

# Literacia Fiscal e Conflitualidade Tributária<sup>1</sup>

Código de referência IPL/2018/PILFF\_ISCAL

A cidadania é entendida como um acervo de deveres e de direitos. No plano da fiscalidade a cidadania é entendida como o dever de conhecer quais as obrigações tributárias a que se está adstrito em ordem a cumprir com o dever fundamental de pagar impostos. Os princípios inerentes ao Estado de direito democrático impõem especiais deveres de participação e de solidariedade, no sentido de proporcionar e poder usufruir da estabilidade que a vida exige nas sociedades modernas, bem como para que os cidadãos possam usufruir dos bens essenciais e dos serviços difusos que um Estado desenvolvido, competitivo e solidário deve assegurar.

A história da vida em sociedade e inerentes convulsões está estritamente ligada à evolução das políticas económicas e financeiras dos Estados, na incessante busca de obter recursos financeiros que lhe permitam concretizar as suas atribuições, independentemente da perspectiva política ter uma matriz mais centralizadora ou liberal. A tributação continua a assentar na ideia da auto tributação dos povos, daí que a competência para criar impostos e regular o sistema fiscal esteja atribuída às assembleias parlamentares.

O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. O Estado moderno e atual é essencialmente um Estado fiscal, cujo financiamento tem fundamentalmente por fonte os tributos incidentes sobre as mais diversas realidades económicas e cujo produto é utilizado para garantir o funcionamento do Estado e dos seus organismos e serviços. A tributação é norteadada pelo princípio da capacidade contributiva e pretende-se universal, igualitária e justa. Os impostos têm prioritariamente uma finalidade fiscal, mas outras lhe são assacadas no propósito de conseguir a implementação e desenvolvimento de políticas com fins de natureza económica, social, cultural e

---

<sup>1</sup> Texto que serviu de base à intervenção no Congresso Internacional sobre Literacia Financeira e Fiscal na Península Ibérica, realizado no dia 25 de Abril de 2019, em Cáceres, na Universidade de Extremadura.

ambiental, em ordem a proporcionar o bem estar da generalidade dos cidadãos. Os Estados são crescentemente confrontados com novas exigências dos cidadãos e dos agentes económicos, o que exige que a cobrança de tributos seja realizada cada vez em maior volume e de forma mais célere e eficaz.

A tributação representa em qualquer circunstância uma ablação no património dos contribuintes, razão pela qual existe uma natural resistência ao pagamento de impostos. Nesta medida, é indispensável que os contribuintes, na qualidade de sujeitos passivos da relação jurídica tributária, tenham uma real e forte perceção de que os impostos que pagam são utilizados de forma racional, utilitária e positiva e que os gastos públicos visam exclusivamente produzir resultados positivos para toda a sociedade, com especial enfoque à proteção dos menos favorecidos. Nem sempre assim acontece, prevalecendo mesmo a ideia de que existe um grande desperdício dos recursos financeiros públicos ou que estes são utilizados para atribuir benefícios ou privilégios de que apenas alguns usufruem, tendencialmente, os mais favorecidos pela sorte da vida.

A dinâmica e evolução das sociedades, quer por razões de ordem económica, científica ou técnica e, designadamente, de ordem demográfica, vai impor aos Estados fortes exigências na implementação de políticas públicas que garantam a paz e a coesão social. O Estado do futuro terá de garantir um ambiente racional para as empresas, em ordem a permitir a sua internacionalização e competitividade, bem como terá de assegurar a universalidade do acesso à educação, à saúde, à proteção social e ao bem estar psicológico e ambiental. O incremento do volume das receitas tributárias será incessantemente uma prioridade dos governos.

Para garantir tal desiderato impõe-se a implementação de políticas públicas de aculturação fiscal, no sentido de consciencializar todos os cidadãos e os agentes económicos de que o dever de pagar impostos é um dever ético, cívico e de solidariedade, indispensável para a coexistência social, para o aprofundamento da paz, da dignidade humana e da verdadeira expressão da liberdade pessoal.

A aculturação ou educação fiscal tem de ser implementada e desenvolvida nas suas diversas dimensões. Deve ser desenvolvida uma política de educação fiscal, direcionada a todos os cidadãos e outras entidades contributivas destituída da complexa expressão técnica que caracteriza as figuras tributárias e o campo do exercício do poder tributário. Esta política de cultura fiscal externa às instituições do poder tributário deve focalizar-se prioritariamente nos grupos mais jovens da sociedade, sem menosprezar um trabalho persistente de sensibilização dos restantes contribuintes. Esta cultura fiscal deve ter uma vertente informativa e outras vertentes de natureza formativa e de consciencialização com vista a induzir nos contribuintes um razoável conhecimento dos princípios estruturantes do sistema fiscal e dos impostos que o enformam, com explicação dos fins visados por cada tributo. Concomitantemente, deve ser desenvolvida uma cultura destinada a criar a predisposição para a ação participativa e interventiva dos cidadãos, no sentido de proporcionar e fortalecer uma atitude direcionada para o escrutínio da ação dos órgãos do Estado, quer no domínio da fiscalização da utilização dos recursos financeiros, quer uma atitude de exigência em relação aos resultados obtidos, designadamente, no plano das atividades exercidas. É fundamental ter presente que a predisposição dos contribuintes para pagar impostos será proporcional à perceção de que os impostos pagos lhes proporcionam a oportunidade de beneficiar de forma real e efetiva de serviços públicos dedicados e eficientes.

A educação fiscal tem necessariamente de ser integrada por uma dimensão interna direcionada para os trabalhadores da Administração Tributária, a qual deve refletir uma cultura institucional fortemente acolhedora da prestação de um serviço público desburocratizado, simplificador, transparente, eficiente e que resolva de forma eficaz os problemas dos utentes, bem como deve proporcionar elevados níveis de satisfação, quer no plano da informação, quer dos resultados produzidos. A cultura institucional dos serviços da Administração Tributária deve induzir nos contribuintes a consciencialização de que existem para a prestação de um serviço público de qualidade, ao invés, de difundir uma perceção de autoridade desproporcionada e prepotente, com a implícita ideia de que o contribuinte é por natureza um infrator. A educação

fiscal deve criar uma cultura institucional que coloque a Administração Tributária ao serviço dos cidadãos e dos agentes económicos e que, concomitantemente, induza nos contribuintes uma predisposição para o cumprimento das obrigações tributárias e para o escrutínio das ações e fiscalização dos resultados.

A dinâmica progressiva e evolutiva de uma educação fiscal que vise alcançar estas dimensões, contribuirá para a existência e incremento da eficiência do sistema fiscal e da atividade tributária, conduzindo, necessariamente, à existência de uma sociedade melhor em todos os planos da vida coletiva, com forte enfoque no desenvolvimento económico e social.

Importa, porém, ter presente que não obstante a existência de um elevado padrão de cultura fiscal continuarão sempre a existir contribuintes infratores, razão pela qual, a Administração Tributária deve pugnar por uma atuação seletiva entre contribuintes cumpridores e os agentes infratores, sendo estes, inquestionavelmente, uma pequeníssima minoria, não podendo, assim, sobrepor-se e ser uniformemente exibida uma cultura fortemente agressiva e punitiva. Para a generalidade dos contribuintes a cultura da Administração Tributária não só deve exibir uma predisposição para a prestação do serviço público de qualidade, como deve evidenciar um propósito pedagógico e de adequação informativa.

As novas tecnologias de informação, com a informatização, desmaterialização e digitalização dos procedimentos, são instrumentos privilegiados do exercício da atividade tributária, as quais devem ser, outrossim, utilizadas na implementação das políticas públicas de educação fiscal nas suas multidimensionais áreas de influência e de impacto estratégico. Não obstante a desmaterialização dos procedimentos, será fundamental que a Administração Tributária não despreze a dimensão do relacionamento pessoal e direto, em ordem a que, sempre que necessário, o contribuinte tenha com facilidade um rosto com quem dialogar em ordem a resolver os seus problemas, porquanto, só assim será possível reforçar e ampliar os laços de cooperação, confiança e de boa-fé, variáveis fundamentais à implementação de um sistema fiscal eficaz e eficiente e ao serviço da sociedade na dupla função de credor tributário e de

prestador de serviços públicos de qualidade. A consciência fiscal sobre o dever de pagar impostos será a expressão do retorno proporcionado pelo Estado aos contribuintes, sentido quotidiana e casuisticamente através da satisfação material e psicológica decorrente da relação fisco/contribuinte.

O ordenamento jurídico constitucional institui os limites e a extensão do poder tributário e estabelece os princípios norteadores das garantias e direitos dos contribuintes, bem como faz a explanação do enquadramento dos poderes e da atuação dos serviços da Administração Pública. Os contribuintes têm o fundamental dever de pagar impostos nos termos da lei e da constituição, bem como têm um largo acervo de garantias impugnatórias e não impugnatórias. Neste contexto, a Administração Tributária deve ser rigorosa na exigência do cumprimento das obrigações tributárias e, outrossim, deve ser rigorosa, eficiente e eficaz na execução das suas atribuições.

A implementação de uma cultura fiscal no plano externo direcionada para os cidadãos e os agentes económicos contribuirá para facilitar o conhecimento do catálogo dos deveres fiscais de cada contribuinte e, assim, reduzir as situações de incumprimento ou de cumprimento insuficiente ou defeituoso. A confluência das políticas de cultura fiscal dirigidas aos contribuintes com o desenvolvimento de uma cultura fiscal institucional no interior da Administração Tributária contribuirá de forma assaz relevante para a diminuição da conflitualidade tributária, porquanto o conhecimento e a compreensão dos fins da tributação acentuarão os níveis de satisfação dos contribuintes e contribuirão para incrementar o rigor e o atempado cumprimento das obrigações fiscais. De igual modo, a dialética entre um contexto de generalizado cumprimento das obrigações tributárias e a predisposição para o serviço público dedicado e pedagógico criará uma dinâmica que evitará atuações precipitadas, desmaterializadas, infundadas e, fundamentalmente, focalizadas na função recolectora. Esta nova dimensão da ação tributária potenciará relevantes benefícios para todos os agentes tributários.

A redução da conflitualidade tributária que se verificará como corolário da implementação das políticas de educação fiscal permitirá melhorar, aprofundar e desenvolver a ação de justiça tributária, quer no plano do procedimento

tributário, isto é, da justiça administrativa, quer no domínio da justiça judicial e jurisdicional.

O ordenamento jurídico assegura aos contribuintes um direito geral de impugnação de todos os atos tributários ou atos administrativos em matéria tributária que sejam lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes. Este direito de impugnação ou de recurso tem projeção no plano administrativo e do processo judicial tributário, beneficiando o contribuinte do direito de acionar o meio procedimental ou processual adequado, com o inerente 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.

Este direito geral de impugnação ou de recurso assegura aos contribuintes no domínio da justiça tributária o acesso ao direito e projeta também no domínio da atividade tributária o imperativo previsto nos artigos 20.º e 268.º da Constituição da República Portuguesa<sup>2</sup> (CRP), em ordem a assegurar a tutela jurisdicional plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária.

Este acesso à justiça tributária e à tutela jurisdicional efetiva integra três dimensões (art.ºs 9.º e 97.º da LGT<sup>3</sup> e art.º 96.º do CPPT<sup>4</sup>), a saber:

- a) O direito de acionar os meios procedimentais e/ou processuais, que se traduz no direito de reclamar, de impugnar ou de recorrer;
- b) O direito de obter, em prazo razoável, uma decisão, com força de caso julgado, ou seja, uma decisão definitiva;
- c) O direito de obter a execução da decisão.

Há que sublinhar que no plano normativo o direito de acionar o meio procedimental ou processual está suficientemente regulado e é adequado para

---

<sup>2</sup> Aprovada pelo Decreto de 10 de Abril de 1976, com a redação da 7.ª revisão inserta na Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto – Diário da República n.º 155, Série I-A, de 12 de Agosto de 2005.

<sup>3</sup> Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

<sup>4</sup> Código de Procedimento e de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro.

assegurar os interesses dos sujeitos da relação jurídica tributária, bem como na dimensão da execução das decisões (art.ºs 100.º e 102.º da LGT) o enquadramento legal também se apresenta adequado e idóneo à tutela dos interesses controvertidos. No tocante à celeridade da justiça tributária e obtenção de uma decisão em prazo razoável, há que sublinhar que no domínio da justiça administrativa o legislador estabeleceu um prazo de quatro meses (n.º 1 do art.º 57.º da LGT) e a Administração Tributária portuguesa consegue dar resposta aos pedidos de revisão do ato tributário num tempo médio de 45 dias.

No domínio do processo judicial tributário a capacidade de resposta é assaz morosa em virtude do congestionamento dos Tribunais Tributários, visto que, embora o legislador tenha dado indicações de que o prazo razoável para a decisão se localizará entre os dois a três anos (n.º 2 do art.º 96.º do CPPT e art.º 53.º da LGT), o prazo médio de conclusão de um processo de apreciação da legalidade do ato tributário de liquidação situa-se próximo dos cinco anos. Esta situação contribui de forma muito negativa para a celeridade da realização da justiça tributária e tem efeitos nefastos no desenvolvimento, na internacionalização e na competitividade da economia portuguesa.

Importa, porém, realçar que o sistema de justiça tributária português beneficia do regime da arbitragem em matéria tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que com oito anos de experiência adquirida, e um prazo médio de decisão que se localiza nos quatro meses e meio, se encontra consolidado e constitui um eixo de aprendizagem para outras experiências no domínio da arbitragem tributária.

Esta descrição é bastante elucidativa da relevância da educação fiscal nas diversas dimensões enunciadas, porquanto se impõe uma melhor predisposição dos contribuintes para pagar impostos e proceder ao correto cumprimento das obrigações tributárias, bem como é indispensável uma cultura fiscal institucional mais amigável dos contribuintes direcionada exclusivamente para a prestação de um serviço público dedicado e eivado prioritariamente de propósitos informativos e pedagógicos.

Em princípio, o cenário desenhado da realidade portuguesa no domínio da conflitualidade tributária não se apresentará exclusivo, inusitado ou alheio da realidade verificada noutros ordenamentos jurídicos, cenário que, em face da necessidade permanente dos Estados reforçarem a pressão fiscal com o intuito de incrementar as receitas tributárias, tenderá a agravar-se e a prejudicar a celeridade da justiça tributária e a tutela jurisdicional plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes. As situações de conflitualidade só não se agravarão se efetivamente se verificar a implementação de políticas efetivas de educação fiscal no sentido de melhorar a literacia de todos os agentes tributários.

A título de curiosidade sublinhe-se que no final do ano de 2018 se encontravam pendentes nos Tribunais Administrativos, por sinal os tribunais mais congestionados em Portugal, 169 ações interpostas contra o Estado a exigir indemnizações com fundamento em violação do direito à decisão judicial em prazo razoável. Estas ações, cujas indemnizações pedidas totalizam o valor de 31 milhões de euros, visam a efetivação da responsabilidade extracontratual do Estado por atraso na administração da justiça, dado que alguns destes processos têm uma duração que a todos os títulos se pode reputar de excessiva e inaceitável num Estado de direito.

A educação fiscal é fundamental em ordem a garantir a efetivação da justiça tributária e a permitir aos Estados a prossecução das suas atribuições em benefício de todos os cidadãos.

Fazer educação fiscal é criar, é desenvolver, é garantir o futuro.

Jesuíno Alcântara Martins

Professor Universitário