguma delas for nula (Pestana e Gageiro, 2014).

Neste teste estão envolvidas as hipóteses:

$H_0$ : As variáveis são independentes;

*versus*

$H_1$ : As variáveis não são independentes, isto é, existe uma relação entre as variáveis.

Assim, e considerando o nível de significância 5%, rejeita-se  $H_0$  se o valor-p associado ao teste for inferior ou igual 0,05 (Marôco,2014).

Este teste apenas permite saber se existe ou não associação entre as diferentes variáveis, mas não determina a força dessa mesma associação. Para tal, é necessário calcular o coeficiente de associação, quer seja o Coeficiente Phi (para tabelas 2x2), ou o Coeficiente V de Cramer (para os restantes casos).



### 4.3. Técnica de Recolha e Tratamento de Dados

O Inquérito por questionário é uma das técnicas mais utilizadas para recolha de informação acerca de uma dada população. Trata-se de uma técnica não documental, de observação indireta e que pode inclusivamente ser feita através de uma entrevista.

Pela facilidade de aplicação, e por representar economia de tempo e de recursos, permite evitar distorções provocadas pela intervenção direta do investigador, fornece maior uniformidade na avaliação em virtude da sua impessoalidade, facilitando a análise e interpretação dos dados (Marconi e Lakatos, 1996: p 201). Para o inquirido também tem a vantagem de permitir manter o anonimato e, deste modo, possibilitar uma maior veracidade nas respostas.

Independentemente de todas as vantagens que um questionário tem, existem sempre algumas desvantagens, das quais se destacam o facto de o questionário depender totalmente da linguagem, tudo o que dispomos é do que o inquirido pôde ou quis dizer. Portanto, as perguntas de um questionário devem recorrer a palavras simples e a uma linguagem acessível, clara e precisa (eliminando a possibilidade de interpretações subjetivas por parte do inquirido). As questões devem ser curtas e diretas (evitando as negações e sobretudo as duplas-negações).

No presente trabalho de investigação, por razões que se prendem com a disponibilidade de recursos, e por se considerar que é o método mais adequado à satisfação dos objetivos definidos, o instrumento de recolha de dados utilizado foi o inquérito por questionário do tipo misto composto por questões fechadas e abertas, podendo alternar entre questões de resposta única e questões de resposta múltipla.

O questionário encontra-se dividido em quatro partes. A primeira destina-se a identificar as características demográficas e económicas dos respondentes, nomeadamente a sede, a atividade que exercem e desde quando, a forma comercial e o volume de negócios. A segunda parte procura caracterizar a relação entre os contribuintes e a AT e simultaneamente obter a opinião dos agentes económicos acerca do estado do contencioso tributário. Por fim, a terceira parte tem como objetivo obter a perceção dos contribuintes sobre as causas dos atuais níveis de contencioso tributário, sendo que as questões colocadas levaram em consideração as determinantes do contencioso tributário identificadas no capítulo antecedente.

Finalizada a fase de recolha de dados, procedeu-se à fase de tratamento dos mesmos. Nesta fase procurou-se, primeiramente, realizar uma análise e revisão crítica das respostas, de modo a suprimir valores estranhos ou eliminar erros capazes de provocar futuros erros na análise e apresentação de resultados.

Todas as respostas obtidas foram consideradas válidas, embora tenhamos percebido alguma dificuldade, por parte dos respondentes, em responder a algumas das questões colocadas, devido à complexidade do assunto em estudo.

No sentido de dar resposta às questões de pesquisa formuladas, o tratamento estatístico efetuado no presente trabalho processou-se da seguinte forma:

Na primeira fase, efetuou-se uma análise estatística descritiva com o objetivo de descrever e analisar a amostra em estudo, tendo-se recorrido, para o efeito, às frequências relativas e absolutas e a medidas de tendência central relevantes para a amostra em estudo (média).

Numa segunda fase, recorreu-se à estatística inferencial, e à utilização de técnicas estatísticas bivariadas, que possibilitam o estudo de relações entre duas variáveis com natureza qualitativa. Deste modo, efetuaram-se cruzamentos com o objetivo de detetar a existência de relações de dependência entre as variáveis. Foram utilizadas tabelas de contingência, o teste estatístico do Qui-quadrado e o coeficiente de associação V de Cramer.

Para efetuar a análise estatística dos dados referentes a este estudo recorreu-se ao *software* estatístico *Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)*, versão 24; utilizando na análise inferencial o nível de significância 5%.

#### **4.4. A População, a Amostra e o Período de Análise**

A definição da população alvo é uma das fases mais importantes na realização de uma sondagem. É sobre essa população que o nosso estudo vai incidir. A maior parte dos autores (Cochran (1963), Stuart (1984) e Barnett (1991)) definem por população alvo a totalidade dos elementos sobre os quais incide a nossa análise e dos quais se pretende obter informação.

Depois de conhecida a população alvo, o problema que se levanta é o da seleção dos elementos da amostra, sendo esta definida pelo subconjunto de elementos extraídos da

população alvo e por meio da qual se estabelecem ou se estimam as características dessa população. Nesta fase da sondagem importa distinguir os métodos probabilísticos ou aleatórios (em que aos elementos da população está associada uma probabilidade de inclusão na amostra) dos não probabilísticos (onde essa probabilidade não é determinada).

No presente trabalho de investigação a amostragem foi efetuada de modo não probabilístico, em virtude de quem recebeu o questionário ter tido a possibilidade de decidir se responderia ou não, assim como pelo facto de nem toda a população poder estar disponível, visto que neste estudo se recorreu aos gabinetes de contabilidade de maior dimensão do Concelho de Tomar, como forma de divulgação do questionário junto da população alvo. Assim, porque nem todos os agentes económicos recorrem a gabinetes de contabilidade, e muitos daqueles que recorrem podem não ser clientes dos gabinetes a quem foi solicitada colaboração, conclui-se que nem todos os elementos da população têm possibilidade de serem escolhidos.

Importa ainda salientar que, só com a utilização de amostras aleatórias é possível conhecer o grau de confiança (grau de certeza que se tem a respeito da precisão da estimativa) dos resultados, mas, em contrapartida, são as amostras não aleatórias que possibilitam a conclusão mais rápida do estudo e com menor custo (Vicente, Reis e Ferrão, 1996).

Neste estudo a população é constituída pelos agentes económicos da região de Tomar, independentemente da atividade que exercem, do volume de negócios ou de se tratarem de pessoas coletivas ou singulares. A razão da escolha deste tipo de contribuintes em detrimento do contribuinte comum prende-se com o facto de, conforme foi explicitado no capítulo anterior, os contribuintes que mais recorrem ao contencioso tributário são aqueles que se mostram assessorados por especialistas em contabilidade ou em direito fiscal.

De acordo com a informação disponibilizada na base de dados *Pordata*<sup>78</sup>, em 2014, existiam na região de Tomar 3.552 agentes económicos, onde se incluem empresas, empresários em nome individual e os trabalhadores independentes. São excluídas as

---

<sup>78</sup> Consultado a 16/10/2016 em:  
[http://www.pordata.pt/Municipios/Quadro+Resumo/Tomar+\(Munic%3%adpio\)-6775](http://www.pordata.pt/Municipios/Quadro+Resumo/Tomar+(Munic%3%adpio)-6775)

atividades financeiras e de seguros, a Administração Pública e Defesa e a Segurança Social Obrigatória.

Os questionários que nos forneceram os dados para este trabalho foram recolhidos entre os dias 27 de setembro e 25 de outubro de 2016. De um total de 240 questionários distribuídos obtiveram-se 178 preenchidos e válidos. Em consequência, a nossa amostra é constituída por 178 observações, o que corresponde a 5% da população. O tamanho da amostra é recomendável em função dos objetivos, da natureza e dos recursos da investigação. Em trabalhos desta natureza, e quando a pretensão é a análise de dados qualitativos, Hill & Hill (2005) recomendam como razoável a utilização de uma dimensão pequena.

#### **4.5. Hipóteses de Estudo**

De acordo com os objetivos anteriormente definidos, e no sentido de dar resposta a algumas das questões de investigação colocadas, formularam-se as seguintes hipóteses de estudo:

H1 – Será que os contribuintes que nunca recorreram a um processo de contencioso tributário têm uma perceção do nível de conflitualidade fiscal diferente da dos que já recorreram?

H2 – Será que os contribuintes que nunca recorreram a um processo de contencioso tributário, contrariamente aos que já recorreram, consideram que, nas disputas tributárias, as decisões da AT não são justas/confiáveis?

H3 – Existe uma relação significativa entre o facto de o contribuinte ter obtido uma decisão desfavorável num ou em vários processos de contencioso tributário e a sua perceção sobre o excessivo nível de conflitualidade fiscal?

H4 – Existe uma relação significativa entre o facto de o contribuinte considerar que as decisões do contencioso tributário habitualmente são desfavoráveis aos contribuintes e a sua perceção sobre o nível de conflitualidade fiscal?

H5 – Será que os contribuintes que recorrem a um processo de contencioso tributário são apenas aqueles que adequadamente identificam o meio de reação a utilizar perante um ato da AT?

H6 – Será que os contribuintes que não identificam adequadamente o meio de reação a utilizar perante um ato da AT, têm percepção de um maior grau de conflitualidade fiscal?

H7 – Será que existe uma relação significativa entre as dificuldades de compreensão e interpretação da legislação fiscal e a simplificação da legislação fiscal?

H8 – Existe uma relação significativa entre o aumento das medidas de combate à fraude e evasão fiscal e a promoção da transparência nas relações entre a AT e os contribuintes?

H9 – Existe uma relação significativa entre o maior conhecimento e aproveitamento das falhas e lacunas da legislação fiscal e o aumento da penalização para os contribuintes que abusam do recurso ao tribunal?

H10 – Existe uma relação significativa entre a carência de recursos técnicos e humanos nos tribunais, e a necessidade de dotar os tribunais com recursos humanos especializados?



## **5. Análise e Discussão de Resultados**

Neste capítulo, apresentam-se a análise e tratamento estatístico efetuados aos dados provenientes das respostas dos inquiridos às questões que lhes foram colocadas. Inicia-se com uma análise descritiva sumária da caracterização dos operadores económicos que cooperaram no estudo. Segue-se uma análise mais detalhada das respostas às várias questões apresentadas no questionário, e por último a análise inferencial.

### **5.1. Caracterização dos Agentes Económicos**

A tabela 3 resume as principais características dos agentes económicos que colaboraram no estudo. De acordo com os dados observados, verifica-se que a amostra é caracterizada por uma grande heterogeneidade nas atividades desenvolvidas pelos inquiridos, contudo, a maior parte desenvolve a atividade 56301 - Cafés, classificada de acordo o CAE – Rev.3<sup>79</sup>. Todos os agentes económicos cuja frequência é igual a 1 (um) aparecem como outros e no total representam 75,84% da amostra estudada.

---

<sup>79</sup> Classificação Portuguesa das Atividades Económicas – Revisão 3, estabelecida pelo Dec. Lei 381/2007.

**Tabela 2 - Caracterização dos agentes económicos**

<b>Atividade</b>	<b>Freq.</b>	<b>%</b>
Cafés (CAE: 56301)	12	6,74%
Manutenção e Reparação Veículos Automóveis (CAE: 45200)	7	3,93%
Restaurantes Tipo Tradicional (CAE: 56101)	6	3,37%
Atividades Contabilidade e Auditoria (CAE: 69200)	6	3,37%
Comércio a Retalho Vestuário (CAE: 47711)	4	2,25%
Atividades Mediação Imobiliária (CAE: 68311)	4	2,25%
Atividades de Ginásio (CAE: 93130)	4	2,25%
Outras	135	75,84%
<b>Total</b>	<b>178</b>	<b>100%</b>
<b>Anos de atividade</b>	<b>Freq.</b>	<b>%</b>
Dos 0 aos 10 anos	86	48,31%
Dos 11 aos 20 anos	65	36,52%
Dos 21 aos 30	22	12,36%
Dos 31 aos 40 anos	2	1,12%
Dos 41 aos 50 anos	1	0,56%
Mais de 50 anos	2	1,12%
<b>Total</b>	<b>178</b>	<b>100%</b>
Média: 12    Moda: 8    Mediana:11                      Min:0                      Máx: 59		
<b>Forma Comercial</b>	<b>Freq.</b>	<b>%</b>
Sociedade Por Quotas	110	61,80%
Empresário Em Nome Individual	49	27,53%
Sociedade Unipessoal Por Quotas	15	8,43%
Sociedades Irregulares	2	1,12%
Sociedade Anónima	1	0,56%
Associação Sem Fins Lucrativos	1	0,56%
<b>Total</b>	<b>178</b>	<b>100%</b>
<b>Volume de Negócios</b>	<b>Freq.</b>	<b>%</b>
De € 0,00 a € 49.999	68	38,20%
De € 50.000 a € 99.999	29	16,29%
De € 100.000 a € 249.999	41	23,03%
De 250.000 a € 499.999	18	10,11%
De € 500.000 a € 999.999	16	8,99%
Mais de € 1000.000	6	3,37%
<b>Total</b>	<b>178</b>	<b>100%</b>

**Fonte: Elaboração Própria**

Relativamente à antiguidade dos agentes económicos envolvidos no estudo podemos constatar que a maioria dos inquiridos se situa no intervalo compreendido entre os 0 e os 10 anos, representando cerca de 48% da amostra. Logo de seguida, com 36,5%, encontramos os inquiridos com idade de funcionamento entre os 11 e os 20 anos. No intervalo dos 21 aos



30 temos representada cerca de 12% da nossa amostra. Vamos encontrar 4 agentes económicos que iniciaram atividade no ano de 2016, que são os mais recentes, e dois com 59 anos de exercício de atividade, que são os mais antigos. 50 % dos inquiridos iniciou atividade há menos de 11 anos, a média de antiguidade é de 12 anos e o valor mais observado foi de 8 anos de exercício de atividade.

Relativamente à forma comercial, os agentes económicos são maioritariamente sociedades por quotas, com cerca de 61% de representatividade, logo seguidos pelos empresários em nome individual com cerca de 27%. As outras formas comerciais encontradas, representam no conjunto cerca de 10%. O volume anual de negócios mais representativo (38%) situa-se no intervalo que varia entre € 0,00 a € 49.999. Em termos médios o volume de negócios da nossa amostra situa-se nos € 200.000, o que nos leva a concluir que estamos perante de agentes económicos de pequena-média dimensão.

## **5.2. Perceção sobre o Contexto do Contencioso Tributário**

As questões, cujas respostas iremos analisar neste ponto do trabalho, servem de suporte a um dos objetivos desta investigação, que é o de conhecer a perceção que os inquiridos possuem acerca do contexto do contencioso tributário.

Assim, com base nas respostas obtidas, pretende-se aferir a perceção dos contribuintes sobre as seguintes questões: existência ou não de uma excessiva conflitualidade fiscal; qual a experiência vivida no contencioso tributário; que perceção têm sobre o sentido geral das decisões da AT no contencioso tributário; como encaram a relação entre a AT e os operadores económicos; se identificam adequadamente o meio de reação a utilizar perante um ato da AT; quais os principais motivos que conduzem à instauração de contencioso tributário; e, que perceções têm os contribuintes acerca da eficiência do contencioso tributário.

Em primeiro lugar, pretendeu-se obter a perceção dos contribuintes sobre a existência ou não de uma excessiva conflitualidade fiscal (questão 6 do questionário). Apresentaram-se duas hipóteses de resposta (Sim ou Não).

**Tabela 3 - Considera que existe uma excessiva conflitualidade fiscal?**

	Frequência	Percentagem
SIM	109	61%
NÃO	69	39%
TOTAL	178	100%

Fonte: Elaboração própria

A tabela 4 permite verificar que 61% dos inquiridos considera existir uma excessiva conflitualidade fiscal, pelo contrário, 39% consideram não existir. Estes resultados podem ser um indicador de que a maioria dos respondentes está consciente da problemática que assola o contencioso tributário, no entanto, dada a natureza sensível do tema, a interpretação das respostas deve ser feita cautelosamente.

Na questão seguinte (questão 7 do questionário), foi perguntado aos inquiridos se já alguma vez recorreram a um processo de contencioso tributário, as respostas obtidas encontram-se na tabela 5. Apresentaram-se duas hipóteses de resposta (Sim ou Não).

**Tabela 4 - Já alguma vez recorreu a um processo de contencioso tributário?**

	Frequência	Percentagem
SIM	57	32%
NÃO	121	68%
TOTAL	178	100%

Fonte: Elaboração própria

Como se pode constatar pela tabela anterior, à questão colocada, a maioria dos respondentes (68%) respondeu que não. Comparando estes resultados com os da questão anterior, percebe-se que a maioria dos inquiridos nunca esteve envolvido num processo de contencioso tributário e ainda assim percebe a existência de uma excessiva conflitualidade fiscal, podemos, desde já, deduzir que a sua perceção sobre a conflitualidade fiscal, não é explicada pela experiência obtida no contencioso tributário.

Aos inquiridos que responderam afirmativamente na questão anterior, procurou-se conhecer qual o sentido da decisão proferida nos processos de contencioso em que estiveram envolvidos (questão 8 do questionário). Hipóteses de resposta (Sim ou Não).

**Tabela 5 - A decisão proferida nesse processo de contencioso foi-lhe favorável?**

	Frequência	Percentagem
SIM	22	39%
NÃO	35	61%
TOTAL	57	100%

Fonte: Elaboração própria

Das respostas obtidas e constantes na tabela 6, é possível verificar que 61% dos contribuintes inquiridos respondeu que a decisão proferida no contencioso tributário em que esteve envolvido não lhe foi favorável, enquanto 39% respondeu que a decisão lhe foi favorável. Em face deste resultado, e do resultado da questão 6, será possível inferir que a perceção da existência de uma excessiva conflitualidade fiscal é influenciada pela experiência negativa que os inquiridos detêm no contencioso tributário? Mais à frente neste trabalho tentaremos responder a esta questão.

Na questão seguinte, procurou-se saber se os respondentes consideram que as decisões do contencioso tributário habitualmente são favoráveis ao contribuinte (questão 9 do questionário). Hipóteses de resposta (Sim ou Não).

**Tabela 6 - Considera que as decisões do contencioso habitualmente são favoráveis ao contribuinte?**

	Frequência	Percentagem
SIM	50	28%
NÃO	128	72%
TOTAL	178	100%

Fonte: Elaboração própria

Podemos verificar, através dos resultados constantes na tabela 7, que uma maioria significativa dos contribuintes inquiridos (72%) considera que as decisões proferidas no contencioso tributário não são habitualmente favoráveis aos contribuintes, por contrapartida, 28% dos inquiridos considera que são. Este resultado poderá ser um reforço da pesquisa efetuada no capítulo anterior, no que respeita à atuação da AT, onde se referiu que (...) as decisões da AT merecem censura, pois abusam de interpretações que lhe são favoráveis, desviando-se, assim, do sentido da lei, ou, pelo menos, desconsideram-se factos relevantes (...) e (...) a AT muitas vezes ignora que a resolução de litígios tributários é também uma das competências do poder administrativo, não é uma tarefa exclusiva dos Tribunais, e que o interesse público que deve motivar a sua atuação pode até ser prosseguido de forma mais

eficaz e eficiente, quando o conflito é resolvido pela AT com a colaboração dos contribuintes (...).

A questão 10 do questionário pretendia saber de que forma é que os contribuintes classificavam a sua relação com a AT. Os resultados obtidos estão resumidos na tabela 8.

**Tabela 7 - Como avalia a relação entre a AT e os operadores económicos?**

	Frequência	Percentagem
Muito Má	10	6%
Má	46	26%
Nem boa nem má	76	43%
Boa	45	25%
Muito Boa	1	1%
TOTAL	178	100%
MÉDIA	2,89	

Fonte: Elaboração própria

Foi questionado como é que o contribuinte classifica a sua relação com a AT, numa escala *Likert* de 5 pontos (1 – muito má; 2 – má; 3 – nem boa nem má; 4 – boa; 5 – muito boa). E o que se retira desta questão é que a maioria dos contribuintes (43%) considera a sua relação com a AT “nem boa nem má”. 25% considera “boa” e 1% considera a sua relação “muito boa”. Cerca de 26% dos contribuintes inquiridos classificam a sua relação com a AT como “má” e 6% como “muito má”. Embora não possamos chegar a conclusões assertivas, podemos afirmar que a inclinação para uma relação negativa entre os contribuintes e a AT (32%) é superior quando comparada com a relação positiva, que apresenta um total de 26% das respostas.

Neste conjunto de questões foi ainda perguntado aos inquiridos se consideram que os contribuintes, de um modo geral, identificam adequadamente o meio de reação a utilizar perante um ato da administração tributária. Com esta questão pretende-se aferir uma eventual relação com a complexidade da legislação fiscal. (Questão 11 do questionário). Hipóteses de resposta (Sim ou Não).

**Tabela 8 - Considera que os contribuintes identificam adequadamente o meio de reação a utilizar perante um ato da AT?**

	Frequência	Percentagem
SIM	44	25%
NÃO	134	75%
TOTAL	178	100%

Fonte: Elaboração própria

Podemos constatar, pela observação da tabela 9, que a grande maioria dos inquiridos considera que os contribuintes não identificam adequadamente o meio de reação a utilizar perante um ato da AT, enquanto apenas 25% consideram que sim. Quando comparamos os resultados desta questão com os resultados da questão 7, onde se questionava se os contribuintes já alguma vez tinham recorrido a um processo de contencioso tributário, verifica-se que os resultados são aproximados, o que nos levaria a pensar que, apenas recorrem ao contencioso tributário os contribuintes que estão conscientes dos meios de reação que podem utilizar, mas uma análise mais profunda mostra-nos que não.

**Tabela 9 - Tabela de frequências**

			Já recorreu a um processo de Contencioso Tributário		Total
			Não	Sim	
Identifica o meio de reação adequado a utilizar	Não	Freq.	86	35	121
	Sim	Freq.	48	9	57
	Total	Freq.	134	44	178

Fonte: Elaboração própria

De acordo com a tabela 10, onde se observa a relação existente entre as duas variáveis em causa, percebe-se que assim não é. Dos 57 contribuintes que identificam adequadamente o meio de reação a utilizar perante um ato da AT, verifica-se que apenas 9 recorrem a um processo de contencioso tributário. Num ponto mais avançado do nosso trabalho, teremos oportunidade de comprovar que de facto estas variáveis são independentes.

Relativamente à questão 12 do questionário, pretendia-se perceber quais os motivos que, na opinião dos inquiridos, conduzem à instauração de contencioso tributário, os resultados obtidos encontram-se refletidos na tabela 11, que de seguida se apresenta.

**Tabela 10 - Quais os motivos que conduzem à instauração de contencioso tributário?**

	SIM	NÃO	TOTAL	% de Sim's
Desacordo com a liquidação do imposto	103	75	178	58%
Como forma de adiar pagamento de uma obrigação tributária	42	136	178	24%
Para beneficiar de uma lacuna da legislação	30	148	178	17%
Como parte de uma estratégia de evasão fiscal	31	147	178	17%
Outro:				
Falta de Liquidez para cumprir dentro dos prazos	15	163	178	8%

Fonte: Elaboração própria

Pela análise efetuada aos resultados obtidos com esta questão, conclui-se que o motivo mais escolhido pelos inquiridos, de entre todos os apresentados, foi o “Desacordo com a liquidação do imposto” com 103 respostas, logo seguido pelo motivo “Como forma de adiar o pagamento de uma obrigação tributária” com 42 respostas. Os motivos “Para beneficiar de uma lacuna da legislação” e “Como parte de uma estratégia de evasão fiscal” estão muito próximos, o primeiro obteve 30 respostas e o segundo 31. De facto, constata-se que dos 178 inquiridos, 145 (82%) assinalaram uma só opção, 23 (13%) assinalaram 2 opções, 7 (4%) escolheram 3 opções, e apenas 3 (2%) assinalaram 4 opções. Nenhum contribuinte assinalou as cinco opções de resposta. Daqueles que assinalaram uma só opção, cerca de 50% elegeram como motivo para o contencioso tributário, “Desacordo com a liquidação”. Curiosa foi a resposta apresentada por todos os contribuintes que assinalaram a opção “outro”. Todos eles foram unânimes em afirmar que um dos motivos que conduz à instauração de contencioso tributário se prende com a falta de liquidez para cumprir as obrigações fiscais dentro do prazo, motivo esse que embora se assemelhe ao segundo motivo apresentado, ressalva o facto de que os contribuintes recorrem ao contencioso tributário para adiar o pagamento de uma obrigação, porque não têm meios para pagar e não porque não querem pagar.

A questão 13 do questionário destinava-se a perceber a opinião dos contribuintes face à eficiência do contencioso administrativo tributário, o qual decorre na esfera de atuação da AT. Foi apresentado um conjunto de questões baseadas na pesquisa bibliográfica efetuada. Pretendia-se que os contribuintes indicassem o seu grau de concordância através de uma escala *Likert* de 5 pontos (1 – *discordo totalmente*, 2 – *discordo*, 3 – *nem concordo nem discordo*, 4 – *concordo* e 5 – *concordo totalmente*).

As variáveis que fazem parte das questões seguintes são do tipo qualitativo de nível de medida ordinal, no entanto foram consideradas e tratadas como variáveis quantitativas de nível de medida ordinal. Esta opção é baseada em estudos<sup>80</sup> com variáveis de características e objetivos semelhantes, por apresentarem bons resultados, em detrimento de outros métodos aplicados a variáveis qualitativas ordinais.

Os resultados estão expressos na tabela 11, tendo-se ainda incluído a média das respostas obtidas em cada questão, para uma melhor análise.

**Tabela 11 - Perceção sobre a eficiência do contencioso administrativo tributário**

	Discordo totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Média
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	
13.1. A fase administrativa do contencioso tributário frequentemente surte efeitos positivos para o contribuinte?	19	11%	72	40%	66	37%	20	11%	1	0,6%	2,51
13.2. As fundamentações da AT normalmente são claras e suficientes?	18	10%	85	48%	55	31%	19	11%	1	0,6%	2,44
13.3. As decisões da At normalmente são claras e justas?	17	10%	83	47%	59	33%	18	10%	1	0,6%	2,46
13.4. Frequentemente a AT desconsidera os argumentos dos contribuintes na fase administrativa dos conflitos?	5	3%	29	16%	57	32%	69	39%	18	10%	3,37
13.5. Nas disputas tributárias, os plenos direitos dos contribuintes apenas são assegurados quando se recorre aos tribunais?	3	2%	31	17%	60	34%	61	34%	23	13%	3,39

**Fonte: Elaboração própria**

Analisando os resultados constantes na tabela anterior constatamos que, de uma forma geral, os contribuintes estão descontentes com a eficiência do contencioso administrativo tributário, quer seja porque consideram que o mesmo não produz efeitos positivos para o contribuinte, quer seja porque consideram que a AT, na sua atuação, não fundamenta convenientemente as suas decisões, não considera os argumentos dos contribuintes e demora muito tempo nas suas decisões. Com efeito, a questão que obteve um menor grau de concordância foi precisamente a questão 13.2) relacionada com a insuficiência e falta de clareza das decisões da AT. A questão que obteve um maior grau de

<sup>80</sup> Este procedimento é baseado em bibliografia consultada sobre tratamento e análise de dados (e.g. Pestana e Gageiro, 2014, Vilares e Coelho, 2005).

concordância foi a questão 13.5) a qual é demonstrativa do que os direitos dos contribuintes apenas são assegurados quando se recorre aos tribunais, o que mais uma vez é indiciador de uma falta de confiança nas decisões da AT.

No entanto, apesar da amostra em estudo apresentar uma tendência para a falta de eficiência do contencioso administrativo tributário, é de realçar a elevada percentagem que obteve a opção de resposta “não concordo nem discordo”, o que revela algum desconhecimento sobre a temática e impede que se chegue a uma conclusão assertiva.

A questão 14 do questionário destinava-se a perceber a opinião dos contribuintes inquiridos, face à eficiência do contencioso judicial tributário. Nesta questão, ao contrário da anterior, pretende-se analisar a eficiência da atuação do poder judicial, uma vez que são os tribunais as entidades competentes para decidir o contencioso judicial. Também aqui foi apresentado um conjunto de questões baseadas na pesquisa bibliográfica efetuada. Pretendia-se que os contribuintes indicassem o seu grau de concordância através de uma escala *Likert* de 5 pontos (1 – *discordo totalmente*, 2 – *discordo*, 3 – *nem concordo nem discordo*, 4 – *concordo* e 5 – *concordo totalmente*).

**Tabela 12 – Perceção sobre a eficiência do contencioso judicial tributário**

	Discordo totalmente		Discordo		Nem concordo nem discordo		Concordo		Concordo totalmente		Média
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	
14.1. Os Tribunais Administrativos e Fiscais(TAF) normalmente são incapazes de produzir uma sentença em tempo útil?	0	0%	11	6%	50	28%	91	51%	26	15%	3,74
14.2. Os TAF estão preparados para a complexidade das questões discutidas no contencioso tributário?	9	5%	60	34%	75	42%	28	16%	6	3%	2,79
14.3. Os custos com o recurso à via judicial são compensados pela obtenção de uma decisão justa?	13	7%	56	31%	61	34%	42	24%	6	3,4%	2,84
14.4. A arbitragem tributária é uma boa alternativa para a solução de conflitos tributários?	0	0%	19	11%	64	36%	81	46%	14	8%	3,51
14.5. Normalmente a AT cumpre de imediato uma sentença que não lhe seja favorável?	16	9%	74	42%	61	34%	23	13%	4	2%	2,58

Fonte: Elaboração própria

De acordo com os resultados constantes na tabela anterior, constatamos que as respostas obtidas se situam em média perto do 3, o que quer dizer que muitos dos inquiridos optaram pela resposta “não concordo nem discordo”, revelando, talvez, um certo desconhecimento, ou falta de experiência em relação ao assunto. Contudo, quando analisamos mais a fundo cada uma das questões, percebemos o seguinte: no que respeita à



questão 14.1) constatamos que a maioria dos inquiridos concorda (51%) ou concorda totalmente (15%) com a incapacidade dos tribunais administrativos e fiscais em produzirem uma sentença em tempo útil; relativamente à questão 14.2) verificamos que 42% dos respondentes não concorda nem discorda, tendo sido esta a opção de resposta mais escolhida, logo seguida da opção discordo, com 34%. Podemos admitir, portanto, que os inquiridos revelam uma certa tendência para discordarem da preparação dos tribunais para lidarem com a complexidade das questões discutidas no contencioso tributário. Na questão 14.3) verifica-se, mais uma vez, uma certa ambiguidade nas respostas, aparecendo o “não concordo nem discordo” como a opção mais escolhida (34%), não se conseguindo vislumbrar uma tendência clara na opinião dos inquiridos. No que respeita à questão 14.4) percebe-se uma tendência clara de concordância com o facto da arbitragem tributária constituir uma alternativa válida para resolução de litígios fiscais. Por último, quando questionados se a AT cumpre de imediato uma sentença que não lhe seja favorável, a maioria dos inquiridos discorda ou discorda totalmente, sendo que, existe uma percentagem elevada (34%) de “não concordo nem discordo”.

Assim, de acordo com os resultados obtidos, podemos inferir que, apesar do desconhecimento demonstrado pela temática, aferido pela grande percentagem de respostas “não concordo nem discordo”, na nossa amostra não foi percecionada a eficiência do contencioso judicial tributário.

### **5.3. Perceção sobre as Determinantes do Contencioso Tributário**

A terceira e última parte do questionário constitui outro dos pilares fundamentais deste trabalho de investigação, na medida em que se destinava a perceber a opinião dos contribuintes, face às determinantes do contencioso tributário e às medidas necessárias à sua diminuição.

As questões que iremos analisar de seguida destinam-se a medir a perceção dos contribuintes face a cada um dos fatores identificados no capítulo anterior, como sendo os principais causadores dos atuais níveis de litigiosidade fiscal. Foram apresentados quatro conjuntos de questões baseadas, mais uma vez, na pesquisa teórica efetuada. A cada uma destas questões foi atribuída uma escala de *Likert* de 4 pontos (1 – *nulo*, 2 – *reduzido*, 3 – *significativo*, 4 – *muito significativo*).

Apresentamos de seguida os resultados obtidos com a questão 15, onde se pretende aferir qual a perceção dos contribuintes sobre o impacto que os fatores político-normativos, identificados na presente investigação, podem ter no aumento do contencioso tributário.

**Tabela 13 - Perceção sobre o impacto dos fatores político-normativos**

	Nulo		Reduzido		Significativo		Muito Significativo		Média
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	
15.1. A complexidade do sistema fiscal	5	3%	50	28%	70	39%	53	30%	2,96
15.2. A legislação é de difícil compreensão e pouco coerente	3	2%	28	16%	89	50%	58	33%	3,13
15.3. A legislação fiscal é alterada com muita frequência	3	2%	28	16%	67	38%	80	45%	3,26
15.4. Existência de muitas lacunas na legislação fiscal	5	3%	48	27%	72	40%	53	30%	2,97
15.5. A legislação encontra-se dispersa por vários diplomas	3	2%	30	17%	86	48%	59	33%	3,13
15.6. A realidade económica aumentou as situações de incumprimento fiscal	3	2%	26	15%	81	46%	68	38%	3,20

**Fonte: Elaboração própria**

No que diz respeito ao impacto que os fatores político-normativos apresentados exercem no aumento do contencioso tributário, podemos constatar pela tabela 13, que as respostas obtidas apresentam pontuações médias relativamente elevadas, tendo em conta a escala apresentada, sendo que os valores médios das respostas não variam muito, o valor médio mais elevado é de 3,26, dizendo respeito à questão 15.3) a legislação fiscal é alterada com muita frequência, e o mais baixo é de 2,96, referindo-se à questão 15.1) a complexidade do sistema fiscal. De facto, em quase todos os itens deste grupo de questões, a opção de resposta “significativo” foi a mais escolhida, a única exceção foi a questão 15.3) que se refere à alteração frequente da legislação fiscal, tendo sido esta, conforme referimos acima, a questão que obteve a pontuação mais elevada. A opção de resposta “muito significativo” foi a segunda mais escolhida pelos inquiridos, seguida, embora com alguma distância, pela opção “reduzido”. A opção de resposta “nulo” foi a menos escolhida pelos inquiridos.

Em face destes resultados, podemos afirmar, com alguma segurança, que, na amostra em estudo, os fatores político-normativos apresentados têm um peso preponderante no aumento das situações de litigiosidade fiscal.

De seguida, apresentamos os resultados obtidos com a questão 16, a qual tinha como objetivo aferir a perceção dos contribuintes acerca do impacto que os fatores relacionados com a atividade da AT podem ter no aumento do contencioso tributário.

**Tabela 14 - Perceção sobre o impacto dos fatores relacionados com a atividade da AT**

	Nulo		Reduzido		Significativo		Muito Significativo		Média
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	
16.1. Maior dinâmica da AT com vista à maximização das receitas fiscais	4	2%	27	15%	96	54%	51	29%	3,09
16.2. Aumento das medidas de combate à fraude e evasão fiscal	6	3%	34	19%	85	48%	53	30%	3,16
16.3. Transferência da carga burocrática para as empresas e cidadãos	4	2%	29	16%	101	57%	44	25%	3,04
16.4. Aumento da atividade da inspeção tributária com vista à obtenção de melhores resultados quantitativos	3	2%	43	24%	84	47%	48	27%	2,99
16.5. Insuficiência de recursos materiais e de recursos humanos especializados	9	5%	45	25%	86	48%	38	21%	2,86
16.6. Falta de rigor na análise de situações constantes no procedimento administrativo	11	6%	54	30%	76	43%	37	21%	2,78

**Fonte: Elaboração própria**

Relativamente aos fatores relacionados com a atuação da AT, podemos constatar pela tabela 14, que os valores médios das respostas também aqui não variam muito, sendo que o valor médio mais elevado é de 3,16, dizendo respeito à questão 16.3) transferência da carga burocrática para as empresas e cidadãos, e o mais baixo é de 2,78, referindo-se à questão 16.6) falta de rigor da AT na análise de situações constantes no procedimento administrativo. De facto, em todos os itens deste grupo de questões, a opção de resposta “significativo” foi a mais escolhida, logo seguida pela opção “muito significativo”, com exceção das questões 16.5) insuficiência de recursos materiais e de recursos humanos especializados e 16.6) falta de rigor da AT na análise de situações constantes no procedimento administrativo, as quais, na ótica dos inquiridos, apresentam um impacto reduzido no aumento da litigiosidade fiscal. A opção de resposta “nulo” foi novamente a menos escolhida pelos inquiridos.

De acordo com as respostas obtidas neste grupo de questões é razoável admitir que, na amostra estudada, os fatores relacionados com a atividade da AT têm um impacto significativo no aumento dos níveis de contencioso tributário.

Vamos agora analisar os resultados obtidos com a questão 17, em que era nosso intento aferir da perceção dos contribuintes relativamente ao impacto que os fatores relacionados com o comportamento dos contribuintes podem causar no aumento do contencioso tributário.

**Tabela 15 - Perceção sobre o impacto dos fatores relacionados com o comportamento dos contribuintes**

	Nulo		Reduzido		Significativo		Muito Significativo		Média
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	
17.1. Fraco relacionamento entre as empresas/cidadãos e a AT	10	6%	34	19%	106	60%	28	16%	2,85
17.2. Crescente tomada de consciência por parte dos contribuintes dos seus direitos e garantias	4	2%	46	26%	104	58%	24	13%	2,83
17.3. Maior conhecimento e aproveitamento das lacunas da legislação	9	5%	68	38%	83	47%	18	10%	2,62
17.4. Aproveitamento de um sistema fiscal demasiado complexo, com o objetivo de adiar a aplicação da justiça	9	5%	46	26%	89	50%	34	19%	2,83
17.5. Aumento das estratégias de fraude e evasão fiscal	11	6%	56	31%	65	37%	46	26%	2,82
17.6. Falta de consciência fiscal dos contribuintes, que assenta numa errada perceção da utilidade dos impostos	8	4%	50	28%	78	44%	42	24%	2,87

Fonte: Elaboração própria

No que diz respeito aos fatores relacionados com o comportamento do contribuinte, podemos constatar pela tabela 15, que, igualmente aqui, os valores médios das respostas não variam muito, sendo que o valor médio mais elevado é de 2,87, dizendo respeito à questão 17.6) falta de consciência fiscal dos contribuintes, que assenta numa errada perceção da utilidade dos impostos, e o mais baixo é de 2,62, referindo-se à questão 17.3) maior conhecimento e aproveitamento das falhas e lacunas da legislação. De facto, também neste grupo de questões, em todos os itens, a opção de resposta “significativo” foi a mais escolhida, no entanto verifica-se que a segunda opção de resposta mais escolhida pelos inquiridos foi “reduzido” logo seguida pela opção “muito significativo”.

É de realçar contudo, que os valores médios obtidos nesta questão se apresentam ligeiramente mais baixos, quando comparados com os fatores relacionados com a atividade da AT e ainda mais com os fatores político-normativos, talvez influenciado pelo facto de a opção de resposta “nulo” ter um peso global maior do que nos grupos anteriores, o que poderá significar que, de acordo com a perceção dos inquiridos, o impacto provocado no contencioso tributário, pelos fatores relacionados com o comportamento do contribuinte, é inferior ao impacto provocado pelos outros dois fatores.

Todavia, e tendo por base as respostas obtidas neste grupo de questões, podemos admitir que, na amostra estudada, os fatores relacionados com o comportamento do contribuinte têm um impacto significativo no aumento dos níveis de contencioso tributário.

Seguidamente iremos analisar os resultados obtidos com a questão 18, em que era nosso objetivo aferir a percepção dos contribuintes relativamente ao impacto que os fatores relacionados com o poder judicial têm no aumento do contencioso tributário.

**Tabela 16 - Percepção sobre o impacto dos fatores relacionados com o poder judicial**

	Nulo		Reduzido		Significativo		Muito Significativo		Média
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	
18.1. Inexistência de tribunais especializados exclusivamente em matérias fiscais	5	3%	39	22%	96	54%	38	21%	2,94
18.2. Insuficiência de juizes especializados em direito tributário	4	2%	43	24%	87	49%	44	25%	2,96
18.3. Carência de recursos humanos, nomeadamente oficiais de justiça	3	2%	31	17%	105	59%	39	22%	3,07
18.4. Carência de meios técnicos nos tribunais	3	2%	35	20%	93	52%	47	26%	3,16
18.5. Existência de demasiadas exigências burocráticas tornam mais demoradas as decisões judiciais	3	2%	23	13%	93	52%	59	33%	3,17

**Fonte: Elaboração própria**

Relativamente aos fatores relacionados com o poder judicial, podemos constatar, pela tabela 16, que as respostas obtidas apresentam pontuações médias relativamente elevadas, tendo em conta a escala apresentada, e que os valores médios das respostas também aqui não variam muito, sendo que o valor médio mais elevado é de 3,17, dizendo respeito à questão 18.5) existência de demasiadas exigências burocráticas tornam mais demoradas as decisões judiciais, e o mais baixo é de 2,94, referindo-se à questão 18.1) inexistência de tribunais especializados exclusivamente em matérias fiscais. Mais uma vez, em todos os itens deste grupo de questões, a opção de resposta “significativo” foi a mais escolhida, logo seguida pela opção “muito significativo”, com exceção da questão 18.1) já acima referida, a qual, na ótica dos inquiridos, apresenta um impacto reduzido no aumento da litigiosidade fiscal.

De acordo com as respostas obtidas neste grupo de questões podemos admitir que, na amostra estudada, os fatores relacionados com o poder judicial têm um impacto significativo no aumento dos níveis de contencioso tributário.

Deste conjunto de respostas pode depreender-se que, na amostra estudada, todos os fatores apresentados têm um impacto significativo no aumento da litigiosidade fiscal, sendo certo que a alguns é atribuído um peso maior. Concretamente, e na percepção dos contribuintes inquiridos, de entre os fatores apresentados, os político-normativos foram aqueles que revelaram uma pontuação média mais elevada, logo seguidos pelos fatores relacionados com o poder judicial, sendo que, os fatores relacionados com o comportamento

do contribuinte, são aqueles que apresentam uma pontuação média mais baixa, pelo que é razoável admitir que, na opinião dos inquiridos, estes são os fatores com menor impacto no aumento do contencioso tributário.

A última pergunta do questionário que, de seguida iremos analisar, pretendia obter a perceção dos contribuintes relativamente às medidas consideradas necessárias para a redução dos níveis de conflitualidade fiscal. Com este intuito, foi elaborado um conjunto de 8 questões, formuladas tendo por base as causas identificadas na pesquisa teórica efetuada. A cada uma delas foi atribuída uma escala de *Likert* de 4 pontos (1 – *nulo*, 2 – *reduzido*, 3 – *significativo*, 4 –  *muito significativo*).

**Tabela 17 - Perceção sobre as medidas necessárias à diminuição do contencioso tributário**

	Nulo		Reduzido		Significativo		Muito Significativo		Média
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	
19.1. Forte aposta na educação e cidadania fiscal	5	3%	51	29%	78	44%	44	25%	2,9
19.2. Simplificação da legislação fiscal	1	1%	33	19%	60	34%	84	47%	3,28
19.3. Promoção da transparência nas relações entre a AT e os contribuintes	3	2%	35	20%	79	44%	61	34%	3,11
19.4. Introdução de maiores incentivos ao cumprimento voluntário	8	4%	39	22%	83	47%	48	27%	2,96
19.5. Imposição de uma melhoria na qualidade das decisões da AT	4	2%	31	17%	90	51%	53	30%	3,08
19.6. Aumento da penalização para os contribuintes que abusam do recurso ao tribunal	20	11%	46	26%	72	40%	40	22%	2,74
19.7. Dotar os tribunais de recursos humanos especializados	1	1%	26	15%	96	54%	55	31%	3,15
19.8. Incentivar a utilização de meios alternativos de resolução de litígios	1	1%	26	15%	105	59%	46	26%	3,10

**Fonte: Elaboração própria**

De acordo com os resultados contantes na tabela 17, podemos constatar que as respostas obtidas apresentam pontuações médias relativamente elevadas, tendo em conta a escala apresentada. Os valores médios das respostas não variam muito, sendo que o valor médio mais elevado é de 3,28, dizendo respeito à questão 19.2) simplificação da legislação fiscal, e o mais baixo é de 2,74, referindo-se à questão 19.6) aumento da penalização para os contribuintes que abusam do recurso ao tribunal. Em quase todos os itens deste grupo de questões, a opção de resposta “significativo” foi a mais escolhida, com exceção da questão 19.2) já acima mencionada, a qual, tendo por base as respostas obtidas, apresenta um impacto muito significativo na diminuição do contencioso tributário. A opção de resposta “muito

significativo” foi a segunda mais escolhida, logo seguida da opção “reduzido” a qual teve uma percentagem superior, em relação à opção “muito significativo”, na questão 19.1) forte aposta na educação e cidadania fiscal e na questão 19.6) aumento da penalização para os contribuintes que abusam do recurso ao tribunal. A opção de resposta “nulo” foi a menos escolhida, apresentando um peso global irrelevante.

Fazendo uma análise mais aprofundada aos resultados obtidos neste grupo de questões, verifica-se que a opção de resposta que obteve um valor médio mais elevado foi a questão 19.2) simplificação da legislação fiscal, que foi também a única medida considerada como tendo um impacto muito significativo na redução do contencioso tributário, o que faz todo o sentido, visto que a mesma se encontra relacionada com os fatores político-normativos constantes na questão 15, nomeadamente, os que estão relacionados com a complexidade da legislação fiscal, tendo sido estes os fatores mais escolhidos como causa dos elevados níveis de litigiosidade fiscal. As segundas e terceiras medidas com pontuação média mais elevada foram as constantes nas questões 19.7) e 19.8), as quais estão relacionadas com o poder judicial. Também aqui se denota uma coerência, visto que os fatores relacionados com o poder judicial, constantes na questão 18, foram considerados pelos inquiridos como tendo um impacto significativo no aumento do contencioso tributário, sendo este grupo de questões o que obteve a segunda pontuação média mais elevada, no estudo das causas influenciadoras do contencioso. Olhando agora para as questões que obtiveram uma pontuação mais baixa, 19.1) e 19.6), percebe-se que as mesmas estão relacionadas com o comportamento do contribuinte, tendo sido este o fator que, na opinião dos inquiridos, tem menor impacto no aumento do contencioso tributário, visto que, foi o que obteve a pontuação média mais baixa de entre todos os grupos de questões, e o que apresentou uma percentagem relativa maior, no que diz respeito às opções de resposta “nulo” e “significativo”, o que mais uma vez denota uma coerência nas respostas obtidas.

#### **5.4. Validação das Hipóteses**

Após a caracterização da amostra, com recurso à estatística descritiva, perceberam-se algumas prováveis relações entre as variáveis objeto de estudo. Através do recurso à análise inferencial, de modo a validar algumas das relações aparentemente

encontradas e responder às questões de pesquisa formuladas, testámos as hipóteses que abaixo se identificam.

Para este propósito, utilizou-se o teste de independência do qui-quadrado.

O nível de significância considerado em todos os testes foi de 5%. Desta forma, considera-se que existe uma estrutura de dependência entre as variáveis se o valor-p do teste for inferior 0,05.

No caso de existir uma associação estatisticamente significativa entre as variáveis determina-se o grau de associação entre as mesmas, utilizando o coeficiente V de Cramer.

Os critérios de classificação para este coeficiente não são muito comuns de serem encontrados. A maioria dos autores citam apenas que o seu valor está limitado ao intervalo [0, 1] e que valores próximos de 0 representam uma associação fraca e que quanto mais próximo de 1, mais forte é a associação. Neste trabalho utilizaremos a seguinte classificação: 0 - 0,1 associação fraca; 0,1 - 0,3 associação baixa; 0,3 - 0,5 associação moderada; 0,5 - 0,8 associação forte; 0,8 - 1 associação muito forte.

➤ **Hipótese 1** – Será que os contribuintes que nunca recorreram a um processo de contencioso tributário têm uma percepção do nível de conflitualidade fiscal diferente da dos que já recorreram?

Com esta hipótese, onde se relacionam as questões 6 e 7, é nossa pretensão averiguar se, apesar de o contribuinte nunca ter recorrido a um processo de contencioso tributário, ainda assim considera existir um excessivo nível de conflitualidade fiscal. Porque, se é razoável admitir que os contribuintes com uma ou várias experiências de litígio fiscal possam considerar que existe um elevado nível de litigiosidade fiscal, já não nos parece tão comum que, aqueles que nunca passaram por essa experiência possam ter a mesma opinião, daí a pertinência da questão. Em face do exposto, é expectável que os contribuintes sem experiência em processos de contencioso tributário percecionem um menor grau de conflitualidade fiscal. Por conseguinte, formularam-se as seguintes hipóteses:

- H0: A experiência dos contribuintes no contencioso tributário é independente da percepção do grau de conflitualidade fiscal.



- H1: Existe uma relação entre a experiência dos contribuintes no contencioso tributário e a sua opinião sobre o grau de conflitualidade fiscal.

**Tabela 18 – Hipótese 1**

			Perceção sobre a excessiva conflitualidade fiscal		Total
			Não	Sim	
Já recorreu a um processo Contencioso Tributário	Não	Freq.	58	63	121
		%	48%	52%	100%
	Sim	Freq.	11	46	57
		%	19%	81%	100%
	Total	Freq.	69	109	178
		%	39%	61%	100%

Fonte: Elaboração própria

**Tabela 19 – Teste Qui-quadrado para a hipótese 1**

	Estatística de teste	Valor-p
Qui-quadrado de Pearson	13,385	0,000
V. de Cramer	0,274	

Fonte: Elaboração própria

O teste Qui-quadrado revela que existe uma associação estatisticamente significativa (valor-p <0,05) entre a dimensão “Considera que existe uma excessiva conflitualidade tributária” e a dimensão “Na sua relação com a AT já recorreu a um processo de contencioso tributário”, embora esta associação seja baixa (de acordo com os critérios anteriormente referidos), como se pode observar pelo coeficiente de associação V de Cramer ( $V=0,274$ ), constante na tabela 19. Em face destes resultados, rejeita-se  $H_0$ , ou seja, existe uma associação entre as dimensões. A análise da tabela permite-nos concluir que os contribuintes que já recorreram a um processo de contencioso tributário tendem a considerar que existe uma excessiva conflitualidade fiscal; enquanto os outros têm a sua opinião dividida. No entanto, apenas os contribuintes que já recorreram ao contencioso tributário é que têm plena noção da excessiva conflitualidade que existe entre os contribuintes e a AT.

➤ **Hipótese 2** – Será que os contribuintes que nunca recorreram a um processo de contencioso tributário, contrariamente aos que já recorreram, consideram que, nas disputas tributárias, as decisões da AT não são justas/confiáveis?

O facto de os inquiridos nunca terem recorrido a um processo de contencioso tributário, e de, em consequência, não terem um pleno conhecimento sobre o resultado dos litígios no âmbito do procedimento administrativo tributário, pode levá-los a um entendimento diferente sobre a justiça/confiabilidade das decisões da AT.

Por conseguinte, com a formulação desta hipótese pretende-se relacionar a questão 7 com a questão 13.5, no sentido de se averiguar se, independentemente de já terem tido ou não uma experiência no contencioso tributário, a opinião dos contribuintes sobre a justiça/confiabilidade das decisões da AT se mantém.

Assim, foram formuladas as seguintes hipóteses:

- H0: A percepção que os contribuintes têm sobre a justiça/confiabilidade das decisões da AT é independente da experiência no contencioso tributário.
- H1: Existe uma relação entre a experiência dos contribuintes no contencioso tributário e a sua opinião sobre a justiça/confiabilidade das decisões da AT.

**Tabela 20 - Hipótese 2**

			Nas disputas tributárias os plenos direitos dos contribuintes apenas são assegurados quando se recorre ao tribunal?					Total
			Discordo Totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo Totalmente	
já recorreu a um processo de Contencioso	Não	Freq.	2	22	43	39	15	121
		%	2%	18%	36%	32%	12%	100%
	Sim	Freq.	1	9	17	22	8	57
		%	2%	16%	30%	39%	14%	100%
Total	Freq.	3	31	60	61	23	178	
	%	2%	17%	34%	34%	13%	100%	

Fonte: Elaboração própria

**Tabela 21 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 2**

	Estatística de teste	Valor-p
Qui-quadrado de Pearson	1,043	0,907

Fonte: Elaboração Própria

Os resultados obtidos com a realização do teste do Qui-quadrado, constantes na tabela 21, indicam que a relação testada não se revelou estatisticamente significativa (valor- $p > 0,05$ ), pelo que não existe suporte empírico para rejeitar  $H_0$ . Em face destes resultados, concluímos que, independentemente de os contribuintes já terem ou não recorrido a um processo de contencioso tributário tendem a considerar que as decisões da AT, nas disputas tributárias, não asseguram os seus plenos direitos, por conseguinte, a hipótese 2 não está validada. No entanto, é de realçar o facto de os resultados encontrados poderem estar influenciados pela elevada percentagem de inquiridos que não têm opinião sobre o assunto.

- **Hipótese 3** – Existe uma relação significativa entre o facto de o contribuinte ter obtido uma decisão desfavorável num ou em vários processos de contencioso tributário, e a sua perceção sobre o excessivo nível de conflitualidade fiscal?

É plausível admitir que, em face de um ou vários resultados desfavoráveis no contencioso tributário, os contribuintes tenham tendência para considerar o nível de litigiosidade fiscal como sendo elevado, visto que, em face de um resultado desfavorável no âmbito administrativo, é provável que o contribuinte recorra da decisão judicialmente, o que inevitavelmente conduz a um aumento das pendências judiciais.

Posto isto, foram formuladas as seguintes hipóteses, tendo por base as respostas obtidas nas questões 6 e 8:

- $H_0$ : Não existe relação entre o tipo de decisão (favorável ou desfavorável) obtida no contencioso tributário, e a perceção que os contribuintes têm sobre o nível de conflitualidade fiscal.
- $H_1$ : Existe uma relação entre o tipo de decisão (favorável ou desfavorável) obtida no contencioso tributário, e a perceção que os contribuintes têm sobre o nível de conflitualidade fiscal.

**Tabela 22 - Hipótese 3**

			Perceção sobre a excessiva conflitualidade fiscal		Total
			Não	Sim	
Decisão desfavorável num processo de Contencioso Tributário	Não	Freq.	7	28	35
		%	20%	80%	100%
	Sim	Freq.	4	18	22
		%	18%	82%	100%
	Total	Freq.	11	46	57
		%	19%	81%	100%

Fonte: Elaboração Própria

**Tabela 23 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 3**

	Estatística de teste	Valor-p
Qui-quadrado de Pearson	0,029	1,000

Fonte: Elaboração Própria

No que respeita à hipótese 3, o teste Qui-quadrado de Pearson (tabela 23) apresenta um valor-p = 1 > 0,05, por conseguinte, não existe suporte científico para rejeitar H0, significando assim que não é possível validar a hipótese. Neste caso conclui-se que não existe relação entre a perceção que os contribuintes têm sobre o nível de conflitualidade fiscal e as decisões desfavoráveis que possam ter no contencioso tributário.

➤ **Hipótese 4** – Existe uma relação significativa entre o facto de o contribuinte considerar que as decisões do contencioso tributário habitualmente são desfavoráveis aos contribuintes, e a sua perceção sobre o nível de conflitualidade fiscal?

De acordo com os resultados observados com recurso às técnicas de estatística descritiva, constatou-se que, na questão 9, 72% dos inquiridos consideram que as decisões da AT, nas disputas tributárias, habitualmente são desfavoráveis ao contribuinte. Se observarmos os resultados da questão 6, onde era perguntado se o contribuinte considerava existir uma excessiva conflitualidade fiscal, notamos que 61% respondeu que sim. Perante a proximidade destes resultados, estamos em crer que poderá existir uma relação de dependência entre estas duas variáveis.

Assim, com esta hipótese pretende-se aferir se de facto existe uma relação de dependência entre a percepção de que as decisões da AT habitualmente são desfavoráveis ao contribuinte, e a percepção sobre a existência de um excessivo grau de conflitualidade fiscal.

Analisaremos esta relação através do teste das seguintes hipóteses:

- H0: A percepção que os contribuintes possuem sobre o grau de conflitualidade fiscal é independente da percepção que os mesmos possuem sobre o tipo de decisões (favorável ou desfavorável) da AT.
- H1: A percepção que os contribuintes possuem sobre o tipo de decisões da AT, influencia a sua percepção sobre o grau de conflitualidade fiscal.

**Tabela 24 - Hipótese 4**

			Percepção sobre a excessiva conflitualidade fiscal		Total
			Não	Sim	
Identifica o meio de reação adequado a utilizar	Não	Freq.	46	88	134
		%	34%	66%	100%
	Sim	Freq.	23	21	44
		%	52%	48%	100%
Total	Freq.	69	109	178	
	%	39%	61%	100%	

Fonte: Elaboração Própria

**Tabela 25 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 4**

	Estatística de teste	Valor-p
Qui-quadrado de Pearson	2,499	0,126

Fonte: Elaboração Própria

Pelo resultado do teste Qui-quadrado de Pearson (tabela 25), (valor-p = 0,126 > 0,05) não rejeitamos a hipótese de independência entre variáveis. A nossa amostra aponta no sentido de que a percepção dos contribuintes sobre as decisões da AT habitualmente serem desfavoráveis ao contribuinte, não está relacionada com a sua percepção do grau de conflitualidade fiscal, pelo que a hipótese 4 não foi validada.

➤ **Hipótese 5** – Será que os contribuintes que recorrem a um processo de contencioso tributário são apenas aqueles que adequadamente identificam o meio de reação a utilizar perante um ato da AT?

Dada a proximidade encontrada nos resultados observados entre as questões 7 e 11, os quais estão contidos nas tabelas 5 e 9, considera-se que poderá existir uma relação de dependência entre estas duas variáveis.

Assim, com esta hipótese pretende-se aferir se de facto existe uma relação de dependência entre o facto de os contribuintes identificarem adequadamente o meio de reação a utilizar perante um ato da AT e efetivamente recorrerem a um processo de contencioso.

Analisaremos esta relação através do teste das seguintes hipóteses:

- H0: O recurso a um processo de contencioso tributário é independente da perceção que os contribuintes possuem sobre o meio de reação adequado a utilizar.
- H1: Existe uma relação entre a identificação do meio de reação adequado a utilizar perante um ato da AT, e o facto de efetivamente se recorrer ao contencioso tributário.

**Tabela 26 - Hipótese 5**

			Já recorreu a um processo de Contencioso Tributário		Total
			Não	Sim	
Identifica o meio de reação adequado a utilizar	Não	Freq.	86	35	121
		%	71%	29%	100%
	Sim	Freq.	48	9	57
		%	84%	16%	100%
Total	Freq.	134	44	178	
	%	75%	25%	100%	

Fonte: Elaboração Própria

**Tabela 27 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 5**

	Estatística de teste	Valor-p
Qui-quadrado de Pearson	3,593	0,064

Fonte: Elaboração Própria

De acordo com os resultados obtidos no teste Qui-quadrado de Pearson (tabela 27), (valor-p = 0,064 > 0,05) não rejeitamos a hipótese de independência entre variáveis. A nossa amostra aponta no sentido de que o facto de o contribuinte recorrer a um processo de

contencioso tributário não é influenciado pelo conhecimento que o mesmo possui acerca dos meios de reação a utilizar, pelo que a hipótese 5 não foi validada.

- **Hipótese 6** – Será que os contribuintes que não identificam adequadamente o meio de reação a utilizar perante um ato da AT, têm percepção de um maior grau de conflitualidade fiscal?

A complexidade do sistema fiscal, a dificuldade na compreensão da legislação fiscal, a volatilidade da lei ou a existência de lacunas, são fatores, indicados na revisão bibliográfica, geradores do aumento da conflitualidade fiscal. A existência de qualquer uma destas situações poderá conduzir o contribuinte a não reconhecer o meio de reação adequado perante um ato da AT.

Neste sentido, propomo-nos a analisar se, as dificuldades de compreensão dos meios de reação a utilizar pelo contribuinte, podem ser uma causa de percepção do grau de conflitualidade fiscal.

As hipóteses a testar serão as seguintes, tendo por base as questões 6 e 11:

- H 0: Não existe relação entre as dificuldades sentidas na identificação do meio de reação adequado a utilizar, perante um ato da AT, e a percepção do grau de conflitualidade fiscal.
- H 1: Existe uma relação entre as dificuldades sentidas na identificação do meio de reação adequado a utilizar, perante um ato da AT, e a percepção do grau de conflitualidade fiscal.

**Tabela 28 - Hipótese 6**

			Percepção sobre a excessiva conflitualidade fiscal		Total
			Não	Sim	
Identifica o meio de reação adequado a utilizar	Não	Freq.	46	88	134
		%	34%	66%	100%
	Sim	Freq.	23	21	44
		%	52%	48%	100%
Total	Freq.	69	109	178	
	%	39%	61%	100%	

Fonte: Elaboração Própria

**Tabela 29 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 6**

	Estatística de teste	Valor-p
Qui-quadrado de Pearson	4,493	0,049
V. de Cramer	0,159	

Fonte: Elaboração Própria

De acordo com resultados obtidos com o teste Qui-quadrado de Pearson (tabela 27), (valor-p= 0,049<0,05) as variáveis apresentam uma relação significativa, rejeitando-se H0, embora se denote que esta associação seja fraca (de acordo com os critérios anteriormente referidos), como se pode observar pelo coeficiente de associação V de Cramer (V=0,159), constante na tabela 27.

Por conseguinte, os contribuintes que não identificam adequadamente os meios de reação a utilizar perante um ato da AT, percecionam um maior grau de conflitualidade fiscal. Conclui-se então que a hipótese 6 está validada.

Nas hipóteses seguintes tentaremos comprovar se existe relação significativa entre algumas das causas do contencioso tributário, identificadas nas questões 15, 16, 17 e 18, e algumas das medidas necessárias à sua diminuição (constantes na questão 19).

Nas questões 15, 16, 17, 18 e 19, atendendo ao número reduzido de repostas no nível nulo, foi necessário agrupar numa só categoria as respostas Nulo e Reduzido, para que estivessem reunidos os pressupostos de aplicação do teste do qui-quadrado.

➤ **Hipótese 7** – Será que existe uma relação significativa entre as dificuldades de compreensão e interpretação da legislação fiscal e a simplificação da legislação fiscal?

Esta hipótese analisa as questões 15.2 e 19.2 e será formalizada do seguinte modo:

- H0: Não existe relação entre a causa relacionada com a dificuldade de compreensão e interpretação da legislação fiscal e a medida relacionada com a simplificação da legislação fiscal.
- H1: Existe relação significativa entre a causa relacionada com a dificuldade de compreensão e interpretação da legislação fiscal e a medida relacionada com a simplificação da legislação fiscal.



**Tabela 30 - Hipótese 7**

		Simplificação da legislação fiscal			Total	
		Nulo ou reduzido	Significativo	Muito Significativo		
Legislação de difícil compreensão	Nulo ou reduzido	Freq.	16	10	5	31
		%	52%	32%	16%	100%
	Significativo	Freq.	17	45	27	89
		%	19%	51%	30%	100%
	Muito Significativo	Freq.	1	5	52	58
		%	2%	9%	90%	100%
Total	Freq.	34	60	84	178	
	%	19%	34%	47%	100%	

Fonte: Elaboração Própria

**Tabela 31 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 7**

	Estatística de teste	Valor-p
Qui-quadrado de Pearson	78,53	0,000
V. de Cramer	0,470	

Fonte: Elaboração própria

O teste do Qui-quadrado revela que existe uma associação estatisticamente significativa (valor-p <0,05) entre a causa “A legislação fiscal é de difícil compreensão” e a medida “Simplificação da legislação fiscal”, sendo esta associação moderada (de acordo com os critérios anteriormente referidos), como se pode observar pelo coeficiente de associação V de Cramer (V=0,470). Assim, rejeita-se H0, validando-se a hipótese 7.

Assim, concluímos que, quanto mais os contribuintes consideram significativo o fator “A legislação fiscal é de difícil compreensão e pouco coerente” como causa do aumento do contencioso tributário, então também consideram como mais significativa a medida “Simplificação da legislação fiscal” para diminuição do contencioso tributário.

- **Hipótese 8** – Existe uma relação significativa entre o aumento das medidas de combate à fraude e evasão fiscal e a promoção da transparência nas relações entre a AT e os contribuintes?

Esta hipótese analisa as questões 16.2 e 19.3 e será formalizada do seguinte modo:

- H0: Não existe relação entre a causa relacionada com o aumento das medidas de combate à fraude e evasão fiscal, e a medida relacionada com a promoção da transparência nas relações entre a AT e os contribuintes.
- H1: Existe relação significativa entre a causa relacionada com o aumento das medidas de combate à fraude e evasão fiscal, e a medida relacionada com a promoção da transparência nas relações entre a AT e os contribuintes.

**Tabela 32 - Hipótese 8**

			Promoção Transparência nas relações AT/contribuintes			Total
			Nulo ou reduzido	Significativo	Muito Significativo	
Aumento medidas de combate à fraude e evasão fiscal	Nulo ou reduzido	Freq.	14	20	6	40
		%	35%	50%	15%	100%
	Significativo	Freq.	21	44	20	85
		%	25%	52%	24%	100%
	Muito Significativo	Freq.	3	15	35	53
		%	6%	28%	66%	100%
Total	Freq.	38	79	61	178	
	%	21%	44%	34%	100%	

Fonte: Elaboração própria

**Tabela 33 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 8**

	Estatística de teste	Valor-p
Qui-quadrado de Pearson	32,27	0,000
V. de Cramer	0,324	

Fonte: Elaboração própria

O teste do Qui-quadrado revela que existe uma associação estatisticamente significativa (valor-p <0,05) entre a causa “Aumento das medidas de combate à fraude e evasão fiscal” e a medida “Promoção da transparência nas relações entre a AT e os contribuintes”, sendo esta associação moderada (de acordo com os critérios anteriormente referidos), como se pode observar pelo coeficiente de associação V de Cramer (V=0,324), pelo que rejeitamos H0 e validamos a hipótese 8.

Assim, concluímos que, quanto mais os contribuintes consideram significativo o fator “Aumento das medidas de combate à fraude e evasão fiscal” como causa do aumento do contencioso tributário então também consideram como mais significativo a medida

“Promoção da transparência nas relações entre a AT e os contribuintes” para diminuição do contencioso tributário.

- **Hipótese 9** - Existe uma relação significativa entre o maior conhecimento e aproveitamento das falhas e lacunas da legislação fiscal por parte do contribuinte e o aumento da penalização para os contribuintes que abusam do recurso ao tribunal?

Esta hipótese analisa as questões 17.3 e 19.6 e será formalizada do seguinte modo:

- H0: Não existe relação entre a causa relacionada com o maior conhecimento e aproveitamento das falhas e lacunas da legislação fiscal e a medida relacionada com o aumento da penalização para os contribuintes que abusam do recurso ao tribunal?
- H1: Existe relação significativa entre a causa relacionada com o maior conhecimento e aproveitamento das falhas e lacunas da legislação fiscal e a medida relacionada com o aumento da penalização para os contribuintes que abusam do recurso ao tribunal?

**Tabela 34 - Hipótese 9**

			Aumento da penalização p/ contribuintes que abusam no recurso aos tribunais			Total
			Nulo ou reduzido	Significativo	Muito Significativo	
Maior aproveitamento da falhas e lacunas da legislação	Nulo ou reduzido	Freq.	44	25	8	77
		%	57%	32%	10%	100%
	Significativo	Freq.	19	38	26	83
		%	23%	46%	31%	100%
	Muito Significativo	Freq.	3	9	6	18
		%	17%	50%	33%	100%
Total	Freq.	66	72	40	178	
	%	37%	40%	22%	100%	

Fonte: Elaboração própria

**Tabela 35 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 9**

	Estatística de teste	Valor-p
Qui-quadrado de Pearson	25,933	0,000
V. de Cramer	0,270	

Fonte: Elaboração própria

O teste do Qui-quadrado revela que existe uma associação estatisticamente significativa (valor- $p < 0,05$ ) entre a causa “Maior conhecimento e aproveitamento das falhas e lacunas da legislação” e a medida “Aumento da penalização para os contribuintes que abusam do recurso aos tribunais”, sendo esta associação baixa (de acordo com os critérios anteriormente referidos), como se pode observar pelo coeficiente de associação V de Cramer ( $V=0,270$ ) pelo que rejeitamos  $H_0$  e validamos a hipótese 9.

Assim, concluímos que, quanto mais os contribuintes consideram significativo o fator “Maior conhecimento e aproveitamento das falhas e lacunas da legislação” como causa do aumento do contencioso tributário, então também consideram como mais significativa a medida “Aumento da penalização para os contribuintes que abusam do recurso aos tribunais” para diminuição do contencioso tributário.

- **Hipótese 10** – Existe uma relação significativa entre a carência de recursos técnicos e humanos nos tribunais, e a necessidade de dotar os tribunais com recursos humanos especializados?

Esta hipótese analisa as questões 18.3 e 19.7 e será formalizada do seguinte modo:

- $H_0$ : Não existe relação entre a causa relacionada com a carência de recursos técnicos e humanos nos tribunais, e a medida relacionada com a necessidade de dotar os tribunais de recursos humanos especializados.
- $H_1$ : Existe relação significativa entre a causa relacionada com a carência de recursos técnicos e humanos nos tribunais, e a medida relacionada com a necessidade de dotar os tribunais de recursos humanos especializados.

**Tabela 36 - Hipótese 10**

		Dotar os tribunais de recursos humanos especializados			Total	
		Nulo ou reduzido	Significativo	Muito Significativo		
Carência de recursos nos tribunais	Nulo ou reduzido	Freq.	11	20	7	38
		%	29%	53%	18%	100%
	Significativo	Freq.	11	57	25	93
		%	12%	64%	28%	104%
	Muito Significativo	Freq.	5	19	23	47
		%	9%	33%	40%	81%
Total	Freq.	27	96	55	178	
	%	15%	54%	31%	100%	

Fonte: Elaboração própria

**Tabela 37 - Teste Qui-quadrado para a hipótese 10**

	Estatística de teste	Valor-p
Qui-quadrado de Pearson	15,961	0,030
V. de Cramer	0,212	

Fonte: Elaboração própria

O teste do Qui-quadrado revela que existe uma associação estatisticamente significativa (valor-p <0,05) entre a causa “Falta de recursos nos tribunais” e a medida “Dotar os tribunais de recursos humanos especializados”, sendo esta associação baixa (de acordo com os critérios anteriormente referidos), como se pode observar pelo coeficiente de associação V de Cramer (V=0,212), pelo que rejeitamos H0 e validamos a hipótese 10.

Assim, concluímos que, quanto mais os contribuintes consideram significativo o fator “Falta de recursos nos tribunais” como causa de aumento do contencioso tributário, então também consideram como mais significativa a medida “Dotar os tribunais de recursos humanos especializados” para diminuição do contencioso tributário.

## 5.5. Síntese

O estudo empírico realizado tinha como principal objetivo recolher informação que permitisse conhecer a perceção dos agentes económicos da região de Tomar relativamente ao contencioso tributário e às suas condicionantes. Para o efeito foi implementado um inquérito por questionário, com o objetivo de obter resposta às questões de pesquisa.

A população alvo do estudo é constituída pelos cerca de 3500 agentes económicos da região de Tomar. O questionário foi aplicado a uma amostra não probabilística por conveniência, técnica comumente aplicada neste tipo de estudos, por estarmos dependentes da disponibilidade dos respondentes em participar no estudo e por ser um processo mais rápido e económico de obter dados. Foram obtidos 178 questionários válidos, pelo que a nossa amostra corresponde a cerca de 5% da população.

O questionário encontra-se estruturado em três partes. A primeira respeita à caracterização dos respondentes, a segunda destina-se a recolher a perceção dos inquiridos sobre o contexto do contencioso tributário e a terceira e última parte destina-se a recolher a perceção dos inquiridos sobre as determinantes do contencioso tributário e as medidas necessárias para a sua diminuição.

O tratamento estatístico dos dados foi efetuado através do recurso a técnicas de estatística descritiva e inferencial.

Ao longo do presente capítulo foram sendo apresentados os resultados obtidos com o tratamento estatísticos dos dados. Procura-se agora sintetizar as principais conclusões do estudo empírico.

Inicia-se esta síntese com a caracterização dos agentes económicos que colaboraram no estudo.

A amostra em estudo é caracterizada por uma grande heterogeneidade nas atividades exercidas pelos agentes económicos, sendo, por isso, mais representativa da população. A maior parte dos inquiridos exerce atividade há menos de 11 anos. Em face deste dado podemos concluir que a nossa amostra é constituída maioritariamente por agentes económicos com poucos anos de atividade, o que poderá ser indiciador de uma ausência de experiência no contencioso tributário.

Mais de metade (61%) dos agentes económicos participantes no estudo exercem a sua atividade sob a forma comercial de sociedade por quotas. Em termos médios o volume de negócios da nossa amostra situa-se nos € 200.000, o que nos leva a concluir que estamos perante agentes económicos de pequena-média dimensão. De acordo com a pesquisa bibliográfica, estes contribuintes não se encontram entre aqueles que mais recorrem ao contencioso tributário.

O tratamento de dados efetuado permitiu-nos chegar às seguintes conclusões, relativamente à amostra estudada:

A maior parte dos contribuintes considera que existe uma excessiva conflitualidade fiscal.

Dos contribuintes que já estiveram envolvidos num processo de contencioso tributário, a maior parte refere que a decisão não lhe foi favorável.

Uma grande parte dos inquiridos considera que as decisões da AT, no contencioso tributário, são habitualmente desfavoráveis aos contribuintes.

Relativamente à classificação do relacionamento entre a AT e os contribuintes nota-se uma tendência para ver essa relação como sendo negativa, no entanto, mais de 40% dos inquiridos considera que não é boa nem má.

Constata-se que a maioria dos inquiridos não identifica adequadamente o meio de reação a utilizar perante um desacordo com a AT.

Na amostra em estudo verifica-se que o principal motivo que conduz à instauração de contencioso tributário é o desacordo com a liquidação do imposto.

Da análise efetuada à perceção dos inquiridos sobre o funcionamento do contencioso administrativo tributário, podemos inferir que, apesar de um certo desconhecimento demonstrado sobre o assunto, perceptível pela grande quantidade de “não concordo nem discordo”, de uma forma geral os contribuintes estão descontentes com a eficiência do mesmo, e consideram que os seus direitos apenas são assegurados quando recorrem ao tribunal.

Relativamente à perceção sobre o contencioso judicial tributário, podemos concluir que a amostra em estudo revela uma tendência para discordar da eficiência dos tribunais, no entanto, mais uma vez se verifica a existência de uma elevada percentagem da opção de

resposta “não concordo nem discordo”, o que revela uma certa falta de experiência sobre o tema e torna difícil alcançar uma conclusão.

No que diz respeito às percepções dos contribuintes sobre as principais determinantes do contencioso judicial podemos concluir que, de um modo geral, todos os fatores apresentados têm um impacto significativo no aumento da litigiosidade fiscal, embora se destaquem os fatores político-normativos como aqueles que revelaram um impacto mais elevado no aumento do contencioso tributário e, dentro destes, os fatores ligados à complexidade da legislação fiscal. Os fatores relacionados com o poder judicial também apresentam um impacto significativo, nomeadamente, a carência de recursos humanos e técnicos que se verifica nos tribunais. Os fatores relacionados com o comportamento do contribuinte foram aqueles que revelaram um menor impacto nos níveis de contencioso tributário e, dentro destes, a dimensão “maior conhecimento e aproveitamento das falhas e lacunas da legislação” foi considerada como a que menos influi no aumento do contencioso tributário. Dentro dos fatores relacionados com o comportamento da AT, o aumento das medidas de combate à fraude e evasão fiscal, é aquele que, na opinião dos inquiridos, representa um maior impacto no aumento do contencioso tributário.

O último grupo de questões colocadas, pretendia obter a percepção dos contribuintes sobre as medidas com impacto na diminuição do contencioso tributário, tendo-se aferido que as medidas com um peso mais significativo estão relacionadas com fatores político-normativos, concretamente, a “simplificação da legislação fiscal”. Nas medidas com peso menos significativo vamos encontrar as que estão relacionadas com o comportamento do contribuinte, nomeadamente, “aumento da penalização para os contribuintes que abusam do recurso aos tribunais”. É, contudo, de realçar que, de acordo com os resultados obtidos, se verifica uma associação entre as causas e medidas com impacto mais significativo, e entre as causas e medidas com impacto nulo ou reduzido.

Na presente investigação recorreu-se às técnicas de estatística inferencial, no sentido de testar alguns relacionamentos entre as variáveis em estudo e com isso respondermos às questões de investigação, generalizando para a população os resultados obtidos. Apesar de nem todas as hipóteses testadas terem sido comprovadas estatisticamente, alcançaram-se as seguintes conclusões:



Comprovou-se que a percepção dos contribuintes sobre a conflitualidade fiscal é influenciada pela experiência obtida no contencioso tributário, ou seja, os contribuintes que já recorreram a um processo de contencioso tributário tendem a considerar que existe uma excessiva conflitualidade fiscal, enquanto os outros têm a sua opinião dividida.

Foi verificado que, a percepção da conflitualidade fiscal não é influenciada pelo facto de o contribuinte já ter tido decisões desfavoráveis em processos de contencioso tributário em que esteve envolvido, nem pela percepção que detém sobre o sentido das decisões no contencioso tributário.

No entanto, ficou comprovado que a percepção sobre o grau de conflitualidade é influenciada pelo facto de o contribuinte identificar adequadamente o meio de reação a utilizar, ou seja, o contribuinte que não tem entendimento sobre o meio de reação a utilizar, tem tendência para perceber um maior grau de conflitualidade fiscal.

Pudemos ainda constatar que o contribuinte considera que os seus direitos apenas são assegurados quando recorre ao tribunal, ou seja, as decisões da AT não são justas nem confiáveis, e esta percepção mantém-se independentemente de o contribuinte já ter estado envolvido num processo de contencioso tributário ou não.

Tivemos também oportunidade de confirmar que, o facto de o contribuinte recorrer a um processo de contencioso tributário é independente de o mesmo ter o perfeito entendimento sobre o meio de reação adequado a utilizar.

Tentou-se perceber por fim, se existia uma relação significativa entre algumas das variáveis identificadas como causas dos elevados níveis de contencioso tributário, e as variáveis identificadas como medidas com impacto na diminuição desse contencioso, e de facto, provou-se que sim. As causas consideradas como tendo um impacto mais significativo no aumento do contencioso tributário estão relacionadas com as medidas com impacto mais significativo na diminuição do contencioso. Por outro lado, as causas consideradas como tendo menos impacto no aumento do contencioso, estão relacionadas com as medidas com impacto menos significativo na diminuição do contencioso tributário.



## 6. Conclusão

A realização da justiça tributária concretiza-se sempre que se encontra assegurada a plena garantia dos direitos e proteção dos interesses legítimos dos contribuintes, o que implica o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão definitiva que aprecie a pretensão deduzida pelo interessado e garanta a sua execução (Serra,2000). E só a plena e efetiva concretização destas três dimensões permite induzir nos contribuintes a percepção de que as receitas tributárias são um bem público em benefício da comunidade, e na ausência das quais se compromete o regular financiamento da atividade do Estado através da cobrança de impostos (Catarino et al, 2000).

No entanto, constata-se que a realização da justiça tributária é, hoje em dia, um objetivo de difícil concretização, devido a várias razões que importa analisar e que serviram de mote ao presente trabalho.

Neste sentido, com a realização deste trabalho procurou fazer-se uma incursão pelo contencioso tributário com o objetivo de se conhecer o atual paradigma em que o mesmo se encontra. Foi igualmente nosso objetivo, perceber quais os fatores que operam como causas dos elevados níveis de litigiosidade fiscal que se verificam atualmente no nosso país, e que comprometem a realização da justiça tributária, conduzindo a uma diminuição das receitas fiscais e pondo em causa a sustentabilidade das contas públicas.

Com este intuito abordámos, em primeiro lugar, os principais princípios, garantias e meios que se encontram legalmente à disposição do contribuinte como forma de acautelar e reagir contra um possível exercício ilegal das funções da AT.

Posteriormente, foi feita uma caracterização do estado atual do contencioso tributário, tendo-se percebido que, em 31 de dezembro de 2015, se encontravam pendentes nos TAF, cerca de 57600 processos, cujo valor ascendia a 5,5% do PIB de 2015. Não obstante os esforços desenvolvidos no sentido da redução dos elevados níveis de litigiosidade fiscal, constatamos que estes se mantêm num estado absolutamente alarmante, sendo certo que as tendências observadas apontam para uma crescente e incontornável procura por justiça e para um aumento anual da taxa de congestionamento da justiça tributária, apesar da tendência positiva verificada nas taxas de resolução processual e da alta produtividade dos magistrados que a cada ano vem crescendo.

Os resultados encontrados traçaram o rumo da presente investigação no sentido da procura das principais determinantes dos atuais níveis de litigiosidade fiscal. Em face da pesquisa efetuada, categorizaram-se as causas, de acordo com a sua origem, em quatro grupos distintos: causas político-normativas; causas relacionadas com a atividade da administração tributária; causas relacionadas com o comportamento do contribuinte-cidadão e, por último, causas inerentes à atividade do poder judicial.

De entre as causas encontradas na pesquisa efetuada, destacam-se, pela sua relevância, as seguintes: A complexidade do sistema fiscal consubstanciada essencialmente na complexidade e instabilidade normativa. A postura demasiado agressiva da AT que, na sua ânsia de cobrar, é geradora de erros e de atropelos dos direitos dos contribuintes, e, por outro lado, a passividade da própria administração na resolução dos litígios na fase administrativa, o que origina necessariamente uma sobrecarga para o poder judicial. Do lado dos contribuintes assiste-se a um maior aproveitamento das fraquezas de um sistema fiscal demasiado complexo e garantístico que proporciona a utilização manifestamente reprovável dos meios processuais com intuito puramente dilatatório, alimentando assim o crescimento de uma cultura de litigação fiscal inadmissível. Por fim, deparamo-nos com um sistema judicial que enfrenta uma situação de carência contínua de meios técnicos e de recursos humanos especializados, o que manifestamente impossibilita dar resposta adequada e célere às solicitações dos contribuintes, pelo que a acumulação de processos e a ineficácia da justiça tributária é a consequência natural.

Diante deste contexto, na última parte desta investigação, foi realizado um estudo empírico, onde nos propusemos a analisar a perceção dos contribuintes sobre o contexto do contencioso tributário e as suas principais determinantes. Com esse intuito, procedeu-se à realização de um inquérito por questionário dirigido aos agentes económicos da região de Tomar e, mediante as respostas obtidas, alcançaram-se as seguintes conclusões:

A grande maioria dos inquiridos considera que existe uma excessiva conflitualidade fiscal, e que as decisões da AT, no contencioso tributário, habitualmente são desfavoráveis ao contribuinte.

No relacionamento entre a AT e os contribuintes, nota-se uma tendência para ver essa relação como sendo negativa, no entanto, uma percentagem significativa de inquiridos considera que não é boa nem má.

Relativamente à perceção sobre o contencioso tributário, podemos concluir que a amostra em estudo revela uma tendência para discordar da eficiência do mesmo, no entanto, foi verificada a existência de uma elevada percentagem de respostas “não concordo nem discordo”, o que é revelador de uma certa falta de experiência sobre o tema, condicionando assim, uma conclusão segura.

Quanto às perceções dos contribuintes sobre as causas ou determinantes do contencioso tributário, destacamos os fatores político-normativos como aqueles que revelaram um impacto mais elevado no aumento do contencioso tributário e, dentro destes, os fatores ligados à complexidade da legislação fiscal. Os fatores relacionados com o poder judicial têm também um papel significativo no aumento do contencioso. De destacar ainda que, na amostra em estudo, os fatores relacionados com o comportamento do contribuinte são os que menos influem no aumento do contencioso.

De igual modo se pode concluir relativamente às medidas com impacto na diminuição do contencioso tributário, uma vez que os resultados obtidos apontam no mesmo sentido.

Com a realização deste estudo foi possível comprovar que a perceção dos contribuintes sobre a conflitualidade fiscal é influenciada pela experiência obtida no contencioso tributário.

Comprovou-se também que a perceção sobre o grau de conflitualidade é influenciada pelo facto de o contribuinte identificar adequadamente o meio de reação a utilizar, ou seja, o contribuinte que não tem entendimento sobre o meio de reação a utilizar, tem tendência para percecionar um maior grau de conflitualidade fiscal.

Pudemos ainda comprovar que o contribuinte, independentemente de já ter tido uma experiência no contencioso tributário, considera que os seus direitos apenas são assegurados quando recorre ao tribunal, ou seja, o contribuinte não considera justas e confiáveis as decisões da AT.

Por fim, ficou comprovado que as causas consideradas como tendo um impacto mais significativo no aumento do contencioso tributário, estão diretamente relacionadas com as medidas com impacto mais significativo na sua diminuição. Por outro lado, as causas consideradas como tendo menos impacto no aumento do contencioso, estão diretamente

relacionadas com as medidas com impacto menos significativo na diminuição do contencioso tributário.

Em jeito de conclusão final, e tendo como base a pesquisa efetuada ao longo deste trabalho de investigação, não queríamos deixar de fazer uma reflexão sobre o nosso entendimento de qual deverá ser o rumo para a resolução do paradigma atual do contencioso tributário. De facto, é preciso ter presente que o objetivo de solucionar e resolver conflitos apenas será viável se o número de litígios a que a ordem jurídica dá origem for compatível com a capacidade de resposta do sistema para a sua solução. Por isso, o melhor sistema de justiça não é tanto o que tem uma grande capacidade para solucionar litígios, um objetivo difícil de alcançar, mesmo por parte de países muito ricos, mas aquele que tem uma grande capacidade de prevenir ou evitar litígios, desincentivando-os.

## **6.1. Limitações e Sugestões para Futuras Investigações**

No decorrer deste estudo deparámo-nos com algumas limitações, que podem ter condicionado os resultados obtidos. Estas limitações decorrem, sobretudo, do facto da amostra estudada ter uma dimensão reduzida e estar focalizada apenas numa localidade em Portugal, o que, ainda assim, nos permitiu obter algumas conclusões estatisticamente significativas.

Outra das limitações encontradas prende-se com a complexidade da matéria em estudo, que se revelou na dificuldade sentida pelos inquiridos aquando o preenchimento dos questionários, e se materializou nas respostas obtidas, que muitas vezes se apresentavam contraditórias.

Foi ainda sentida uma limitação ao nível da insuficiência de dados e indicadores divulgados publicamente, que nos teriam permitido completar a nossa pesquisa.

Por último, referimo-nos à limitação temporal, que não nos permitiu alargar o âmbito do trabalho empírico, tanto quanto desejaríamos.

Considerando a urgência de se criarem soluções concretas para a problemática que constitui o contencioso tributário, para futuras investigações nesta matéria, lançamos o repto de, partindo deste trabalho, se aprofundar o estudo das causas e das medidas necessárias à diminuição dos elevados níveis de contencioso tributário, aplicando a pesquisa, porventura, noutros contextos de operadores económicos.

## Referências Bibliográficas

- ALVES, José António Costa e Martins, Jesuíno Alcântara (2002). *Procedimento e Processo Tributário*. Administração Geral Tributária – Instituto de Formação Tributária.
- ALVES, José António Costa e Martins, Jesuíno Alcântara (2007). *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*. Ministério das Finanças e da Administração Pública (Direção Geral dos Impostos, Centro de Formação).
- ARAÚJO, António Manuel Cunha, (2014). *A Reclamação Graciosa em Direito Fiscal*. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico de Bragança.
- BARNETT, V. (1991). *Sample Survey Principles and Methods*. Hodder & Stoughton.
- CAMPOS, Diogo Leite de / Benjamim Silva Rodrigues / Jorge Lopes de Sousa (2012). *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada* (4ª Edição). Lisboa: Encontro da Escrita.
- CARVALHO, Maria Manuela Gonçalves (2012). *Perceção dos Fatores de Complexidade na Tributação do Rendimento das Pessoas Singulares*. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico de Leiria – Escola Superior de Contabilidade e Gestão.
- CATARINO, J. R. e Guimarães, V. B. (2013). *Lições de Fiscalidade, Vol.1 – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (2ª Edição). Coimbra: Almedina.
- COCHRAN, W.G. (1963). *Sampling Techniques*. 2nd Edition. New York: John Wiley and Sons Inc.
- COOK, T.D. & Campbell, D.T. (1979). *Quasi-Experimentation: Design and Analysis for Field Settings*. Disponível em:  
<http://www.socialresearchmethods.net/kb/advquasi.php>. Acedido em 15/10/2016.
- DOMINGOS, Francisco J. Nicolau (2013). *Los Métodos de Resolucion Alternativa de Conflictos Tributários: Nuevas Tendencias Dogmáticas*. Tesis Doctoral. Universidad de Extremadura.
- FORTIN, M.F. (2003): *O processo de investigação: da concepção à realização*. Loures. Lusodidacta.
- GALÁN, R. M. A.: “*La litigiosidade y Justicia tributaria*” Universidad de Salamanca.
- GIL, António Carlos (1995). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo:Atlas.

- GOMES, Nuno de Sá (1993). *Estudos sobre a Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo e das Garantias dos Contribuintes, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº169. Editor: Centro de Estudos Fiscais (Direção Geral dos Impostos).
- HILL, M. M., & Hill, A. (2005). *Investigação por Questionário*. (E. Sílabo, Ed.) (2a ed.). Lisboa.
- HUOT, Réjean (2002). *Métodos quantitativos para as ciências humanas* (tradução de Maria Luísa Figueiredo). Lisboa: Instituto Piaget
- LAGO MONTERO, J.M. (2005). *De la litigiosidad y la justicia tributaria*. Rev. Técnica Tributaria núm. 69.
- LAKATOS, E.M. & Marconi, M.A. (1996). *Metodologia científica* (3 ed.). São Paulo: Atlas.
- MARÔCO, João (2014). *Análise Estatística com o SPSS Statistics*. (6ª Edição). Report Number.
- MARTINS, Jesuíno Alcântara (2012). *Contencioso Tributário*. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.
- MORAIS, Rui Duarte (2012). *Manual de Procedimento e Processo Tributário* (1ª Edição). Coimbra: Almedina
- NABAIS, José Casalta (2015). *Direito Fiscal* (8ª Edição). Coimbra: Almedina
- NETO, Serena Cabrita (2004). *Introdução ao Processo Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora.
- NOVOA, César García (2002). *Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias su introducción en el derecho español*. In Rivista Di Diritto Tributario Internazionale n.º 2/2002.
- OLIVEIRA, T.A. (2004). *Estatística Aplicada*. Universidade Aberta.
- PEDHAZUR, Elazar J. & Schmelkin, Liora Pedhazur (1991). *Measurement, Design, and Analysis: An Integrated Approach*. Hillsdale: Lawrence Erlbaum Associates. Consultado em 16/10/2016, em <http://www.questia.com/PM.qst?a=o&d=58889941>
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2011). *Fiscalidade* (4ª Edição). Coimbra: Almedina.



- PEROVANO, D. G. (2014). *Manual de Metodologia Científica*. (1ªed.). Jurua Editora. Brasil.
- PESTANA, M.H. e Gageiro, J.N. (2014). *Análise de Dados para Ciências Sociais – A complementaridade do SPSS*. 6ª Edição. Lisboa: Edições Sílabo.
- REIS, E. (1996). *Estatística descritiva*. Lisboa: Edições Sílabo.
- RIBEIRO, Nuno Miguel Cerdeira Ribeiro (2012). *O Controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária: Reflexões em Torno da Articulação com o Processo Administrativo*. Universidade do Minho, Escola de Direito.
- ROCHA, Joaquim Freitas da (2012). *A Justiça Tributária como Obstáculo à Internacionalização*. Lisboa: Universidade Lusíada.
- ROCHA, Joaquim Freitas da (2014). *Lições de Procedimento e Processo Tributário* (5ª. Edição). Coimbra: Coimbra Editora.
- SANCHES, José Luís Saldanha (1987). *Princípios do Contencioso Tributário*. Lisboa: Fragmentos.
- SANCHES, José Luís Saldanha (1998). *O Processo Fiscal*. Separata do 1º Suplemento do Dicionário Jurídico da Administração Pública. Edição de Autor.
- SANCHES, José Luís Saldanha (2010). *Justiça Fiscal*. Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- SARMENTO, Joaquim Miranda e Duarte, Inês (2015). *A Instabilidade do Sistema Fiscal Português: Uma Retrospectiva entre 19849 e 2014*. Julgar Online.
- SERRA, Manuel Fernando dos Santos (2006). Sessão de abertura do ciclo de conferências sobre “*Processo Tributário (em revisão) e Processo Administrativo (em avaliação)*”. Lisboa.
- SERRA, Manuel Fernando dos Santos (2000). *O Acesso à Justiça Administrativa e Fiscal em Portugal, Hoje*, in III Assembleia da Associação Ibero-Americana de Tribunais de Justiça Fiscal e Administrativa. Madrid.
- SOUSA, Jorge Lopes de (2011). *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, Volume I, II, III e IV*. Lisboa: Áreas Editora.

STUART, A., (1984), *The Ideas of Sampling, Monograph no. 4*, Charles Griffin and Company Ltd, London.

VASQUES, Sérgio (2011). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

VICENTE, P., Reis, E. e Ferrão, F. (1996), *Sondagens - A amostragem como fator decisivo da qualidade*, Lisboa: Edições Sílabo.

VILARES, M.J. e COELHO, P.S. (2005) *Satisfação e Lealdade do cliente. Metodologias de Avaliação, Gestão e Análise*. Escolar Editora.

### **Documentos Oficiais**

ALEA, Dossiê Didático n.º XI. O Inquérito Estatístico, disponível em: <http://www.alea-estp.ine.pt>, acessado em: 10/08/2016.

Delloitte, Observatório da Competitividade Fiscal, 2015, disponível em: <http://deloitteobservatoriofiscal.com/>, acessado em 10/02/2016.

Destaque Estatístico n.º 41 (abril de 2016), Movimento Processual nos TAF de 1ª instância, 2015. Direção-Geral da Política da Justiça, consultado a 30/09/2016 em: [http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej\\_pt/](http://www.dgpj.mj.pt/sections/siej_pt/).

Estatísticas da arbitragem tributária, Centro de Arbitragem Administrativa, disponível em: [http://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/CAAD-Estatisticas\\_Arbitragem\\_Tributaria-2013-12-11.pdf](http://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/CAAD-Estatisticas_Arbitragem_Tributaria-2013-12-11.pdf), acessado em 20/02/2016.

Estatísticas das receitas fiscais, dados de 12/05/2016, Instituto Nacional de Estatística.

Estatísticas do PIB, disponível em:

[http://www.pordata.pt/Europa/Produto+Interno+Bruto+\(Euro\)-1786](http://www.pordata.pt/Europa/Produto+Interno+Bruto+(Euro)-1786), acessado em 04/08/2016.

Informe sobre “*Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz do derecho comparado*”. (Coord. por Luis Manuel Alonso González) Ed. Colegio Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, 2014.

Ofício - Circulado n.º 60.076 de 2010/07/29 da Direção Serviços de Gestão dos Créditos Tributários.

Painel de Avaliação da Justiça da União Europeia de 2015, disponível em:

[http://ec.europa.eu/justice/effective-justice/files/justice\\_scoreboard\\_2015\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/justice/effective-justice/files/justice_scoreboard_2015_en.pdf),  
acedido em 23/12/2015.

Plano de Atividades 2016, Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das Finanças,  
17/05/2016.

Plano Estratégico 2015-2019, Autoridade Tributária e Aduaneira – Ministério das  
Finanças, disponível em

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/B4BA95B3-91F7-4AE6-B01A-88337E6C3152/0/Plano\\_Estrategico\\_AT\\_2015\\_2019.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/B4BA95B3-91F7-4AE6-B01A-88337E6C3152/0/Plano_Estrategico_AT_2015_2019.pdf), acedido em 22/01/2015.

Relatório Anual 2015 Processos Tributários Superiores a Um Milhão de Euros, disponível  
em:

[http://www.cstaf.pt/Relatorios%20Troika/\\_ANUAL\\_RELAT%C3%93RIO%20INTERNOPROCES\\_SOS1milhao%202015.%20REV.pdf](http://www.cstaf.pt/Relatorios%20Troika/_ANUAL_RELAT%C3%93RIO%20INTERNOPROCES_SOS1milhao%202015.%20REV.pdf), acedido em 21 de janeiro de 2015.

Relatório da Comissão para a Reforma do Imposto sobre as pessoas Coletivas, 2013,  
Anteprojeto da Reforma: Uma Reforma do IRC Orientada para a Competitividade,  
o Crescimento e o Emprego. Obtido em: [http://www.occ.pt/pt/noticias/relatorio-  
final-da-comissao-para-a-reforma-do-irc/](http://www.occ.pt/pt/noticias/relatorio-final-da-comissao-para-a-reforma-do-irc/), disponível 20 de dezembro de 2015.

Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, 2015, Secretaria de Estados  
dos Assuntos Fiscais.

Relatório do Contencioso Judicial Tributário, 2013, Ministério das Finanças – Autoridade  
Tributária e Aduaneira – Direção de Serviços de Justiça Tributária.

Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal. Competitividade, Eficiência e Justiça  
do Sistema Fiscal (Coord. por António Carlos Santos e António Ferreira Martins),  
disponível em: [http://www.min-  
financas.pt/inf\\_fiscal/GPRFRelatórioGlobal\\_VFinal.pdf](http://www.min-financas.pt/inf_fiscal/GPRFRelatórioGlobal_VFinal.pdf), acedido em 10/12/2015.

Relatório do Grupo de Trabalho Criado por Despacho do Ministro de Estado e das  
Finanças, de 20 de abril de 2005. *Simplificação do Sistema Fiscal Português*.  
Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 201.

Relatório da OCDE – *Tax Administration 2015*, disponível em:

<http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-23077727.htm>, acessado em 12 de dezembro de 2015.

Tabela do movimento processual dos Tribunais Administrativos e Fiscais, disponível em:

[http://www.cstaf.pt/STATS%202014/ANUAL%202014\\_V2\\_P%C3%9ABLICO.pdf](http://www.cstaf.pt/STATS%202014/ANUAL%202014_V2_P%C3%9ABLICO.pdf), acessado em 21 de janeiro de 2016.

### **Legislação ou Normas**

Constituição da República Portuguesa

DL n.º 398/98, de 17 de dezembro – Aprova a Lei Geral Tributária

Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro – Aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Lei n.º 41/2013, de 26 de junho – Aprova o Código de Processo Civil.

Decreto-Lei n.º 4/2015, de 07 de janeiro – Aprova o Código de Procedimento Administrativo.

Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro – Aprova o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

Lei 82-B/2014 – Aprova o Orçamento de Estado para 2015.

## Anexos

### Anexo I – Carta a pedir colaboração para a realização do Inquérito

#### PEDIDO DE COLABORAÇÃO

Tomar, 27 de setembro de 2016

Exmo(a). Senhor(a)

No âmbito da tese de mestrado em Auditoria e Análise Financeira, que estou a realizar na Escola Superior de Gestão de Tomar, sob orientação dos Professores Jorge Simões e Paulo Bragança, e que se intitula «Contencioso Tributário – Principais Determinantes», venho por este meio solicitar a preciosa colaboração de V. Exa.

Tendo como objetivo procurar identificar a perceção dos operadores económicos da região de Tomar sobre as principais determinantes do contencioso tributário, elaborei um inquérito por questionário, com fins exclusivamente académicos, e muito gostaria de poder contar com a sua colaboração, na qualidade de contabilista certificado com uma considerável carteira de clientes, na divulgação do referido questionário junto de uma seleção de alguns deles.

Nesse sentido, em anexo envio alguns exemplares do questionário, apelando a V. Exa que os faça chegar junto de, idealmente, 15 (quinze) clientes seus, tendo em vista o preenchimento pelos mesmos, no mais curto espaço de tempo possível.

Asseguro desde já, que o questionário é anónimo e é garantido aos inquiridos que os dados recolhidos serão mantidos confidenciais. Assim, peço-lhe que faça chegar esta mensagem aos seus clientes, apelando à colaboração dos mesmos, transmitindo-lhes que as respostas são de extrema importância para um correto diagnóstico da situação em estudo.

Solicito ainda, que após o integral preenchimento dos questionários, possa proceder à recolha dos mesmos e à sua devolução no sobrescrito que junto para o efeito, se possível, no prazo de duas semanas.

Agradeço desde já a atenção e disponibilidade de V. Exa.

Com os melhores cumprimentos,

A aluna

(Vanda Bento)

## Anexo II – Modelo de Questionário

### INQUÉRITO POR QUESTIONÁRIO PARA FINS ACADÉMICOS

---

#### NOTA INTRODUTÓRIA

O presente questionário, realizado no âmbito de uma dissertação de Mestrado em Auditoria e Análise Financeira, subordinado ao tema “Contencioso Tributário – Principais Determinantes”, na ESGT – Escola Superior de Gestão de Tomar, tem objetivos meramente académicos e destina-se a recolher informação sobre as perceções dos operadores económicos da região de Tomar relativamente à justiça tributária e às suas condicionantes.

Face ao atual panorama da justiça tributária, é expectável que a mesma possa representar um sério obstáculo ao desenvolvimento económico do tecido empresarial português. Espera-se que o estudo das principais causas que conduziram a um cenário de imensa litigância e de elevadíssima pendência processual, possibilite contribuir, de forma relevante, para a explicação e diminuição do fenómeno em causa.

Para tal, muito gostaria de poder contar com a sua valiosa participação até ao dia 10 de outubro. Não existem respostas certas ou erradas, pelo que apenas existe interesse em conhecer a sua opinião.

As respostas ao questionário são estritamente confidenciais e serão somente utilizadas no âmbito da elaboração da dissertação, nomeadamente, para tratamento estatístico.

A sua tarefa consistirá em responder às várias questões apresentadas, de acordo com a escala que for indicada. Estima-se que o preenchimento do questionário terá a duração máxima de 5 minutos.

Agradeço, desde já, a sua colaboração, sem a qual o estudo seria inexecuível.

#### IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL

Para o esclarecimento de questões ou obtenção de informações adicionais relacionadas com o estudo, por favor contactar Vanda Mendes Bento ([vandabento2@sapo.pt](mailto:vandabento2@sapo.pt)).

**PARTE 1 – CARACTERIZAÇÃO DO INQUIRIDO**

1. Atividade (CAE):

2. Ano de Início Atividade:

3. Sede (Concelho):

4. Forma comercial:

5. Volume de negócios:

**PARTE 2 – CONTEXTO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**

6. Considera que existe uma excessiva conflitualidade a envolver a relação entre contribuintes e Administração Tributária (AT)?

Sim  Não

7. Na sua relação com a AT, já alguma vez recorreu a um processo de contencioso tributário (ex.: reclamação, oposição, impugnação, recurso)?

Sim  Não

Se respondeu Não passe para a questão 9.

8. A decisão proferida nesse processo de contencioso tributário foi-lhe favorável, ainda que parcialmente ou, sendo vários processos, na sua maioria?

Sim  Não

9. De acordo com a sua experiência, as decisões do contencioso tributário habitualmente são favoráveis ao contribuinte?

Sim  Não

10. De acordo com a sua experiência, como avalia a relação entre a AT e os operadores económicos:

Muito má

Má

Nem boa nem má

Boa

Muito boa

11. Considera que os contribuintes identificam adequadamente o meio de reação a utilizar perante um ato da Administração Tributária?

Sim  Não

12. Indique os principais motivos que, na sua opinião, conduzem à instauração de contencioso tributário.

- Desacordo com a liquidação do imposto
- Como forma de adiar o pagamento de uma obrigação tributária
- Para beneficiar de uma lacuna da legislação
- Como parte de uma estratégia de evasão fiscal
- Outro

Se respondeu "Outro", por favor, especifique:

---

13. Qual o grau de concordância com as seguintes afirmações, sobre o contencioso tributário administrativo?

Selecione, por favor, apenas uma das opções de resposta para cada item.

	Discordo totalmente	Discordo	Nem concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
13.1. A fase administrativa do contencioso tributário frequentemente surte efeitos positivos para os contribuintes.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13.2. As fundamentações da AT normalmente são claras e suficientes.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13.3. As decisões da AT usualmente são céleres e justas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13.4. Frequentemente a AT desconsidera os argumentos dos contribuintes na fase administrativa dos conflitos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13.5. Nas disputas tributárias, os plenos direitos dos contribuintes apenas são assegurados quando se recorre aos tribunais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

14. Qual o grau de concordância com as seguintes afirmações sobre o contencioso tributário judicial?

Selecione, por favor, apenas uma das opções de resposta para cada item.

	Discordo totalmente	Discordo	Nem concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
14.1. Os Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF) normalmente são incapazes de produzir uma sentença em tempo útil.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14.2. Os TAF estão preparados para a complexidade das questões discutidas no contencioso tributário.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14.3. Os custos com o recurso à via judicial são compensados pela obtenção de uma decisão justa.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14.4. A arbitragem tributária é uma boa alternativa para a solução de conflitos tributários.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14.5. Normalmente a AT cumpre de imediato uma sentença que não lhe seja favorável.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>



**PARTE 3 – PERCEÇÕES DOS AGENTES ECONÓMICOS SOBRE AS DETERMINANTES DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**

15. Na sua opinião, qual o impacto que cada um dos seguintes fatores político-normativos tem no aumento do contencioso tributário?  
 Selecione, por favor, apenas uma das opções de resposta para cada item.

	Nulo	Reduzido	Significativo	Muito significativo
15.1. A complexidade do sistema fiscal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15.2. A legislação fiscal é de difícil compreensão e pouco coerente	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15.3. A legislação fiscal é alterada com muita frequência	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15.4. Existência de muitas lacunas na legislação fiscal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15.5. A legislação fiscal encontra-se dispersa por vários diplomas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15.6. A realidade económica aumentou as situações de incumprimento fiscal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

16. Na sua opinião, qual o impacto que cada um dos seguintes fatores, relacionados com a atividade da AT, tem no aumento do contencioso tributário?  
 Selecione, por favor, apenas uma das opções de resposta para cada item.

	Nulo	Reduzido	Significativo	Muito significativo
16.1. Maior dinâmica da AT com vista à maximização das receitas fiscais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16.2. Aumento das medidas de combate à fraude e evasão fiscal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16.3. Transferência da carga burocrática para as empresas e cidadãos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16.4. Aumento da atividade da inspeção tributária com vista à obtenção de melhores resultados quantitativos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16.5. Insuficiência de recursos materiais e de recursos humanos especializados	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16.6. Falta de rigor na análise de situações constantes no procedimento administrativo	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

17. Na sua opinião, qual o impacto que cada um dos seguintes fatores, relacionados com o comportamento do contribuinte, tem no aumento do contencioso tributário?  
 Selecione, por favor, apenas uma das opções de resposta para cada item.

	Nulo	Reduzido	Significativo	Muito significativo
17.1. Fraco relacionamento entre as empresas/cidadãos e a AT	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17.2. Crescente tomada de consciência por parte dos contribuintes dos seus direitos e garantias	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17.3. Maior conhecimento e aproveitamento das falhas e lacunas da legislação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17.4. Aproveitamento de um sistema fiscal demasiado complexo, com o objetivo de adiar a aplicação da justiça	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17.5. Aumento das estratégias de fraude e evasão fiscal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

17.6. Falta de consciência fiscal dos contribuintes, que assenta numa errada perceção da utilidade dos impostos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
---	--------------------------	--------------------------	--------------------------	--------------------------

**18. Na sua opinião, qual o impacto que cada um dos seguintes fatores, relacionados com o poder judicial, tem no aumento do contencioso tributário?**

Selecione, por favor, apenas uma das opções de resposta para cada item.

	Nulo	Reduzido	Significativo	Muito significativo
18.1. Inexistência de tribunais especializados exclusivamente em matérias fiscais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.2. Insuficiência de juizes especializados em direito tributário	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.3. Carência de recursos humanos, nomeadamente oficiais de justiça	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.4. Carência de meios técnicos nos tribunais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18.5. Existência de demasiadas exigências burocráticas tornam demoradas as decisões judiciais	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**19. Na sua opinião, qual a probabilidade de cada uma das seguintes medidas ter um impacto positivo na diminuição dos níveis de contencioso tributário?**

Selecione, por favor, apenas uma das opções de resposta para cada item.

	Nula	Reduzida	Significativa	Muito significativa
19.1. Forte aposta na educação e cidadania fiscal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19.2. Simplificação da legislação fiscal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19.3. Promoção da transparência nas relações entre a AT e os contribuintes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19.4. Introdução de maiores incentivos ao cumprimento voluntário	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19.5. Imposição de uma melhoria na qualidade das decisões da AT	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19.6. Aumento da penalização para os contribuintes que abusam do recurso ao tribunal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19.7. Dotar os tribunais de recursos humanos especializados	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19.8. Incentivar a utilização dos meios alternativos de resolução de litígios	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

TERMINOU O QUESTIONÁRIO.

Por favor devolva o inquérito preenchido no sobrescrito que se anexa para o efeito.

Caso esteja interessado em receber informação sobre o resultado deste estudo, queira por favor indicar o seu nome e email.

Oportunamente será enviada a informação pretendida.

Nome \_\_\_\_\_

Email \_\_\_\_\_

MUITO OBRIGADA PELA SUA COLABORAÇÃO!

**Anexo III – Tabela dos Processos de Contencioso Judicial Pendentes**

Anos	Saldo Inicial		Instaurados		Decisão Administrativa		Decisão Judicial		Anulados/Tranf.		Saldo Final	
	N.º	Valor €	N.º	Valor €	N.º	Valor €	N.º	Valor €	N.º	Valor €	N.º	Valor €
<b>2011</b>	33.623	7.052.162.628,22	12.046	1.904.770.273,37	579	28.318.240,72	6.485	1.807.255.224,41	1.442	204.084.180,74	37.163	6.917.275.255,72
<b>2012</b>	37.163	6.917.275.255,72	10.634	2.479.125.255,08	477	24.432.399,02	7.489	2.117.365.287,81	1.700	559.707.133,01	38.131	6.694.895.690,96
<b>2013</b>	38.131	6.694.895.690,96	10.993	2.715.820.876,69	365	56.868.230,12	7.387	1.160.654.606,32	920	463.583.958,22	40.452	7.729.609.772,99
<b>2011 a 2013</b>	33.623	7.052.162.628,22	33.673	7.099.716.405,14	1.421	109.618.869,86	21.361	5.085.275.118,54	4.062	1.227.375.271,97	40.452	7.729.609.772,99

**Fonte: Autoridade Tributária e Aduaneira**