

"A (falta de) qualidade legislativa em matéria tributária" * / **

Joaquim Freitas da Rocha
Professor na Escola de Direito da Universidade do Minho
Diretor do Mestrado em Direito Tributário

Nesta quinta edição do Congresso de Direito Fiscal, as primeiras palavras direcionam-se necessariamente no sentido da felicitação pela realização do evento e pela reconquista de uma iniciativa que indubitavelmente faz falta no panorama justributário português. E, neste contexto, impõe-se uma especial palavra de apreço e congratulação dirigida à Professora Glória Teixeira, a qual, na qualidade de coordenadora científica, e imbuída de um espírito de desinteressada dedicação, tornou possível que todos possamos beneficiar deste *fórum de conhecimento*.

Do mesmo modo, embora de modo menos enfático, impõe-se uma palavra de apreço relativamente à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, a qual, embora não formalmente associada ao evento, não deixa de nele se reconhecer, atenta a qualitativamente notável representação docente aqui presente.

Por fim, uma saudação especial para a delegação da Ordem dos advogados de Santa Maria da Feira, pelo acolhimento e pelos contributos, certamente indispensáveis, na realização do Congresso.

O tema a que aqui nos propomos dedicar alguns laivos de atenção tem natureza genérica e feição propositadamente abrangente, pois entendemos que, no pouco tempo disponível, seria mais proveitoso aportar um tema que a todos pudesse aproveitar, provocando a reflexão sobre a qualidade (ou a ausência dela) da legislação atinente ao conjunto português de tributos, do que discorrer em exposição analítica sobre uma

* Originariamente publicado em in V Congresso de Direito Fiscal (coord. Glória Teixeira), Vida Económica, Porto, 2019, pp. 131 e ss.

** O presente texto não tem natureza estritamente científica, apenas materializando em forma escrita a intervenção proferida no V Congresso de Direito Fiscal, que teve lugar no dia 14 de dezembro de 2018, em Santa Maria da Feira. Consiste num conjunto de ideias e tópicos de reflexão aos quais, não obstante o esforço de clareza descritiva, não subjazem os imperativos de rigor e alinhamento sistemático que textos de outra natureza necessariamente reclamariam.

qualquer micro-temática eventualmente relevante para uma parcela restrita do auditório, mas sem abrangência suficiente para cativar um grupo alargado.

Por outro lado, pretende-se recentrar o debate recente, deslocalizando-o das temáticas habituais atinentes à injustiça da tributação, aos excessos da administração tributária, ou à morosidade dos tribunais tributários, colocando o enfoque num ator pouco referido: o criador normativo, especificamente o legislador.

Importa salientar ainda que, apesar de o foco primordial das considerações ter por referência a qualidade *legislativa*, não apenas a esta se aplicará o mesmo pois, bem vistas as coisas, a qualidade de todas as normas em geral (europeias, regulamentares, etc.) poderá aqui ser englobada.

Dito isto, passemos ao cerne das reflexões.

I

Refletir sobre a qualidade legislativa significa refletir não apenas sobre a parte (a norma, a lei), mas igualmente sobre o agregado que constitui o seu somatório (o ordenamento, o sistema, aqui entendidos em sinonímia, não obstante a consciência da devida delimitação conceitual). Por tal motivo, parece-nos conveniente começar por trazer à evidência aqueles que se poderão considerar os requisitos essenciais para que se possa afirmar que se está em presença de um verdadeiro *sistema* tributário. A ausência de tais requisitos, ou a sua não verificação, conduzirão à conclusão de que se poderá estar em presença de um conjunto de impostos, taxas, contribuições, etc., um somatório, um mero agregado que materializa uma sobreposição de normas sobre tributos, mas não um verdadeiro *sistema*.

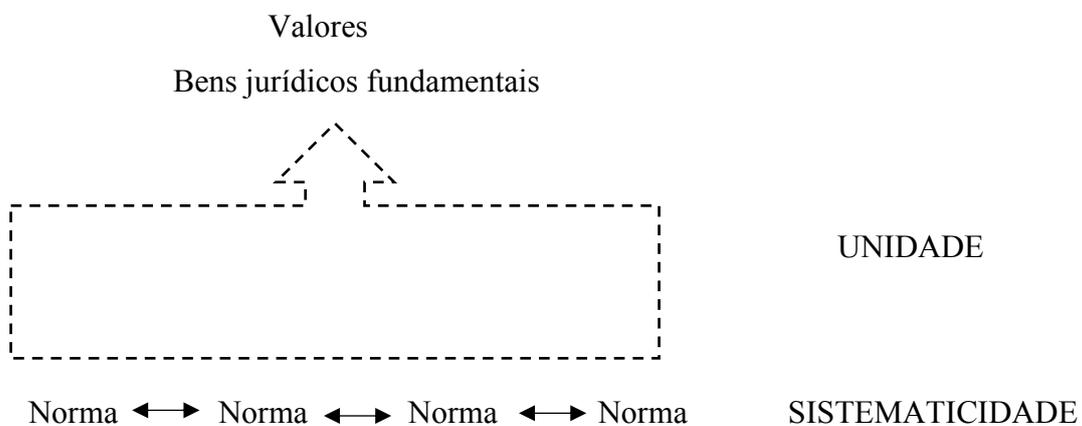
Na perspetiva que aqui se adota, um *sistema* normativo tributário deve preencher as seguintes características:

- Em primeiro lugar, a unidade, materializada na exigência de que todas as normas devem encontrar um fundamento genético comum, um conjunto comum de valores com dignidade constitucional, ou bens jurídicos, como a dignidade da pessoa humana, a socialidade, a liberdade de iniciativa e gestão económica, a proteção do ambiente, a proteção da família, etc., valores e bens esses que constituem o substrato identificador de todo o material normativo. Daqui se depreende que todos os tributos — bem assim como todas as normas que os disciplinam — neles se devem obrigatoriamente rever, prosseguindo fins constitucionais específicos, e não visando a mera

arrecadação de receita em si mesma. O sistema tributário e os tributos são um mero instrumento, nunca um fim;

- Em segundo lugar, a sistematicidade ou coerência, significativa da ideia de inexistência de contradições graves e insanáveis entre os diversos tributos e respectivas normas, em termos de se poder afirmar que podem coexistir pacificamente entre si. Aqui, a relação já se corporiza num nexo de horizontalidade (a norma X em relação às normas Y ou Z) e não, como acima (unidade), num nexo de verticalidade (a norma X relativamente ao conjunto de valores ou bens jurídicos relevantes protegidos pelo ordenamento);
- Em terceiro lugar, a completude, no sentido de inexistência de lacunas significativas ou espaços de ausência de normação em domínios onde esta seria absolutamente indispensável. Nesta medida, um ordenamento no qual apenas certas formas de tributação são reconhecidas — por exemplo, só impostos sobre o consumo; só impostos sobre a propriedade estática; só taxas no ensino; só taxas rodoviárias; só contribuições sobre os setores energético ou financeiro, etc. —, negligenciando outras que, de acordo com idênticas valorações, também o deveriam ser, não se poderá considerar um verdadeiro sistema, mas um mero conjunto de tributos, deficitário ou parcial.

Em resumo, e de modo esquemático:



Note-se que, no que respeita à sistematicidade e à completude, se trata de *características tendenciais*, pois o que se pretende é que inexistam contradições graves

(insanáveis) e lacunas significativas, não que inexistam contradições ou vazios normativos em absoluto. De resto, tal afigura-se impossível de acontecer num ordenamento dinâmico e que se quer permanentemente atualizado, pois é indiscutível que colisões entre normas sempre existiram e sempre existirão, bem assim como ausência de disciplina jurídica; ponto é que as mesmas não sejam de tal modo numerosas, graves e insanáveis que coloquem em crise a ideia de coerência global.

II

Mas, como se disse, não apenas em relação ao conjunto se reclamam predicados essenciais.

Se o agregado deve ser unitário, sistemático e completo, as normas que o integram devem considerar-se revestidas de determinadas características que permitam afirmar que cumprem os desígnios exigidos por um Estado de Direito. No enfoque que aqui se adota, e para os presentes propósitos, salientam-se apenas as seguintes características:

- Por um lado, a clareza e determinabilidade, em modos de um normal destinatário pode captar com razoabilidade o seu sentido e alcance. Trata-se de uma característica relevantíssima, especialmente em matérias de natureza restritiva, como as tributárias ou sancionadoras (penais, contraordenacionais), pois é de exigir que quem é abrangido pelo âmbito de uma norma impositiva saiba as razões determinantes dessa imposição e o modo como a mesma é, em concreto, determinada. Nesta medida, serão inaceitáveis normas com excesso de conceitos indeterminados ou com aspetos e dimensões de tecnicidade que apenas peritos especialistas consigam atingir o seu desiderato (note-se que não se trata de compreender o cálculo da tributação ou da sua base *em si* — o que reclama necessariamente componentes de especialização material e de tecnicidade —, mas de compreender se existe ou não tributação, e como ela existe);
- Por outro lado, a adequada previsibilidade, em termos de se poder afirmar que um normal destinatário (um contribuinte médio) conseguirá com razoabilidade antever os efeitos restritivos que advêm da tributação, sabendo se deve pagar e quando tem de pagar. Neste contexto, alterações normativas "a meio do ano" e sem prévio enquadramento (e.g., em sede de lei do orçamento do Estado) — como modificações de incidência ou quotas,

ou criação de taxas ou contribuições adicionais — dificilmente se poderão compaginar com um ordenamento aceitável.

Pois bem, após se procurar recortar de modo telegráfico aqueles que nos parecem ser os sinalizadores essenciais de um sistema tributário adequado, atendendo ao agregado e aos componentes, importa agora avançar no sentido da abordagem, igualmente breve, do sistema tributário português. Aqui, serão relevadas as seguintes patologias:

- Utilização abusiva do Direito tributário (em dissonância com os bens jurídicos fundamentais);
- Arrogância do legislador tributário (introdução de critérios a-sistemáticos de resolução de conflitos);
- Ambiguidade na qualificação jurídica;
- Omissões relevantes.

III

Em primeiro lugar, é possível sinalizar uma falha de natureza genérica imputada ao legislador não tributário (civilístico, administrativo, etc.) que se resume à ideia seguinte: frequentemente o legislador serve-se das normas de Direito tributário e dos seus quadros e institutos para prosseguir fins que não têm — ou aparentam não ter — natureza tributária, desvirtuando a natureza e a teleologia subjacente aos mesmos, transformando-os em peças deslocadas de um *puzzle* de difícil resolução. De um modo um pouco mais concreto, pode afirmar-se que se quebra o nexo de unidade acima referido, pois estar-se-á aqui em presença de situações nas quais existe uma dissonância entre o código de valores "tributaristas", por um lado, e a solução legal, por outro lado. Por comodidade discursiva, pode falar-se aqui em "utilização abusiva do Direito Tributário", bastando pensar na circunstância de frequentemente o processo de execução fiscal ser convocado como instrumento de cobrança coerciva de dívidas que não têm natureza publicista, nem tributária, nem fiscal.

Em termos objetivos, reconhece-se que reservas poderão não existir quanto a certas dívidas como, por exemplo, as respeitantes a participações pagas e não utilizadas ou indevidamente aplicadas, por ações de formação realizadas ao abrigo dos programas do Fundo Social Europeu, em que a natureza publicista ou a "analogia

substancial" (para utilizar a expressão do Tribunal Constitucional ¹) pode justificar a utilização do meio referido. Porém, a verdade é que relativamente a outros casos pode dizer-se que, no mínimo, existem dúvidas fundadas de qualificação como sucede, também a título exemplificativo, com os débitos devidos ao IAPMEI ou ao Instituto Português da Qualidade, I. P., respeitantes a “rendimentos de bens próprios”, ao “produto resultante da edição ou venda de publicações”, ao “produto da venda de bens e serviços” ou ainda a “quaisquer outras receitas (...) atribuídas por lei, contrato ou outro título” (v. por exemplo, art.ºs 9.º e 13.º do DL 71/2012 ou 9.º e 14.º do DL 266/2012). Nestes casos, não se vê qual a conexão valorativa relevante que permita justificar a utilização de um meio tipicamente publicista e financeiro-tributário a dívidas ou débitos de natureza claramente jusprivatística e sujeitos aos esquemas mercantis de concorrência ².

IV

Em segundo lugar, além de se verificar, nos termos descritos, uma captura dos instrumentos tributários para servir desideratos não compagináveis com os fins respetivos, assiste-se a uma frequente tendência que o próprio legislador tributário tem para se arrogar a prerrogativas que não são suas, pretendendo atribuir ao resultado normador um valor acrescido que ele não tem, nem pode ter. Aqui já estará em causa a sistematicidade (ou, melhor dito, a ausência dela). Pensa-se aqui nas cada vez mais frequentes situações em que disposições legislativas se auto-revestem de um estatuto de superioridade — uma espécie de valor legal superior — prescrevendo redações como “O disposto na presente lei prevalece sobre qualquer legislação especial” ou “O disposto no presente artigo tem natureza imperativa, prevalecendo sobre quaisquer outras normas legais ou convencionais, especiais ou excepcionais, que disponham em sentido contrário”.

Muitos exemplos existem em matéria de Direito financeiro público e Direito tributário (desde logo, a própria Lei do Orçamento do Estado que frequentemente utiliza esta técnica), mas basta atentar no n.º 3 do art.º 30.º da Lei Geral Tributária (LGT) para se ficar com uma ideia precisa do que aqui se pretende evidenciar. Refere tal preceito que “[o] disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial”, sendo que

¹ V. acórdão do TC n.º 440/2000 e, ainda, acórdão do STA (secção de CT) de 23 de fevereiro de 2002, processo n.º 097/12.

² O mesmo se diga, embora em âmbito temático bastante mais lato e abrangente, da repetidamente abusiva e censurável utilização das normas orçamentais para introdução de alterações legislativas sem incidência diretamente financeira, alterações essas que de outro modo dificilmente seriam aprovadas sem contestação; trata-se, como é sabido, do fenómeno “clássico” denominado *cavalier budgetaire* (*Bepackungsverbot*).

a remissão em causa tem em vista a regra de indisponibilidade do crédito tributário. Se tal disposição fosse interpretada literalmente e sem reservas, significaria a mesma que em caso algum o crédito tributário poderia ser objeto de restrição (perdão ou redução) quando em confronto com outros créditos de diversa natureza (laboral, comercial, civil, etc.), especialmente garantidos. Seria como que uma superioridade absoluta da LGT, determinada pelo próprio legislador tributário, relativamente às normas constantes do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, do Código do Trabalho, do Código Civil, etc.

É verdade que teleologicamente se compreende a solução: na medida em que a jurisprudência vinha genericamente reconhecendo que a indisponibilidade do crédito tributário não constituiria uma dimensão intocável do ordenamento — mas antes um revestimento acrescido de proteção de um determinado crédito (o tributário) que deveria ser sopesado com idênticos revestimentos reconhecidos em outros diplomas, atentos os bens jurídicos que ao caso coubesse proteger —, os desígnios de arrecadação da receita tributária poderiam ser postos em causa, naquelas situações em que a Administração tributária tivesse de pleitear com outros credores reforçados (por exemplo, com privilégio creditório ou com hipotecas registadas). Tal sucedia, designadamente, nos processos de insolvência, onde os créditos tributários se veriam na contingência de se considerarem suscetíveis de redução, havendo, por tal motivo, necessidade premente de inserção de tal cláusula de blindagem normativa.

Porém, não pode deixar de se reconhecer que se trata de uma técnica normadora severamente criticável, por dois motivos: por um lado, porque apenas o legislador constituinte — e não o legislador ordinário — deveria poder reconhecer valor reforçado a determinada norma ou consagrar especiais resistências derogatórias; por outro lado, porque, bem vistas as coisas, significa um desrespeito pelo princípio democrático, impedindo que o legislador democraticamente eleito tenha, no futuro, liberdade de conformação de regimes.

V

Em terceiro lugar, não pode deixar de se mencionar a recorrente ambiguidade com que o legislador tributário aborda certas temáticas ou institutos. Uma vez mais, a natureza sistemática pode ficar em crise, bastando aqui dois exemplos para evidenciar a ideia: a tomada de posição (?) sobre natureza jurídica do processo de execução fiscal e a criação de taxas que não o serão verdadeiramente.

Quanto ao primeiro tópico, a Lei Geral Tributária oscila entre a afirmação perentória da natureza judicial de tal tramitação (art.º 103.º, n.º 1), a afirmação menos enfática da mesma [art.º 54.º, n.º 1, alínea h)] e a indicação de sinais contrários (como, por exemplo, quando no elenco dos "meios processuais tributários", no art.º 101.º, não inclui a execução fiscal, mas apenas o recurso dos atos praticados na mesma). Por seu lado, o CPPT não integra a execução fiscal no apartado sistemático respeitante ao "processo judicial tributário" (Título III), além de o art.º 97.º, n.º 1, nas suas alíneas n) e o) não incluir a execução, mas somente as oposições, os recursos ou reclamações que na mesma se suscitem. Como facilmente se pode constatar, trata-se de soluções legais que não se demonstram coerentes entre si, concluindo-se sem dificuldade que os elementos literal e sistemático de interpretação podem apontar em sentidos divergentes, com negativas consequências do ponto de vista da realização da justiça, pois os aplicadores — designadamente os juízes — dedicam mais tempo a questões orgânico-formais (relacionadas com a qualificação de certos atos como atos administrativos, atos processuais, atos jurisdicionais, atos não jurisdicionais, etc.) do que à resolução material dos litígios propriamente ditos.

Quanto ao segundo tópico, pode dizer-se que são inúmeros os exemplos de imposições de natureza financeira às quais é dispensada a qualificação de "taxa", mas relativamente às quais, em termos práticos, não se reconhece o indispensável nexos de sinalgmaticidade que lhes deveria ser reconhecido: "taxas turísticas", "taxas de proteção civil", "taxas reguladoras", etc. Em tais casos, na verdade, estar-se-á em presença de autênticos impostos ou figura análoga, devendo ser aplicado o mais exigente e restritivo regime a estes dispensado (v.g., ao nível da reserva legislativa de criação e determinação de elementos essenciais), e não estarem, como estão, sujeitos a criação por via regulamentar e quase casuística.

VI

Mas não apenas por ação falha o legislador, pois também é possível apontar debilidades nas situações em que, devendo agir, não age. Assim se passam as coisas quando existem *imposições legiferantes* que obrigam à criação de normas legais disciplinadoras de determinados institutos ou enformadoras de determinados regimes, e tais normas legais não são, pura e simplesmente, aprovadas.

Além de outras situações que a economia discursiva não permite referir alongadamente, merece saliência a omissão respeitante ao denominado "regime geral das

taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas", imposto pela Constituição [art.º 165.º, n.º 1, alínea i)] e salientado pela Lei Geral Tributária (art.º 3.º, n.º 3). E não se pode, ao contrário do que sucede com outras, dizer que seja uma omissão irrelevante ou de significado menor, atenta a proliferação de pseudo-taxas e variadíssimas contribuições relativamente às quais as dúvidas de natureza jurídica são imensas, colocando-as em zonas cuja fronteira relativamente aos impostos (sujeitos a uma restritíssima reserva de lei formal e absoluta) é difícil de identificar. Basta pensar nas denominadas "taxas turísticas" ou "taxas de proteção civil" para se ter uma ideia aproximada da falta que faz um tal regime geral.

VII

Enfim, muitas seriam as patologias a apontar ou, no mínimo, a convocar à reflexão, mas, compreensivelmente, o tempo não permite alongamentos. De modo tópico, acrescentam-se apenas as seguintes, como modo de provocar o debate e eventualmente chamar a atenção para outras ainda:

- Frequente ausência de rigor técnico, com sucede, por exemplo, quando se identifica a substituição tributária com a retenção na fonte (art.º 20.º, n.º 2, da LGT); quando se confunde interpretação e integração de lacunas (epígrafe do art.º 11.º, em confronto com o n.º 4, do mesmo diploma); ou, em geral, quando não se destriça adequadamente "tributo" e "imposto", ou "tributário" e "fiscal" (por exemplo, nos art.ºs 24.º e ss. da LGT);
- Não acompanhamento das atualizações legislativas, com menção a entidades que já não existem (por exemplo, no art.º 1.º, n.º 3, da LGT) ou com remissão para preceitos já revogados;
- Consagração legislativa de matérias sem dignidade material suficiente, porque respeitantes a aspetos ou dimensões meramente administrativo-burocráticas como, por exemplo, as atinentes ao registo e arquivamento de procedimentos e processos (art.º 27.º do CPPT) ou ao respetivo modo de arquivo (art.º 33.º do mesmo diploma que, já agora, remete para preceito revogado);
- Ausência de noção de sistema, materializada, por um lado, na manutenção de meios procedimentais tributários na LGT e no CPPT — quando deveriam estar inseridos apenas neste último — e, por outro lado, na aparente sobreposição de meios impugnatórios, como o pedido de revisão dos atos

tributários (art.º 78.º da LGT) e a reclamação graciosa (art.ºs 68.º e ss. do CPPT);

- Desnecessária complexidade, ressaltando, entre bastantes outros, os exemplos do art.º 8.º da LGT e o modo como o "princípio da legalidade" é tratado (não se compreendendo nem a divisão em dois números nem o alinhamento das matérias aí contidas, principalmente no n.º 2); a intrincada redação da "norma geral anti-abuso" (art.º 38.º, n.º 2, da LGT); ou a (aparente) ausência de critério para a qualificação da "caducidade" e da "prescrição".

Já uma crítica que recorrentemente é apontada, pensamos que não é certa: a proliferação e repetição de conceitos indeterminados, como "prejuízo irreparável" ou "manifesta falta meios económicos", por exemplo, para efeitos de dispensa de prestação de garantia (art.º 54.º, n.º 4, da LGT) ou para invocar a subida imediata a Tribunal das reclamações dos atos do órgão de execução fiscal (art.º 278.º, n.º 3, do CPPT). Neste ponto, bem vistas as coisas, talvez não se esteja em presença de uma verdadeira patologia ou falha do sistema, mas antes de um instrumento necessário para combater a eventual rigidez decorrente de uma possível tipicidade fechada e de uma leitura demasiado severa da reserva de lei tributária e fiscal. Com efeito, desenhar um sistema tributário exclusivamente dependente das previsões legislativas fechadas teria como consequência um imobilismo aplicativo — uma espécie de silogismo acrítico e automático —, e uma quase impossibilidade de realização da justiça no caso em concreto naquelas situações não diretamente previstas na redação legal. Por conseguinte, os conceitos indeterminados, apesar de poderem potenciar alguma insegurança — embora não total, pois sempre se tratará de conceitos jurídicos, densificáveis em sede interpretativa —, constituem, no *momento realista*, um útil instrumento de *adaptação e flexibilização da lei ao caso*.

VIII

Enfim, como se disse, muitos mais — e em outros campos temáticos — poderiam ser os exemplos. Por agora, importa rematar, enfatizando que na presente intervenção não se pretende apontar falhas de modo inconsequente, mas apenas chamar a atenção para aspetos que frequentemente são desconsiderados. Naturalmente que o tema "Sistema tributário" reclama outro tipo de abordagem, mais alongada e mais alinhada do que aquela

que aqui foi empreendida, mas espera-se que, no mínimo, o objetivo de colocar o foco analítico sobre o mesmo tenha sido conseguido.

A terminar, duas notas em jeito de proposta para combater as patologias referidas:

- Em primeiro lugar, a efetivação de um esforço sério e transversal de revisão legislativa em matéria tributária, o que passaria por sinalizar todas as debilidades normativas e depurar os diplomas, atualizando-os e expurgando-os do que se consideraria supérfluo e desnecessário. Seria certamente um trabalho de largos meses, mas que seguramente produziria frutos em termos futuros e geracionais.
- Em segundo lugar — num propósito ainda mais arrojado — cogitar a hipótese de um Código tributário único, agregador de todo o material normativo tributário, em paralelo com o que existe no domínio civilístico onde, apesar da proliferação cada vez mais casuística de diplomas avulsos, continua a existir um código estável que, ao que se sabe, não tem sido objeto de significativas objeções de vigência. Além de outros motivos, a existência de um diploma único, em contraposição às largas dezenas atualmente existentes, poderia servir de motivo inibidor da introdução de constantes alterações. O abusivo impulso legiferante poderia ser desse modo combatido.

Agradece-se a atenção, esperando-se que as considerações tenham sido proveitosas.

Braga, dezembro de 2019