

# O COMBATE À MOROSIDADE DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA: DO COMETIMENTO DE PENDÊNCIAS PARA A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA À CRIAÇÃO DE ADR

Em fevereiro de 2017 foram conhecidos os resultados do estudo realizado pelo Observatório Permanente da Justiça do Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra, realizado a pedido da Direção-Geral da Administração da Justiça, que, grosso modo, procurou identificar as causas da morosidade desta jurisdição (onde se incluiu o enorme volume de pendências na jurisdição tributária<sup>1</sup>), assim como, através de indicadores, analisar o “desempenho funcional” dos tribunais<sup>2</sup>. Os resultados, no que respeita à justiça tributária, não são surpreendentes: os litígios devem-se, maioritariamente, a problemas relacionados com divergências na interpretação da lei tributária e na qualificação dos factos tributários, e o avolumar de pendências explica-se, em grande medida, pela natureza massificada da aplicação da lei tributária (cada norma dá origem a centenas ou mesmo milhares de atos tributários), que é depois agravada pelo carácter periódico da maior parte dos atos tributários.

Diríamos, pois, de uma forma simplificada, como impõe a brevidade deste escrito, que a eficiência da justiça tributária (e, consequentemente, a performance funcional dos respetivos tribunais) enfrenta três desafios que são específicos dos litígios tributários: a produção pela Administração Tributária de um volume massificado de atos que podem dar origem a impugnações judiciais; atos que se repetem pe-

“

Os litígios devem-se, maioritariamente, a problemas relacionados com divergências na interpretação da lei tributária e na qualificação dos factos tributários

riodicamente enquanto a questão de base (a interpretação da norma que lhe serve de pressuposto fundamentador ou a sua conformidade com o direito constitucional, europeu ou internacional, que são seus parâmetros de controlo) não alcança uma solução definitiva (seja por declaração de inconstitucionalidade da norma, seja por decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia que fixe uma interpretação em conformidade com o direito europeu, seja por alteração legislativa). Os exemplos apresentados no estudo são, quanto a estes pontos, autoexplicativos, sendo possível estabelecer associações diretas entre um aumento relevante dos processos entrados e uma modificação na lei tributária. É óbvio que não podemos ignorar que outros fatores contribuem também para a morosidade em alguns processos, como é o caso da sua complexidade, ou das dificuldades ligadas aos meios de prova quando se trata de factos tributários plurilocalizados ou quando a



SUZANA TAVARES DA SILVA

Professora Universitária

concreta determinação da situação tributária dependa de informações fiscais transnacionais.

O estudo é também importante para podermos analisar as respostas que foram concebidas para os problemas identificados e que são consideradas prementes e de relevante interesse nacional, não só para assegurar a garantia constitucional das diversas dimensões de uma tutela jurisdicional efetiva, mas também para caucionar a competitividade da economia nacional.

Quer na identificação dos problemas, quer no diagnóstico dos objetivos fundamentais e estratégicos a alcançar com as respostas existe consenso, as divergências podem surgir é quanto às concretas respostas a dar e, também, quanto à sua eficiência. Vejamos.

## 1. MEDIDAS TENDENTES À RECUPERAÇÃO DE PENDÊNCIAS

Uma das propostas avançadas e entretanto já materializada no Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro, prende-se com a “criação de equipas de magistrados incumbidos de proceder à recuperação de pendências”, cujo prazo de funcionamento será de 2 anos, renovável uma única vez por um período até 2 anos, ou seja, 4 anos no total, cuja atuação terá lugar após a aplicação das medidas acessórias extraordinárias previstas no mesmo diploma, que incluem a possibilidade de desistência do pedido com isenção de custas, a revisão oficiosa de atos e o cometimento dos processos pendentes para a arbitragem com dispensa de pagamento de custas processuais.

Neste último caso – cometimento de processos tributários pendentes para a arbitragem – a lei exige que sejam respeitadas as competências, ou seja, só podem transitar para a arbitragem os processos que, de acordo com o disposto no artigo n.º 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária se



enquadrem na competência dos tribunais arbitrais, que a questão se encontre pendente de decisão em primeira instância nos tribunais tributários e que nestes tenha dado entrada até 31 de dezembro de 2016, e ainda que as pretensões a submeter aos tribunais arbitrais

“**O legislador vem reconhecer que a jurisdição tributária e a arbitragem tributária são verdadeiras instâncias “equivalentes” ou “equiparáveis” para a resolução de litígios que fazem parte do leque dos litígios arbitráveis**

coincidam com o pedido e a causa de pedir do processo a extinguir, salvo casos de redução do pedido, que é admissível (artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018).

Ora, esta medida extraordinária não é verdadeiramente acessória, pois com ela não se visa “selecionar” de entre os casos pendentes aqueles que hoje ainda carecem de decisão judicial, distinguindo-os daqueles que, por desinteresse do autor, mudança de interpretação da norma por parte da Administração Tributária ou jurisprudência reiterada em favor do sujeito passivo, tornem inútil o prosseguimento do processo e a emissão de uma decisão judicial, devendo, nessa hipótese, promover-se antes a extinção do processo na fase administrativa. Assim, o que temos aqui realmente é uma medida alternativa à prossecução do processo para a emissão de uma decisão pela jurisdição administrativa. Acresce que com esta norma o legislador vem reconhecer que a jurisdição tributária e a arbitragem tributária são verdadeiras instâncias “equivalentes” ou

“equiparáveis” para a resolução de litígios que façam parte do leque dos litígios arbitráveis (ou seja, que possam reconduzir-se à competência dos tribunais arbitrais definida no já mencionado artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária).

E esta é a primeira nota crítica que gostaríamos de deixar à medida em concreto. Não é esta a sede adequada para repetir o muito que já se escreveu entre nós sobre as vantagens e as desvantagens da arbitragem tributária. Porém, é oportuno lembrar que se, por um lado, os nossos tribunais arbitrais em matéria tributária são reconhecidos como verdadeiros tribunais pela Constituição (admitindo-se o recurso de constitucionalidade a partir das suas decisões<sup>3</sup>) e como “órgãos jurisdicionais” para efeitos do artigo 267.º do TFUE pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (tendo em conta a sua origem legal, a sua permanência, o carácter vinculativo da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo e a respetiva independência e subordinação a regras de

mos, é condição prévia para a sua decisão, seja por uma das equipas de recuperação de pendências, seja pelo seu cometimento à jurisdição arbitral – uma de duas: ou a mesma é uma “questão nova” e, então, inexistindo jurisprudência do TCA ou do STA que possa considerar-se em oposição à mesma quanto à questão fundamental de direito, a Autoridade Tributária não pode recorrer e a questão finda com a decisão arbitral; ou, a existir uma decisão do STA ou do TCA que possa considerar-se em oposição à decisão arbitral, teremos certamente um recurso da Administração Tributária para o STA, o que redundará num descongestionamento da primeira instância, mas num subsequente agravamento do já elevado congestionamento do STA. Algo que pode ocorrer a breve prazo se tomarmos em conta que as decisões da arbitragem tributária são, em regra, céleres.

direito<sup>4</sup>), por outro, existe nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 25.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária uma possibilidade de “recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando a decisão arbitral esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito”, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo (TCA) ou pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA)<sup>5</sup>.

Quer isto dizer que a “drenagem” dos processos para a arbitragem tributária prevista no artigo 11.º do mencionado Decreto-Lei n.º 81/2018, a aplicarem-se corretamente as normas aí previstas, pode em muitos casos “não consubstanciar um efetivo descongestionamento da jurisdição tributária”. Senão, vejamos.

Se o litígio não se extingue em sede de revisão ociosa por a questão não se dever considerar entretanto “resolvida” por jurisprudência reiterada quanto à matéria objeto do processo em sentido favorável ao sujeito passivo – o que, recorda-

A não ser que se interprete, como nos parece mais lógico, que este expediente – quer as equipas de recuperação de pendências, quer a possibilidade de “passagem” destes processos para a arbitragem tributária – não visa “responder” aos problemas da morosidade, mas antes a uma consequência dessa morosidade, identificada com a pendência especialmente longa dos processos mais complexos. Nesta hipótese, seria, contudo, adequado, que as equipas de recuperação de pendências pudessem também contar com o apoio de profissionais com conhecimento especializado de outras áreas, (ex. contabilistas, economistas e gestores), à semelhança do que sucede nos tribunais arbitrais (artigo 7.º), de modo a dotar ambas as vias de igualdade de recursos para enfrentar a especial complexidade dos processos com questões interdisciplinares e, assim, facilitar também o trabalho das instâncias superiores (em especial do STA), que receberiam, em sede de recurso, processos já instruídos em

“  
Seria, contudo, adequado, que as equipas de recuperação de pendências pudessem também contar com o apoio de profissionais com conhecimento especializado de outras áreas, à semelhança do que sucede nos tribunais arbitrais (artigo 7.º)

primeira instância com os elementos extrajurídicos necessários para reduzir a respetiva complexidade. Ora, considerando nós que as medidas adotadas pelo Decreto-Lei n.º 81/2018 são, no essencial, ajustadas à adequada resolução do problema da complexidade de alguns dos processos que integram o stock das pendências, consideramos que continuam por responder os desafios de correntes da massificação dos litígios.

Questionamos, então, se será como resposta a este problema que terá sido constituído o grupo de trabalho para a prevenção e composição amigável de litígios entre o contribuinte e a administração fiscal<sup>6</sup>.

## 2. ADR EM DIREITO TRIBUTÁRIO

A ideia de aplicar no direito tributário meios alternativos de resolução de litígios (ADR na sigla em inglês) não é nova nem original, nem no plano comparado, onde há algum tempo que são conhecidas expe-

riências neste sentido, nem verdadeiramente entre nós.

No plano comparado têm sido divulgados resultados de modificações legislativas e projetos pilotos respeitantes à introdução de ADR na resolução de litígios tributários, cujos resultados são efetivamente animadores.

É o caso da experiência inglesa introduzida em 2011 pelo *HM Revenue and Customs* (HMRC), que permite aos contribuintes, em especial aos grandes contribuintes, a solicitação de um pedido de solução extrajudicial do litígio no âmbito do *UK Center for Effective Dispute Resolution* (um centro de mediadores e conciliadores ao qual o HMRC se vincula), que verifica a elegibilidade do litígio (não são, por exemplo, elegíveis os litígios respeitantes a dívidas tributárias, à cobrança dos créditos tributários ou à aplicação de contraordenações tributárias) e, uma vez designados os profissionais que irão “assistir” as partes, tenta aproximar pontos de vista de modo a que ambos alcancem uma solução para o diferendo. Este instrumento de mediação é enxertado nos procedimentos tributários e pode também ter lugar no âmbito de processos judiciais em primeira instância, antes da decisão judicial<sup>7</sup>.

Outro exemplo destacado pela literatura é o do *National Alternative Dispute Resolution Advisory Council* australiano – um ambicioso regime geral de meios alternativos de resolução de litígios – e a sua extensão ao domínio tributário por efeito da *Practice Statement Law Administration 2013/3*<sup>8</sup>, que determina que o *Australian Taxation Office* deve recorrer a meios de ADR (assistência por um órgão aconselhador independente) sempre que a negociação com o contribuinte tenha falhado e o litígio em causa apresente características que recomendem a sua subordinação a este tipo de instrumentos, o que estará excluído sempre que, por exemplo, a lei seja clara ou

exista uma interpretação normativa inequívoca precedente.

Nos Estados Unidos da América, onde a negociação entre administração tributária e contribuinte também é admitida, o recurso a expedientes do tipo ADR, que contam já com uma década de existência, como o *Fast Track Settlement Program* ou *Fast Track Mediation* do *Internal Revenue Service*, visam alcançar acordos em litígios respeitantes a questões de facto e questões de direito.

Já em outros sistemas, onde a negociação não é permitida no domínio da aplicação da lei tributária em decorrência de uma subordinação mais intensa ao princípio da legalidade — como sucede no Canadá ou na Alemanha —, têm sido tentadas algumas experiências no domínio da introdução de uma mediação voluntária em processos mais complexos.

Todas estas experiências, cujas especificidades e pormenores não podemos tratar num escrito desta natureza, correspondem, essencialmente, à consagração do que a OCDE havia recomendado em 2008 a propósito da necessidade de dotar as legislações nacionais de meios independentes de resolução de litígios baseados na intervenção de um terceiro, como alternativa ou complemento à resolução judicial deste tipo de litígios. Nesse estudo<sup>9</sup> pode ler-se que o objetivo central destes expedientes é o aumento da eficiência na resolução de litígios tributários, evitando custos de contexto desnecessários no âmbito da arrecadação fiscal, assim como entropias ao desenvolvimento económico decorrentes de custos reputacionais dos países em razão do mau funcionamento da justiça tributária. Para a OCDE, as notas comuns devem ser a promoção da resolução dos litígios por meios extrajudiciais (mediação, quando o terceiro assiste as partes e auxilia na construção de pontos de vista em comum, mas não sugere soluções; conciliação, quando o ter-



ceiro não só auxilia na negociação, mas também propõe soluções; e, avaliação neutra por terceiro, quando o terceiro emite pareceres sobre a melhor solução) que permitam tornar claras as questões materiais a resolver e “levar as partes” a adotarem posições razoáveis.

No essencial, como é sublinhado, quer pela literatura, quer pelos responsáveis pelos modelos onde estes meios têm sido introduzidos, os ADR visam, essencialmente, garantir um “bom clima” no relacionamento futuro entre as partes apesar e para lá do litígio. Os ADR têm sentido em relações jurídicas duradouras ou essenciais, nas quais as partes não precisam apenas de resolver um litígio, mas também de continuar a sua relação para além da solução do litígio. O que, aplicado ao direito tributário, tem gerado algumas questões jurídico-éticas. Se, por um lado, se apresenta como uma solução especialmente vocacionada para grandes contribuintes, por outro, como foi demonstrado, por exemplo, nos Estados Unidos da América, deve também propor-

cionar soluções do mesmo tipo, embora diferentes, para pequenos contribuintes (sobretudo pequenas e médias empresas). Este é mais um domínio onde não deve existir um único modelo para todos os tipos de contribuintes.

Porém, de tudo isto, o que nos parece mais relevante realçar neste momento é que: i) não estamos perante uma novidade; ii) o sucesso deste tipo de medidas depende de fatores organizatórios e, essencialmente, culturais.

### 3. NÃO ESTAMOS PERANTE UMA NOVIDADE

A indicação para que as leis tributárias acolham expedientes que permitam a solução extrajudicial dos litígios não será certamente uma novidade entre nós, pois não faltam ao longo do procedimento tributário expedientes que admitem a “evitação de litígios judiciais” através da transação entre as partes ou a adoção de posições razoáveis quanto à interpretação das normas fiscais. Assim acontece, para referir

apenas alguns exemplos, com o pedido de revisão da matéria tributável em caso de aplicação de métodos indiretos (artigo 91.º da LGT), com o pedido de revisão dos atos tributários (artigo 78.º da LGT) e até com a reclamação graciosa (artigo 68.º e ss. do CPPT) e a possibilidade de revogação do ato impugnado já durante a impugnação judicial (artigo 112.º do CPPT). Se estes institutos se considerassem úteis, mas ineficientes porque atualmente limitados na sua função, caberia rever estas normas e ajustá-las às novas necessidades.

Estamos, todavia, em crer que a razão pela qual ninguém advoga esta solução não é pelo facto de se considerar que este caminho não é normativamente adequado, mas sim pela circunstância de a experiência mostrar que ele não é (não tem sido) útil. E a razão do insucesso, em nosso entender, não está na lei, e sim na atitude da Administração Tributária. Este é um problema cultural!

Admitamos, então, que a introdução entre nós dos referidos instrumen-



tos de ADR visa, precisamente, ser um veículo para a referida mutação cultural que o nosso sistema precisa. Será que a mera introdução de mediadores tributários permitirá alterar o comportamento da Administração Tributária em Portugal? Tememos que não, pois o problema é também, a nosso juízo, um problema de organização administrativa. Com efeito, também já foi “testado” entre nós um instrumento do tipo ADR no domínio fiscal. Refe-

rimo-nos à figura do Defensor do Contribuinte, introduzida no nosso ordenamento jurídico pelo artigo 27.º do Decreto-Lei n.º 158/96, de 3 de setembro, e extinto pelo Decreto-Lei n.º 320-A/2002, de 30 de dezembro, cuja efémera duração foi sempre alvo de muitas críticas, quer por aqueles que no exercício de funções governativas temiam ver contrariadas as interpretações que propunham das leis tributárias, com um eventual comprometimento dos re-

“

O problema de base entre nós não está na falta de expedientes (como já referimos) e sim na falta de cultura conciliatória da Administração Tributária, que se explica, quer por fatores culturais propriamente ditos, quer por elementos organizatórios, que impedem um aumento da autonomia da Administração Tributária face aos comandos diretos do poder político orçamental e financeiro

sultados orçamentais e financeiros, quer por aqueles que contestavam a capacidade de isenção e independência de uma instituição que não era institucionalmente equiparável ao Provedor de Justiça, embora pudesse dar azo a confundir-se com aquela ou até diminuir a sua esfera de influência na área tributária. E, assim, sob o estigma de excesso ou falta de independência, esta solução não se conseguiu impor entre nós e ninguém sequer advogou a reforma do respetivo regime legal tendente a melhorar os aspetos considerados críticos.

Mais recentemente, em 2008, o grupo parlamentar do CDS-PP apresentou na Assembleia da República o Projeto de Lei 553/X para a criação de mecanismos de conciliação em processo tributário<sup>10</sup>, que seria rejeitado, com votos contra do PS, do PSD, do PCP, do BE e de Os Verdes. O projeto consistia no aditamento de uma nova Secção no Capítulo II “Do Processo de Impugnação”, do Título III “Do Processo Judicial Tributário”, do Código de Procedimento e Processo Tributário, que, genericamente, consagra uma conciliação obrigatória extrajudicial para as impugnações de valor superior a 500.000€ perante uma comissão composta por um representante do contribuinte e por um representante da Fazenda Pública, e presidida pelo Diretor do Centro de Estudos Fiscais, com a faculdade de subdelegação. Por ocasião do debate parlamentar desta iniciativa, pode ler-se que um dos fundamentos para a recusa residiu no facto de estar em discussão o regime jurídico da arbitragem tributária e ser expectável que o mesmo contemplasse também a atribuição aos centros de arbitragem de funções de conciliação, mediação ou consulta no âmbito do procedimento tributário, o que acabaria por não suceder.

Em suma, a novidade que agora aparentemente se pretende introduzir no nosso sistema jurídico radi-

ca, pois, no facto de este terceiro imparcial, a quem se pretende conferir a missão de introduzir razoabilidade nas decisões da Administração Tributária, levando-a a rever interpretações legais e comportamentos quase-belligerantes com os contribuintes, ser confiada, não a um terceiro institucionalmente inserido na esfera pública, mas sim a um terceiro institucionalmente inserido na esfera privada. Em uma só expressão: a bondade da mediação virá do mercado dos profissionais dedicados a temas tributários, ou, se preferirmos, de mais uma medida de privatização da justiça tributária.

#### 4. O SUCESSO DESTA TIPO DE MEDIDAS DEPENDE DE FATORES ORGANIZATÓRIOS E, ESSENCIALMENTE, CULTURAIS

Ora, em nosso entender, a solução assim aparentemente desenhada tende a não ser apta a cumprir integralmente os desígnios que se propõe ou que formalmente a legitimam. É que o problema de base entre nós não está na falta de expedientes (como já referimos) e sim na falta de cultura conciliatória da Administração Tributária, que se explica, quer por fatores culturais propriamente ditos (por o nosso sistema ser processualmente e historicamente concebido para o confronto entre as partes), quer por elementos organizatórios, que impedem um aumento da autonomia da Administração Tributária face aos comandos diretos do poder político orçamental e financeiro.

É, a nosso ver, um ciclo perverso entre a “ditadura do défice” e os “ciclos eleitorais” que está por detrás de comportamentos irrazoáveis da Administração Tributária – como o recurso sistemático de decisões dos tribunais tributários de primeira instância que reproduzem jurisprudência consolidada e recente do Supremo Tribunal Administrativo sobre a matéria, para citar apenas um exemplo – os quais, as mais das ve-

zes, redundam em prejuízos para os contribuintes e para a economia (com avultadas somas “empenhadas” em garantias bancárias para sustar execução fiscais), mas também para a cidadania fiscal, constantemente chamada a suportar os juro indemnizatórios devidos por estes comportamentos.

Assim, em nosso entender, o que seria importante era neutralizar ou pelo menos matizar a possibilidade de a Administração Tributária e, muito especialmente, os seus serviços de contencioso, estarem dependentes, direta ou indiretamente, de uma funcionalização para o cumprimento de objetivos políticos diferentes da boa administração da justiça tributária no quadro do princípio da legalidade. Para isso importa, antes de introduzir o “mercado da mediação-conciliação no nosso sistema jurídico”, discutir e debater o desenho institucional da própria Administração Tributária.

De resto, também não se deve ignorar nem desprezar que os bons exemplos que são avançados na experiência e na literatura comparada em matéria de ADR em direito tributário vêm de outras culturas jurídicas e de modelos onde os serviços tributários obedecem a desenhos institucionais (orgânico-

-funcionais) diferentes do nosso. E que por essa razão é fundamental preparar o nosso sistema antes de transplantar soluções jurídicas que podem facilmente gerar rejeições ou agravar a saúde – já debilitada – da nossa justiça tributária.

### A UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA

Uma última nota para sublinhar que, independentemente do que possa suceder em matéria de introdução de ADR no âmbito do procedimento e processo tributário, parece-nos que eventuais medidas desse tipo podem contribuir como respostas no domínio da complexidade crescente dos litígios tributários, mas não respondem a uma das dimensões fundamentais do problema: este é um contencioso de massa e massificado.

Importa, por isso, desenvolver estudos no sentido de encontrar respostas que permitam responder de modo eficiente a este desafio no quadro do nosso modelo jurídico-constitucional da função judicial e da sua relação com os restantes poderes do Estado.

No essencial, a questão que aqui deixamos apenas enunciada nos seus traços gerais (pois também não nos é possível desenvolver

todos os seus aspetos) prende-se com a necessidade de “estabilizar” interpretações jurídicas das normas fiscais no âmbito do exercício da função judicial, o que muitas vezes se traduz no controlo de legalidade das interpretações jurídicas das normas fiscais levado a cabo pela Autoridade Tributária – sem que essa tarefa redunde, é claro, no exercício de uma função normativa ou paranormativa do poder judicial<sup>11</sup>, e conceber instrumentos específicos para a visibilidade dessas interpretações. No fundo, um expediente – agora de âmbito processual – que transmita em termos formais e normativos o que já maioritariamente é uma prática atual, pois embora os sistemas continentais – no qual o nosso se inscreve – sejam em regra concebidos a partir de uma ampla margem de discricionariedade do juiz, não só é comum que os tribunais inferiores respeitem as decisões dos tribunais superiores, como ainda existem instrumentos que visam precisamente assegurar a coerência do sistema judicial, entre os quais podemos destacar o recurso por oposição de acórdãos (artigo 284.º do Código do Procedimento e Processo Tributário).

A experiência norte americana da *stare decisis* (vertical e horizontal) mostra que este é um modelo apto a introduzir confiança no sistema judicial e reduzir a litigiosidade (e com a isso a torná-lo mais eficiente), ao mesmo tempo que permite a sua compatibilização com a existência de uma constituição formal e uma separação rígida de poderes, o que é explicado pela combinação da eficácia do *precedent* com os instrumentos que asseguram a sua flexibilidade em caso de recusa de aplicação do mesmo com fundamento numa razão convincente. De resto, também aqui não estaríamos a falar de uma novidade, pois isto é o que já sucede, a seu modo, no domínio da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia em matéria de reenvio prejudicial, sendo a decisão depois recebida pelo direito nacional com uma obrigação de respeitar a interpretação do que aí se estabeleceu sobre a interpretação do direito europeu, o que é um elemento condicionador da decisão judicial nacional. Em suma, a morosidade da justiça tributária é um problema complexo que carece de diferentes respostas, as quais não podem nem devem vir todas de elementos externos à jurisdição.

1. Lembramos que no Memorando de Entendimento de 17 de maio de 2011 e que esteve na base dos compromissos assumidos por Portugal aquando do início da assistência económico-financeira internacional ao país, já se assinalava a necessidade de melhorar a justiça fiscal.

2. Cf. Observatório Permanente da Justiça do Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra, *Justiça e eficiência. O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais*, estudo coordenado por Conceição Gomes e Paula Fernando, fevereiro de 2017 (disponível em [http://opj.ces.uc.pt/site/novo/ficheiros/justica\\_adm/relatorio\\_justica\\_e\\_eficiencia\\_taf\\_23\\_05\\_2017.pdf](http://opj.ces.uc.pt/site/novo/ficheiros/justica_adm/relatorio_justica_e_eficiencia_taf_23_05_2017.pdf)).

3. Cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 202/2014.

4. Cf. Acórdãos Belov, processo C394/11, §§ 38-39 e Ascendi, processo C377/13, § 23.

5. Veja-se, por exemplo, acórdãos do STA, de 24 de novembro, nos processos 099/18.3BALS e 01346/17.4BALS.

6. Referimo-nos ao Despacho do Ministro das Finanças n.º 4223/2018, de 17 de abril de 2018, publicado no Diário da República, 2.ª série, de 26 de abril de 2018.

7. Para uma visão geral do tema v. <https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr>.

8. Esta disposição pode ser consultada em V. <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=PSR/PS20133/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958#P1>

9. Referimo-nos à OCDE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008.

10. O projeto de lei pode ser consultado em <http://www.parlamento.pt>.

11. Dito de um modo sumário, rejeitamos soluções em que a jurisprudência se transmute no estabelecimento de regras de decisão em complemento ou em correção da lei, bem como a aproximação a um modelo como o das súmulas vinculantes do direito brasileiro. O que defendemos antes é a aproximação a um modelo como o da *stare decisis* (limitado à função judicial) e ajustado ao sistema português de separação de poderes e de organização do poder judicial, em que estaria apenas em causa a fixação de uma interpretação de direito aplicada a um caso, que seria repetida em casos semelhantes. Tal seria adequado e suficiente para responder ao problema da litigância em massa.