

# O OUROBOROS FISCAL:

## *Litigância fiscal, novos conflitos e a confiança no sistema*<sup>(1)</sup>

*Pelo Dr. José Avilez Ogando*<sup>(2)</sup>

### SUMÁRIO:

**1. Considerações iniciais: determinação do objeto de estudo.** 1.1. O preço da confiança dos administrados. 1.2. A litigância fiscal excessiva, indesejável, patológica ou intrassistêmica. 1.3. As causas e a transformação prudencial da administração. **2. As causas da litigância fiscal excessiva, indesejável, patológica ou intrassistêmica.** 2.1. Instabilidade e complexidade legislativa. 2.2. Incertezas interpretativas e ausência de diálogo prévio. 2.3. Desadequada conceção de interesse público. 2.4. Morosidade processual. 2.5. Perceções de parcialidade e desconfiança. 2.6. Em busca de um novo paradigma. **3. O modelo *tax compliance by design* na realidade portuguesa.** 3.1. O novo paradigma. 3.2. Os quatro pilares da digitalização da administração fiscal portuguesa. 3.2.1. *Reporting* e transparência digital. 3.2.2. Análise avançada de dados e gestão de risco. 3.2.3. Cooperação e transparência internacional. 3.2.4. Interação digital e justiça fiscal. 3.3. Contributos para a diminuição da litigância fiscal. **4. Os riscos associados: novos focos de litigância e inadequação dos instrumentos de tutela.** 4.1. Opacidade algorítmica e risco de litigância reativa. 4.2. A desprocedimentalização digital: o caso do e-Balcão. 4.3. Caminhos de tutela e propostas de reforma. **5. Fechar o círculo: de novo, o eterno retorno.**

---

<sup>(1)</sup> Este texto surgiu no contexto de um convite a participar no ACONCARF Itinerante, uma iniciativa da Associação dos Conselheiros Representantes dos Contribuintes no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda do Brasil, que teve lugar na Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, nos dias 8 e 9 de outubro de 2025. Integrou o painel subordinado ao tema “*as causas da litigância fiscal e a importância do compliance*”, tendo ainda beneficiado do debate em curso no NOVA Tax Research Lab, em especial com a Dra. Carla Valério, a quem o autor agradece a leitura crítica deste texto.

<sup>(2)</sup> Advogado na Seabra, Cunha, Távora e Associados, Sociedade de Advogados, mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, doutorando em Direito na NOVA School of Law, membro da equipa de coordenação da NOVA Tax Research Lab.

**Resumo:**

*O texto apresenta a análise da litigância fiscal como um ouroboros, ligando-a à atual transformação em curso nas relações entre administração e contribuintes. Propõe-se, como primeiro passo metodológico, a distinção entre uma litigância fiscal constitutiva do Estado de Direito, convertendo controvérsias em comunicação pública e verificável e testando a legalidade e a justiça, de uma litigância patológica, gerada pelo próprio sistema, compreendida como excessiva ou indesejável. A investigação organiza-se em três blocos. Primeiro, apresenta-se um diagnóstico das causas que alimentam litigância excessiva: instabilidade e complexidade legislativa, incerteza interpretativa e ausência de diálogo pré-contencioso, concepção adversarial do interesse público, morosidade processual e percepções de parcialidade e desconfiança. Segundo, descreve-se a transição para o modelo tax compliance by design, analisado a partir do caso português, mapeando os seus quatro pilares: reporting e transparência digital, análise avançada de dados e gestão de risco, cooperação e transparência internacional e interação digital e justiça fiscal. Mostra-se como estes instrumentos podem reduzir litígios por erro ou omissão e melhorar a seletividade da intervenção administrativa, desde que enquadrados por garantias adequadas. Em terceiro lugar, identificam-se novos focos de conflito trazidos pela digitalização, como a opacidade de instrumentos e decisões automatizadas, a inadequação dos meios tradicionais de tutela para reagir a atos baseados em algoritmos e grandes cruzamentos de dados e a sua insuficiente integração nas novas ferramentas digitais, essencialmente pensadas para maximizar a eficiência da administração. O trabalho conclui pela necessidade de impor níveis mínimos de transparência sobre algoritmos e decisões automatizadas, mecanismos de correção e participação efetiva a montante e tutela jurisdicional efetiva como última âncora de confiança e legalidade. A sua contribuição central reside em clarificar a necessidade de diferentes abordagens para diferentes tipos de litigância, como forma de evitar que as notáveis transformações do presente acabem, sob a aparência de progresso, por substituir os antigos conflitos por novos conflitos digitais.*

**Palavras-chave:**

litigância fiscal; Estado de Direito; confiança fiscal; *compliance by design*; digitalização tributária; tutela jurisdicional efetiva; transparência algorítmica.

**Abstract:**

*The text presents the analysis of tax litigation as an ouroboros, linking it to the current transformations in the relationship between the tax administration and taxpayers. It proposes, as a first methodological step, a distinction between tax litigation that is constitutive of the rule of law, transforming controversies into public and verifiable communication and testing legality and justice, and pathological litigation, generated by the system itself, understood as excessive or undesirable. The research is organised into three parts. First, it presents a diagnosis of the endogenous causes that fuel excessive litigation: legislative instability and complexity, interpretative uncertainty and the absence of pre-litigation dialogue, an adversarial conception of the public interest, procedural delays, and per-*

*ceptions of partiality and distrust. Second, it describes the transition towards the tax compliance by design model, analysed through the Portuguese case, mapping its four pillars: digital reporting and transparency, advanced data analytics and risk management, international cooperation and transparency and digital interaction and tax justice. It shows how these instruments may reduce litigation arising from errors or omissions and enhance the selectivity and proportionality of administrative action, provided they are framed by adequate safeguards. Third, it identifies the new sources of conflict brought about by digitalisation, such as the opacity of automated instruments and decisions, the inadequacy of traditional legal remedies to challenge algorithmic or data-driven acts, and their insufficient integration into new digital tools, primarily designed to maximise administrative efficiency. It concludes by emphasising the need for minimum levels of transparency on algorithms and automated decisions, effective mechanisms for early correction and participation, and judicial protection as the final anchor of legality and trust. Its central contribution lies in clarifying the need for different approaches to different kinds of litigation, to prevent that the remarkable transformations of the present do not end up, under the guise of progress, replacing old conflicts with new digital ones.*

**Keywords:**

tax litigation; rule of law; fiscal trust; compliance by design; tax digitalisation; effective judicial protection; algorithmic transparency.

## **1. Considerações iniciais: determinação do objeto de estudo**

### **1.1. O preço da confiança dos administrados**

Longe de ser um fenómeno homogéneo, o termo *litigância fiscal* assume diferentes expressões e significados no contexto dos atuais Estados de Direito democráticos<sup>(3)</sup>. Enquanto manifestação da possibilidade institucionalmente garantida de submeter a escrutínio as atuações no exercício dos poderes tributários, ela converte as controvérsias em comunicação pública e verificável, servindo de teste à legalidade, à proporcionali-

---

(3) Apesar de em Portugal preferir-se normalmente o uso do vocábulo “*contencioso*”, este tanto pode referir-se ao conjunto dos meios de proteção jurídica individual, como a um litígio, ou mesmo à generalidade dos litígios, razão porque preferimos manter neste trabalho o termo “*litigância*”, que se refere especificamente à realidade de que se pretende falar, que é a conflitualidade fiscal concretamente existente.

dade e à justiça do sistema. E nessa medida, garante uma certa medida de equilíbrio entre eficácia na arrecadação de receita e os direitos fundamentais daqueles que sustentam o Estado fiscal.

Podemos assim apreciar que onde não existe litigância fiscal, não há Estado de Direito, sendo aquela antes de tudo, um sintoma do que está a correr bem. Significa que os administrados têm ao seu dispor meios para questionar os atos que lhes dizem respeito, que em alguma medida é dada expressão aos seus direitos, e que são assegurados fluxos comunicativos entre administração, administrados poder judicial e poder legislativo. Assim, a litigância fiscal comprova a existência de tais debates institucionalizados, participados pelos diferentes protagonistas do sistema fiscal, onde o entendimento que temos sobre o conteúdo e âmbito das normas aplicáveis é continuamente problematizado, reinterpretado e atualizada a sua compreensão.

Nesta perspetiva, ao assegurar a sindicabilidade das atuações legislativa e administrativa<sup>(4)</sup>, o conjunto de garantias em que assenta o contencioso fiscal reforça a confiança pública, garantindo que a cobrança de impostos decorra segundo padrões de legalidade, proporcionalidade e justiça distributiva. Nessa medida, pode dizer-se que a litigância fiscal é expressão da vitalidade do sistema e do próprio Estado de Direito e sinal da sua abertura a discursos que contribuem para o aperfeiçoamento das suas soluções.

Tanto mais relativamente a impostos, que implicando uma delimitação na esfera privada, buscam uma legitimidade reforçada<sup>(5)</sup>, que impõe primeiro a determinação por meio de normas gerais e abstratas, discutidas e aprovadas por representantes democraticamente eleitos, e depois, que essas normas sejam dotadas de especial densidade normativa, a ponto de conterem os critérios materiais de decisão<sup>(6)</sup>, impondo que a sua aplicação corresponde ao exercício de poderes essencialmente vinculados.

Este é, no fundo, o preço da confiança dos administrados: os pressupostos de leis parlamentares prévias dotadas de elevado nível de predeterminação normativa, de uma administração imparcial e comprometida com a realização da legalidade fiscal gerada nesses termos e o controlo da sua constitucionalidade e aplicação, assegurada por tribunais independentes, céleres e acessíveis a todos.

---

(4) J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 7.ª ed., p. 496.

(5) JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, 1997, p. 345.

(6) Arts. 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, al. i) da CRP.

## 1.2. A litigância fiscal excessiva, indesejável, patológica ou intrassistêmica

Mas quando essa litigância é promovida ou mesmo criada por disfunções estruturais, endógenas ao próprio sistema, a litigância converte-se em fator de erosão da confiança dos contribuintes, o que além de comprometer a eficiência na arrecadação de receita, compromete também percepções públicas sobre a legitimidade do Estado fiscal.

Pode por conseguinte afirmar-se a existência de uma litigância fiscal *desejável*, caracterizada pela utilização de mecanismos de comunicação institucionalizados, próprios do Estado de Direito, e uma litigância fiscal *indesejável*, que é aquela que nasce, não da tutela direitos e interesses legalmente protegidos, mas de fatores patológicos do sistema, tais como a sua excessiva complexidade e a excessiva instabilidade legislativa, com sucessivas alterações e normas interpretativas que geram incerteza. Manifesta-se também na opacidade procedimental e na inexistência de um diálogo prévio e eficaz com a administração, ampliada por atuações informadas mais por uma deslocada autocompreensão da administração como cobradora de receitas públicas, e menos como garante da legalidade fiscal, como sucede quando esta adota uma atitude adversarial face aos contribuintes, utilizando os meios graciosos apenas como formalidade, recusando rever as suas posições, mesmo perante jurisprudência consolidada em sentido diverso. Nestes casos, o litígio resulta de uma evitável escalada de posições entre a administração e os contribuintes, e mais do que facilitar o diálogo ou de dar expressão às garantias destes, agrava custos de contexto, contribui para o desperdício de recursos públicos, e desincentiva a colaboração e o investimento.

Sendo assim, neste texto não se pretende discutir a litigância fiscal gerada pelo legítimo recurso dos contribuintes a tutela jurisdicional, mas as causas de uma litigância fiscal intrassistêmica, gerada pelo próprio sistema, seja pela forma como as leis fiscais são produzidas ou pela sua aplicação a situações individuais e concretas, pela administração, pelos contribuintes ou pelos tribunais. A litigância capaz de enfraquecer a confiança dos contribuintes no sistema, e em consequência, desincentivar os comportamentos espontâneos de cumprimento das obrigações fiscais<sup>(7)</sup>.

---

(7) Naturalmente que, como nem sempre ocorre a sobreposição entre ambas as formas, é possível afirmar-se simultaneamente a supressão desta forma de litigância e a preservação da litigância aqui qualificada como constitutiva do Estado de Direito.

### 1.3. As causas e a transformação prudencial da administração

O ouroboros é um conhecido e antigo símbolo mítico, presente em múltiplas culturas e períodos, representando uma serpente ou um dragão que devora a própria cauda<sup>(8)</sup>. Como símbolo, serve de metáfora para a autorreferencialidade dos sistemas, na sua recursividade e no seu percurso de destruição e renovação, em ciclos de eterno retorno<sup>(9)</sup>. Similarmente, a litigância em matéria de impostos pode ser vista como um verdadeiro *ouroboros fiscal*: (i) o legislador cria uma pluralidade de normas, frequentemente densas, instáveis e de discutível coerência com o sistema a que pertencem, (ii) a administração aplica-as segundo o entendimento que delas faz, (iii) os contribuintes reagem exercendo os seus direitos, (iv) os quais são tutelados pelos tribunais, que julgam esses litígios, trazendo clareza ao conteúdo das leis e das obrigações fiscais, (v) que, ao declarar a ilegalidade dos atos impugnados, devolvem à administração ou até ao legislador, a necessidade de correção dos seus atos.

Este processo circular resulta da convivência de um processo legislativo *top down*, com um outro, discreto e implícito, e por isso frequentemente desvalorizado — mas não menos presente — que funciona numa lógica *bottom up*, num ciclo de renovação e unidade. Aqui, o conflito que nasce dentro do próprio sistema, também o renova, conduzindo-o a reinterpretar-se, clarificar-se e relegitimar-se. Pelo que, tal como o ouroboros, o contencioso fiscal deve ser compreendido, não apenas um subproduto do sistema, mas ainda como um seu elemento constitutivo e legitimador.

Donde a chave desta discussão não será tanto a procura de uma *bala de prata* para o fim de todos os litígios fiscais, mas antes isolar aqueles que nascem de um pobre desenho institucional, de procedimentos opacos e de interpretações administrativas resistentes à correção. O ponto de partida deste texto centra-se nas tradicionais causas da litigância deste tipo, relacionando-as com o modelo *compliance by design* a que o sistema atualmente se dirige, que tirando partido da tecnologia, fluxos de dados em tempo real, análises preditivas e cooperação transfronteiriça, procura incorporar no quotidiano dos contribuintes mecanismos que visam tornar o cumprimento fácil, verificável e previsível. Um movimento que nos últimos anos tem vindo a transformar as datadas conceções de uma administração controladora e repressiva para a nova administração, informada por

---

<sup>(8)</sup> PLATÃO, *Timeu*, trad. Rodolfo Lopes, Imprensa Universidade de Coimbra, 2013, 32c-34a.

<sup>(9)</sup> PANOS MERKOURIS, “*Debating the Ouroboros of International Law*”, *International Community Law Review*, Apr 2007, pp. 1-31, CARL JUNG, *Psicologia e alquimia*, Vozes, 1990, p. 136, *passim*.

um modelo essencialmente de supervisão e prevenção, mas que carrega consigo inevitáveis novos problemas. Problemas muitas vezes não antecipados, para cuja resolução os meios contenciosos tradicionais apresentam-se inadequados, devendo por isso ser repensados, sob pena de os ganhos de eficiência acabarem, por falta de adequadas salvaguardas de conceção e acompanhamento, sendo cancelados por aumentos de conflitualidade e perdas de confiança no sistema.

Este estudo assume como eixo esta tensão, organizando-se em três blocos: primeiro, um diagnóstico sobre as principais causas intrassistémicas da litigância fiscal<sup>(10)</sup>, passando depois a uma descrição do novo modelo *compliance by design*, determinante de um profundo reposicionamento da administração, analisado a partir do caso português, mapeando os principais instrumentos dessa transformação, e mostrando como estes podem assistir na redução da litigância fiscal e melhorar a seletividade da intervenção administrativa. Por fim, proceder-se-á a uma clarificação dos novos riscos e focos de conflito associados ao novo modelo, recolocando a litigância fiscal, não como falha do sistema, mas como como espaço institucional de concretização da lei fiscal, onde é continuamente problematizada, reinterpretada e atualizada a sua compreensão.

## **2. As causas da litigância fiscal excessiva, indesejável, patológica ou intrassistémica**

### **2.1. Instabilidade e complexidade legislativa**

Uma das principais causas da litigância fiscal intrassistémica é a frequentemente apontada excessiva complexidade e instabilidade da legislação<sup>(11)</sup>. Complexidade e instabilidade exponenciadas por uma certa displi-

---

<sup>(10)</sup> A este respeito, acompanhar-se-á as conclusões do recente relatório *Litigância Tributária em Portugal, Análise de questões práticas*, Ana Paula Dourado (coord.), CIDEEFF — Centro de Investigação em Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2025, e ainda do relatório de 2017 do Centro de Estudos Sociais da Universidade de Coimbra, *Justiça e eficiência, O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais*, coordenado por Conceição Gomes.

<sup>(11)</sup> *Litigância Tributária em Portugal, Análise de questões práticas*, Ana Paula Dourado (coord.), CIDEEFF — Centro de Investigação em Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2025, p. 62; *Justiça e eficiência, O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais*, Conceição Gomes (coord.), Centro de Estudos Sociais, Universidade de Coimbra, 2017, p. 171.

cência legislativa face à circunstância de os poderes tributários serem daqueles que mais frequentemente desafiam os direitos e liberdades fundamentais.

A excessiva complexidade do sistema — com múltiplas normas de elevada densidade, mal formuladas, sem uniformidade terminológica, com desnecessárias remissões cruzadas e em permanente mutação e sujeitas a normas interpretativas — a vários títulos apenas acessível a especialistas e exigindo constantemente a intervenção aclaratória dos tribunais superiores, tem sido identificada como um fator<sup>(12)</sup>. Além disso, as frequentes alterações legislativas em matéria fiscal geram incerteza e imprevisibilidade<sup>(13)</sup>, sofrendo todos os códigos fiscais em média mais de uma alteração por ano. Esta volatilidade normativa compromete a segurança visada pelo sistema e impede uma compreensão clara e consistente das obrigações fiscais, criando desconfiança nos contribuintes quanto ao regime que no futuro lhes será aplicável. Desconfiança que não só gera resistências ao comportamento conforme, como é impeditiva do estabelecimento de diálogos desbloqueadores que aproximem contribuintes e administração, frequentemente conduzindo os contribuintes ao contencioso para esclarecer dúvidas e contrariar aplicações da lei consideradas retroativas ou manifestamente deficientes ou irrazoáveis.

A evidência empírica aponta para um excesso de litigância ancorado em fragilidades do sistema, originadas pelo próprio legislador fiscal<sup>(14)</sup>. O peso incomum de invocações de inconstitucionalidade como objeto de recurso<sup>(15)</sup>, tais como reserva de lei, proibição de retroatividade, proteção da confiança, delimitação de tipos de imposto e de competências, associa-se a uma qualidade legislativa deficitária e geradora de tensões mal resolvidas. Quando, num Estado de Direito consolidado, continuam a chegar

---

(12) *Tax Litigation in Portugal — Legal and Empirical Assessments — Resultados sobre a Litigância Fiscal no STA (Acórdãos Publicados de 2018 e 2019)*, Ana Paula Dourado (coord.), CIDEEFF, 2022, p. 15. Ver ainda todos ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da legalidade fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007, pp. 576-592, KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Direito Tributário*, trad. Luiz Doris Furquim, Ed. Sérgio Antonio Fabri 2008, pp. 174, 178.

(13) KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Direito Tributário*, trad. Luiz Doris Furquim, Ed. Sérgio Antonio Fabri 2008, pp. 55-56. Por exemplo, a Lei Geral Tributária (LGT) foi alterada 59 vezes desde a sua aprovação em 1998 e o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) 46 vezes desde 1998.

(14) Justiça e eficiência, O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais, Conceição Gomes (coord.), Centro de Estudos Sociais, Universidade de Coimbra, 2017, pp. 171, 185.

(15) *Tax Litigation in Portugal — Legal and Empirical Assessments — Resultados sobre a Litigância Fiscal no STA (Acórdãos Publicados de 2018 e 2019)*, Ana Paula Dourado (coord.), CIDEEFF, 2022, pp. 16, 34.

com frequência ao topo da jurisdição fiscal questões sobre retroatividade, tipicidade e limites constitucionais, é sinal que existe incerteza estrutural gerada pela própria arquitetura legislativa, convertendo divergências interpretativas em contenciosos recorrentes.

A par destes focos de litigância, nota-se uma excessiva relevância de temas processuais e de forma como expressão de ineficiências legais alimentadas pelo próprio ordenamento, em detrimento de questões de mérito que deveriam orientar um sistema coerente de jurisprudência<sup>(16)</sup>. O resultado é uma complexidade sistémica: normas que carecem de depuração e coordenação, processos que privilegiam incidentes formais e um terreno fértil para objeções de prazo e de constitucionalidade. Esta dispersão processual funciona como multiplicador de litigância, alimentando recursos sobre questões formais e não ajudando a clarificar as obrigações de imposto ou o direito material objeto de controvérsia.

A instabilidade e a complexidade legislativa manifestam-se sobretudo através: (i) da sobre representação de discussões sobre constitucionalidade e prazos, (ii) da dispersão do contencioso para incidentes processuais e (iii) da mensagem sistémica de que o legislador não está suficientemente atento aos direitos dos contribuintes, impondo ao sistema judicial uma função corretiva que deveria ser mitigada a montante.

## 2.2. Incertezas interpretativas e ausência de diálogo prévio

Intimamente ligada à excessiva complexidade e instabilidade legislativa, é a incerteza na interpretação das normas fiscais e a falta de mecanismos de diálogo pré-contencioso, entre a administração e os contribuintes. Estudos da OCDE destacam há vários anos que a complexidade e instabilidade do sistema fiscal português traduzem-se em custos de cumprimento excessivos e incerteza para empresas e particulares, desencorajando o investimento de longo prazo<sup>(17)</sup>. Normas pouco claras ou ambíguas dão azo a entendimentos divergentes, sendo comum que a administração mantenha uma determinada interpretação da lei, mesmo

---

<sup>(16)</sup> *Tax Litigation in Portugal — Legal and Empirical Assessments — Resultados sobre a Litigância Fiscal no STA (Acórdãos Publicados de 2018 e 2019)*, Ana Paula Dourado (coord.), CIDEEFF, 2022, p. 15.

<sup>(17)</sup> Relatório OCDE Portugal: *Consolidação da Reforma Estrutural para o Apoio ao Crescimento e à Competitividade*, julho de 2014, p. 41.

após os tribunais superiores considerarem-na reiteradamente ilegal, conduzindo os contribuintes a litigar para ver reconhecida a interpretação correta, entretanto aceite por todos exceto pela administração<sup>(18)</sup>. Esta situação, além de descredibilizar a legitimidade democrática da administração, revela a ausência de canais eficazes de esclarecimento e consenso pré-contencioso<sup>(19)</sup>.

Mesmo assim, a tendência a que hoje se assiste é a de desinvestimento em canais de contacto informal direto, que salvo raras exceções<sup>(20)</sup>, foram tornados incipientes como os demais canais de consultas prévias com a administração. Na prática, das muitas questões que poderiam ser resolvidas presencial ou procedimentalmente acabam por escalar para reclamações e impugnações judiciais ou arbitrais, quando não se dão os frequentes casos de os contribuintes simplesmente resignarem-se, desen-

---

(18) Veja-se, a título ilustrativo, a persistência da Autoridade Tributária em aplicar a presunção prevista no art. 6.º, n.º 4, do código do IRS, qualificando como adiantamentos por conta de lucros quantias recebidas pelos sócios em nome da sociedade, mesmo na ausência de lançamentos em conta-corrente do sócio escrituradas na sociedade, mesmo após a jurisprudência reiteradamente os afirmar como pressuposto para a presunção operar, como sucedeu nos acórdãos do TCA Sul de 10-12-2003 (proc. 00592/03), 31-03-2016 (proc. 06368/13), 7-05-2020 (proc. 596/04.8BESNT), de 31-01-2019 (proc. 1244/06.7BESNT), 30-09-2019 (proc. 2314/07.0BELSB), de 24-03-2022 (proc. 1955/09.5BELRS) e do TCA Norte de 21-03-2024 (proc. 00457/08.1BEBRG). Cf. *Litigância Tributária em Portugal, Análise de questões práticas*, Ana Paula Dourado (coord.), CIDEFF — Centro de Investigação em Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2025, pp. 14-25. Outro exemplo paradigmático está na tributação das mais-valias imobiliárias dos não residentes: a administração continuou a liquidar imposto sobre 100% da mais-valia, recusando aplicar a regra do art. 43.º, n.º 2, do código do IRS que para os residentes apenas considera a mais-valia em 50% do seu valor, não obstante a jurisprudência do acórdão Hollmann proferido pelo TJUE (em 11-10-2007, proc. C-443/06), que consideraram tal prática contrária à livre circulação de capitais nos termos do art. 63.º do TFUE, e a jurisprudência pacífica e uniforme do STA em diversos acórdãos, designadamente de 16-01-2008 (proc. 0439/06), de 22-03-2011 (proc. 01031/10), de 03-02-2016 (proc. 01172/14), de 20-02-2019 (proc. 0901/11.0BEALM) e de 17-11-2023 (proc. n.º 11/2023).

(19) O consenso pré-contencioso é perfeitamente compatível com a indisponibilidade do crédito tributário (art. 30.º, n.º 2 da LGT), já que se esta pressupõe a certeza sobre a obrigação de imposto, a verdade é que esta é frequentemente marcada pela incerteza, que abre o espaço para consensos que atenuem ou eliminem o “*conflito de apreciações quanto à existência e conteúdo da obrigação de imposto*” (ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 544). Atualmente, o espaço procedimental existente entre a notificação do ato e a reclamação graciosa é atualmente, no essencial, uma *terra de ninguém*, pautada pelo silêncio da administração designadamente sobre a declaração de substituição apresentada pelo contribuinte e onde impera o indeferimento tácito. Muitas divergências meramente documentais ou de cálculo poderiam resolver-se com uma troca formal ou uma reunião técnica, conducentes à fixação da matéria que fica assente e do que resta controvertido e de eventuais elementos em falta. A procedimentalização de uma fase de triagem ou saneadora deste tipo sobretudo evitaria a degeneração de muitas divergências em controvérsias ou facilitaria a sua resolução ainda em fase administrativa, subtraindo-as aos tribunais.

(20) Com sucede com os contribuintes que integram a lista dos grandes contribuintes.

corajados pela ausência de respostas satisfatórias e compreensíveis e pela inoperância ou morosidade dos meios supostamente ao seu dispor.

Esta ausência de uma instância operante de esclarecimento e consensualidade pré-contenciosa revela-se como uma importante causa estrutural de muita da litigiosidade existente. Litigiosidade que o sistema fiscal podia facilmente evitar, caso fossem consideradas as causas sistémicas de incompreensão entre contribuintes e administração, atualmente mais auto-compreendidos como adversários do que como parceiros alinhados na prossecução do objetivo comum da realização da prestação tributária resultante dos critérios legais.

A insuficiente utilização ou operância de vias administrativas prévias é um fator decisivo na transformação de divergências interpretativas em litígios judiciais. Em 73% dos recursos analisados no STA não houve recurso administrativo prévio ou não foi possível identificá-lo, amputando oportunidades de resolução a montante da via judicial<sup>(21)</sup>. Em termos funcionais, isto significa que a primeira verdadeira discussão da legalidade dos atos tributários ocorre já em tribunal, aumentando os gastos do Estado com a sua resolução. A par disso, a excessiva relevância de questões procedimentais sinaliza a dificuldade de resolução de disputas na fase anterior. A Autoridade Tributária não cumpre os prazos legais de decisão e frequentemente não assegura o direito de participação dos contribuintes nas decisões que lhes digam respeito. Quando formalmente reconhece esse direito, desconsidera os fundamentos aduzidos pelo contribuinte na decisão final, limitando-se a afirmar a sua insuficiência para alterar a decisão, escusando-se frequentemente a fundamentar essa conclusão. Quando decide, tende a sustentar leituras enviesadas no sentido da arrecadação da maior prestação de imposto possível, vendo-se os contribuintes obrigados a recorrer aos tribunais para obter a decisão credível e imparcial que não creem possível obter na fase administrativa. Sem uma triagem eficaz conseguida através de diálogos pré-contenciosos, as incertezas aplicativas da lei são desproporcionadamente transferidas para a fase judicial, inflacionando o número e a morosidade dos processos entregues aos tribunais<sup>(22)</sup>.

---

(21) *Tax Litigation in Portugal — Legal and Empirical Assessments — Resultados sobre a Litigância Fiscal no STA (Acórdãos Publicados de 2018 e 2019)*, Ana Paula Dourado (coord.), CIDEEFF, 2022, p. 38.

(22) Quando o contribuinte apresenta declaração de substituição e a administração entenda que deve solicitar-se elementos adicionais, deve haver um procedimento saneador, com uma função essencialmente de esclarecimento e clarificação. Este visaria remover a incerteza sobre a obrigação de imposto, e produzir: (i) um ato de liquidação aquilo que foi possível apurar, e ou (ii) um ato listando os temas em que há incerteza ou divergências. Como é um processo de verificação de documentos e liqui-

Na arquitetura procedimental atual, a administração falha em filtrar os casos que podem ser resolvidos consensualmente, como os de simples correção de erros ou verificação documental, empurrando para o topo litígios que deveriam ser resolvidos a montante e extrajudicialmente. Apesar de o legislador anunciar um *duplo grau de decisão* (art. 47.º, n.º 1 do CPPT), a prática antes tolera e normaliza múltiplos momentos de reapreciação administrativa com sucessivas decisões sobre o mesmo ato tributário<sup>(23)</sup>. Estas diluem a predisposição para o encontro de soluções, transformando-se em rituais confirmatórios da posição inicial, não trazendo qualquer ganho de substância para qualquer uma das partes.

O resultado é um contencioso de *pirâmide invertida*, onde a base não depura adequadamente os casos que devia resolver, e o topo acaba por acumular casos que nunca deviam chegar a tribunal. A ausência de um mecanismo procedimental claro e vinculativo de diálogo pré-contencioso explica, em larga medida, esta ineficiência estrutural. Sem esse *primeiro travão*, as divergências interpretativas e questões documentais triviais são projetadas para a tutela jurisdicional, consumindo tempo, saturando o sistema e degradando a sua capacidade para resolver os problemas de maior complexidade. Um pré-contencioso dotado de um maior grau de procedimentalização revela-se deste modo como condição para o reequilíbrio da pirâmide, reservando aos tribunais tributários os litígios que apenas estes podem solucionar.

### 2.3. Desadequada conceção de interesse público

A própria forma como a administração atua face aos contribuintes, sugerindo por vezes uma verdadeira *mentalidade de cerco*, coloca em crise a segurança jurídica, conduzindo ela própria ao aumento da litigiosidade<sup>(24)</sup>. Não sendo a consensualidade incompatível com a indisponibili-

---

dação, este procedimento deve decorrer em sessenta dias, implicando a suspensão da cobrança coerciva, que poderia estender-se se o incumprimento daquele prazo não se dever a conduta imputável ao contribuinte. Após esta fase já fará sentido apresentar reclamação graciosa da liquidação que sai deste procedimento, já com argumentos de facto e de direito sobre a questão que previamente foi possível destilar.

<sup>(23)</sup> Podemos desde logo encontrar os seguintes cinco: (i) após declaração, a decisão de liquidação; (ii) após declaração de substituição, a nova liquidação ou a convalidação daquela em reclamação graciosa; (iii) a decisão da reclamação graciosa; (iv) a decisão em recurso hierárquico; e, já em juízo, (v) a reapreciação prévia à contestação apresentada pela Representação da Fazenda Pública.

<sup>(24)</sup> FMI/OECD, *Progress Report on Tax Certainty*, Report for the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, 2019, p. 9.

dade dos créditos tributários<sup>(25)</sup>, a adoção de uma postura colaborante e conciliadora e o apoio aos contribuintes no cumprimento das suas obrigações fiscais<sup>(26)</sup>, permitiriam impedir a escalada de muitas controvérsias desnecessárias para litígios judiciais ou arbitrais.

Muito embora as estatísticas agregadas revelem uma percentagem significativa de deferimentos na fase contenciosa administrativa<sup>(27)</sup>, a verdade é que, dada a ausência de outros canais eficazes de esclarecimento e consenso pré-contencioso, a larga maioria destes casos refere-se essencialmente a simples discrepâncias ou lapsos manifestos, suscetíveis de serem corrigidos pelos próprios funcionários que intervieram no procedimento. Como vimos, tantas ocasiões de reapreciação acabam por ter o resultado inverso: a administração tende a confirmar o ato do serviço que o precedeu, sendo as questões levantadas muitas vezes tratadas numa ótica de blindagem da posição inicial. Ao invés da responsabilização de quem decide, o que se obtém é o entrincheiramento e a polarização de posições entre as partes. Os meios graciosos de anulação acabam por ser utilizados pelos contribuintes por *default*, para resolver bagatelas que deviam ser previamente assentes, e nos restantes casos são tratados pela administração defensivamente, como instâncias de reafirmação da posição inicial. Existe aliás a perceção, confirmada pela experiência e evidenciada pelas estatísticas relativas a recursos hierárquicos<sup>(28)</sup>, de que, sobretudo nos casos de maior complexidade ou valor, a administração opera em modo de fecho cognitivo, só alterando a sua posição se judicialmente compelida a fazê-lo.

Verifica-se assim que a administração, ao invés de imparcial e comprometida com a realização da legalidade fiscal, adota uma postura confrontacional, frequentemente confundindo o interesse público secundário de administrar os impostos segundo critérios de legalidade<sup>(29)</sup>, com o interesse público primário satisfazer as necessidades financeiras do Estado através da arrecadação de receita a todo o custo. Exigem-se dos contri-

---

(25) Cf. o referido na nota 19.

(26) Art. 2.º, n.º 2, al. h) do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que aprovou a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira.

(27) Em 2024 67,7% das decisões tomadas em sede de reclamação graciosas tiveram provimento a favor do contribuinte. Cf. *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, p. 134.

(28) Em 2024, os recursos hierárquicos concluídos representaram 3,78% do contencioso administrativo de anulação. Em 2014, apenas 19,7% das decisões de mérito em recursos hierárquicos foram favoráveis ao contribuinte, sendo o seu prazo médio de decisão de 16,82 meses. Cf. *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, pp. 132-137.

(29) Trata-se, por conseguinte, de uma competência funcionalizada ao princípio da legalidade [art. 266.º, n.º 2 da CRP e arts. 8.º, n.º 2, al. a) e 55.º da LGT].

buintes documentos comprovativos de factos ao dispor da administração, baseiam-se decisões com a não exibição de documentos nunca solicitados e não exigidos por lei, frequentemente privilegiando-se a defesa intransigente de liquidações sem base factual sólida ou assente em meras percepções, e insistindo-se em teses desconformes à jurisprudência dos tribunais superiores<sup>(30)</sup>. Além de frequentemente desconsiderarem-se presunções legais e o dever de investigação com vista à descoberta da verdade material, um dever que apesar de postulado pela necessidade de assegurar a aplicação da lei apenas aos casos a que se destina<sup>(31)</sup>, sofre por falta de meios, num sistema que privilegia a tributação de rendimentos reais, assente no princípio capacidade contributiva. Uma atuação que acaba por prejudicar não só aqueles que assim são sujeitos a desnecessários contenciosos, dispendiosos em dinheiro e em tempo das suas vidas, como o Estado, que assim vê consumidos recursos, que de outro modo seriam canalizados para a mais célere e eficaz resolução dos litígios verdadeiramente inevitáveis, a coesão social e a confiança dos cidadãos no Estado fiscal.

A verdade é que este não é um problema sem solução. O repensar do procedimento, com a aposta, por um lado, na procedimentalização da fase pré-contenciosa, destinada à resolução de erros manifestos e à obtenção de elementos de prova, onde impere o esclarecimento, a verificação e a consensualidade, e por outro, na redução dos múltiplos níveis decisórios com a substituição do recurso hierárquico por uma regulamentação da timidamente existente reapreciação prévia à contestação, após a abertura da fase judicial — muito à semelhança do que já sucede na fase procedimental arbitral (art. 13.º do RJAT) — seria um importante instrumento para reduzir redundâncias, responsabilizar a administração e otimizar a sua eficiência criando distintos níveis de complexidade de decisão<sup>(32)</sup>. O que traria

---

(30) Justiça e eficiência, O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais, Conceição Gomes (coord.), Centro de Estudos Sociais, Universidade de Coimbra, 2017, pp. 186-189.

(31) JOSÉ AVILEZ OGANDO, “*Procedimento e verdade material como extensões da reserva de lei fiscal*”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano XIV, 1/4, 2023.

(32) Sendo o primeiro nível junto do próprio funcionário que praticou o ato, em resultado da declaração de substituição, com a fixação pré-contenciosa dos factos tributários apurados e a apurar, num procedimento saneador, com uma função essencialmente de esclarecimento e clarificação; o segundo nível, em sede de reclamação graciosa da liquidação que sai deste procedimento, da análise por superior hierárquico ao nível de órgão periférico local ou regional, das pretensões de facto e agora também de Direito do caso previamente decantado; e um terceiro nível, quando o contribuinte decida recorrer aos tribunais, em que a administração, já na posse de todos os elementos, e sabendo que se nada fizer o assunto será decidido pelos tribunais, é chamada a decidir se pretende impedir o litígio judicial ou arbitral, e em caso negativo, sem obrigação de produzir qualquer ato formal. Esta reapreciação deve ser feita já ao nível de Direção de Serviço, por órgão capaz de ponderar questões jurídicas

melhores prospetos à confiança nos serviços e à subtração aos tribunais dos litígios que podem e devem ser resolvidos a montante.

## 2.4. Morosidade processual

A morosidade processual fragiliza a eficiência do sistema fiscal e a confiança dos contribuintes<sup>(33)</sup>, sinalizando um acoplamento imperfeito entre as normas fiscais substantivas e os meios ao dispor do Estado para assegurar a sua aplicação. A ausência de uma triagem administrativa compreensiva e eficaz empurra para os tribunais conflitos que poderiam ser resolvidos por contacto direto ou procedimentalmente, porventura por referência a jurisprudência consolidada.

Para o contribuinte, a morosidade significa o prolongamento da incerteza, com imobilização de recursos, necessidade de garantias, custos de representação, risco reputacional, potenciais juros ou perda de oportunidades de investimento. Para a administração e os tribunais, significa o acumular de processos para lá das suas capacidades de resposta, consumindo tempo e recursos, agora mais direcionados para a sua mitigação do que para o incremento da qualidade das suas decisões. Neste contexto, a entidade incumbida da tarefa de arrecadação de receita acaba por consumir uma grande parte dela, não impedindo a transferência para os tribunais de um elevado volume de litígios que dispensariam intervenção judicial, agravando as perceções de parcialidade e ineficiência que ainda mais degradam a confiança dos contribuintes na administração.

Em 2024, 31% dos recursos hierárquicos pendentes tinham mais de dois anos<sup>(34)</sup>, excedendo largamente o prazo de sessenta dias, legalmente previsto para a sua decisão<sup>(35)</sup>. No contencioso judicial, a situação não é

---

complexas, como da aplicação de parâmetros de nível superior, tais como casos de aplicação de lei inválida, de violações de direitos fundamentais, aplicação do princípio do mínimo de existência, questões de Direito Europeu, entre outras.

<sup>(33)</sup> *Tax Litigation in Portugal — Legal and Empirical Assessments — Resultados sobre a Litigância Fiscal no STA (Acórdãos Publicados de 2018 e 2019)*, Ana Paula Dourado (coord.), CIDEEFF, 2022, p. 12, nota de rodapé 6; Justiça e eficiência, O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais, Conceição Gomes (coord.), Centro de Estudos Sociais, Universidade de Coimbra, 2017, pp. 347-353.

<sup>(34)</sup> *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, p. 136.

<sup>(35)</sup> Art. 66.º, n.º 5 do CPPT. A morosidade da administração foi também notada pela OCDE no seu relatório *Portugal: Consolidação da Reforma Estrutural para o Apoio ao Crescimento e à Competitividade*, julho de 2014, p. 42.

melhor: os dados empíricos mostram que a duração total dos processos desde a primeira instância até ao seu trânsito em julgado em instância de recurso, o tempo médio ultrapassa os quatro anos (1770 dias), chegando a atingir extremos superiores a 15 anos em alguns processos. No entanto, a dispersão dos dados apresentados no estudo em análise — de 51 a 5.679 dias — sugere que na sua contagem, já de si elevada, foram incluídos os processos urgentes, o que permite supor tempos médios largamente superiores<sup>(36)</sup>.

Este panorama de morosidade crónica da jurisdição tributária<sup>(37)</sup> significa que os contribuintes ficam durante anos de capitais imobilizados, ficando em muitos casos o Estado privado de arrecadar a prestação devida a final ou obrigado a restituir quantias pagas indevidamente, acrescida de juros avultados.

A morosidade procedimental é em si mesma uma causa de litigância fiscal<sup>(38)</sup>, na medida em que prolonga a incerteza do contribuinte sobre a sua situação, incentivando o recurso aos meios judiciais por formação do indeferimento tácito ou pela motivação dos contribuintes em provocar na administração a decisão que esta tarda em dar. Já a morosidade processual, não dando causa direta a nova litigância é, no entanto, um seu multiplicador na medida em que congestiona os tribunais, reduzindo a eficiência da justiça fiscal e a confiança que nela depositam contribuintes e investidores. Mitigá-la requer uma abordagem combinada: (i) de prevenção, reforçando os canais de diálogo pré-contencioso, (ii) de gestão, adotando soluções de gestão ativa e ferramentas de gestão processual, e (iii) na decisão, designadamente simplificando a fundamentação das decisões. Resolver o problema dos tempos da justiça fiscal significa remover um obstáculo crónico e transformá-lo num importante ativo de credibilidade para o sistema.

---

<sup>(36)</sup> Os dados dos estudos que temos vindo a acompanhar sugerem que os tempos médios neles indicados estarão muito subestimados. Desde logo, cerca de 30% das observações não permitiram calcular o tempo total por falta do número do processo de 1.ª instância. Cf. *Tax Litigation in Portugal — Legal and Empirical Assessments — Resultados sobre a Litigância Fiscal no STA (Acórdãos Publicados de 2018 e 2019)*, Ana Paula Dourado (coord.), CIDEFF, 2022, p. 87.

<sup>(37)</sup> Note-se incidentalmente que, utilizando como amostra os acórdãos mencionados na nota de rodapé n.º 16, que sejam identificados pelo seu número de processo inicial — os acórdãos do TCA Sul de 7-05-2020 (proc. 596/04.8BESNT), de 31-01-2019 (proc. 1244/06.7BESNT), de 30-09-2019 (proc. 2314/07.0BELSB), de 24-03-2022 (proc. 1955/09.5 BELRS), do TCA Norte de 21-03-2024 (proc. 00457/08.1BEBRG) e do STA de 20-02-2019 (proc. 0901/11.0BEALM) — podemos concluir que o respetivo tempo médio de pendência é de 13 anos.

<sup>(38)</sup> Justiça e eficiência, O caso dos Tribunais Administrativos e Fiscais, Conceição Gomes (coord.), Centro de Estudos Sociais, Universidade de Coimbra, 2017, p. 185.

## 2.5. Percepções de parcialidade e desconfiança

Outra importante causa da litigância fiscal intrassistêmica, indesejável ou excessiva é a erosão da confiança dos contribuintes na imparcialidade do sistema fiscal. Quando os contribuintes encaram a administração e mesmo o legislador fiscal como parciais ou pouco legítimos, tendem privilegiar a resistência ao cumprimento sobre a adesão espontânea, contestando as decisões por desconfiança de que os seus direitos e a sua situação individual e concreta estão a ser considerados na devida medida.

Essa percepção resulta dos vários fatores atrás apontados: (i) a excessiva complexidade e constantes mudanças legislativas que frustram expectativas legítimas, (ii) procedimentos opacos e demorados, e (iii) decisões administrativas invariavelmente favoráveis ao fisco em casos complexos. E traduz-se num déficit de legitimidade da administração, menos percebida como neutro executante da legalidade fiscal, e mais como agente cobrador de receita<sup>(39)</sup>.

Adicionalmente, os resultados do contencioso podem reforçar essa impressão, já que em decisões tomadas pelo STA entre os anos de 2018 e 2019, a administração saiu vencedora em cerca de 46% dos casos, contra 35% de decisões favoráveis ao contribuinte<sup>(40)</sup>. Embora tais números não reflitam necessariamente um enviesamento, do ponto de vista do contribuinte, alimentam a sensação de desequilíbrio em seu desfavor.

---

<sup>(39)</sup> Como noutro lugar se escreveu, os incentivos laborais legalmente instituídos para os funcionários e agentes da Autoridade Tributária têm por objetivo “*estimular e compensar a produtividade do trabalho*” desses mesmos funcionários e agentes (art. 3.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 335/97, de 2 de dezembro), a qual é medida em função “*das cobranças coercivas derivadas de processos instaurados nos serviços (...) bem como das receitas de natureza fiscal arrecadadas*” (art. 1.º, n.º 2 da Portaria n.º 132/98 de 4 de março). Pelo que para o Governo, e por decorrência, para a administração, a concessão de *adequado exercício da sua função*, determinante dos incentivos salariais dos funcionários e agentes da Autoridade Tributária, depende, não da produtividade procedimental orientada à concretização da legalidade fiscal, mas do montante de cobranças coercivas e receitas arrecadadas pelos serviços, métrica que afinal exprime um interesse de natureza financeira. Cf. JOSÉ AVILEZ OGANDO e DUARTE CANAU, “*O neveiro fiscal e a transparência devida aos contribuintes*”, Nova Tax Research Series, Vol. 3, 2025, p. 199-200.

<sup>(40)</sup> *Tax Litigation in Portugal — Legal and Empirical Assessments — Resultados sobre a Litigância Fiscal no STA (Acórdãos Publicados de 2018 e 2019)*, Ana Paula Dourado (coord.), CIDEEFF, 2022, pp. 13, 87.

## 2.6. Em busca de um novo paradigma

A excessiva e evitável litigância fiscal a combater é, assim, aquela que é sintoma *(i)* da complexidade e instabilidade do sistema fiscal; *(ii)* de uma incerteza agravada pela inoperância dos meios de comunicação entre a administração e o contribuinte, *(iii)* de erradas concepções de interesse público, *(iv)* de uma excessiva morosidade dos meios de tutela da legalidade, e *(v)* de percepções de parcialidade e desconfiança.

Este contencioso excessivo, volumoso e demorado, acarreta elevados custos de contexto e retração económica, representa um dispêndio de recursos, para os contribuintes e para o Estado, que poderiam ser canalizados para atividades produtivas ou para a melhoria dos serviços públicos. E atua ele próprio como causa de maior litigiosidade fiscal, na medida em que o descontentamento e as entropias por ele criadas alimentam por sua vez a renovação do ciclo de conflitos. Quando a legislação é ambígua e muda constantemente, não havendo canais eficazes de diálogo e aproximação, e a administração adota uma postura adversarial e pouco colaborativa, é natural que às disputas inevitavelmente presentes no sistema, acrescentem-se outras que podiam ser evitadas. Todos os esses fatores apontam para uma importante carência, no sistema fiscal, do enfoque preventivo e colaborativo pretendido com uma abordagem orientada ao cumprimento.

Neste contexto, há que fazer referência a importantes transformações que o sistema fiscal atualmente atravessa, a começar pela alteração do paradigma orientador da atividade das administrações fiscais. Deste modelo espera-se a mitigação dos casos de litigância intrassistémica, gerando mecanismos capazes de promover: *(i)* elevados índices de cumprimento espontâneo *(ii)* uma comunicação transparente e aberta entre a administração e os contribuintes, e *(iii)* procedimentos administrativos transparentes, participados e abertos à jurisprudência dos tribunais superiores. Vejamos em consiste este novo modelo e qual o atual estado da sua implementação em Portugal.

### 3. O modelo *tax compliance by design* na realidade portuguesa

#### 3.1. O novo paradigma

**3.1.1.** Nos últimos anos temos assistido a uma lenta, mas inexorável alteração de paradigma na atividade de gestão fiscal, que tira partido da natural evolução do Direito fiscal, mas mais recentemente, (i) da digitalização da economia, (ii) do acesso da administração a tecnologia e a dados, e (iii) do aprofundamento das formas de cooperação transnacional. De uma concentração de recursos em inspeções tributárias e em intervenções repressivas *a posteriori*, temos vindo a assistir a uma transição, visível na programação do sistema fiscal e na atuação da administração, para uma lógica *compliance by design*. Neste modelo, o cumprimento das obrigações fiscais é integrada nativamente nas práticas quotidianas das empresas e nas rotinas dos cidadãos, com as operações em que estes intervêm, colocadas, quase em tempo real, ao dispor da administração<sup>(41)</sup>. Esta abordagem aproveita ferramentas como a faturação certificada, a contabilidade eletrónica, o *cloud computing*, a interconexão de dados, a inteligência artificial e a cooperação com intermediários, instrumentos que viabilizam o acompanhamento de fluxos massivos de dados, facilitando análises preditivas de risco, e possibilitando a correção imediata de omissões e desconformidades.

Mais do que tratamento de declarações fiscais, seguida de uma atuação repressiva dos contribuintes incumpridores, a nova abordagem permitirá à administração assumir uma intervenção preventiva<sup>(42)</sup>, implicando a permanente interação entre contribuintes e administração, com contínuo acesso e gestão da informação<sup>(43)</sup>. De um modelo em que a relação fiscal é vista numa lógica de *transmissão de bens*, em que o valor é realizado com a entrega pelos contribuintes de declarações e da prestação devida, passa-se ao modelo de uma administração prestadora de serviços, onde o valor pode ser encontrado no contínuo acompanhamento dos contribuintes, suportada pela integração das obrigações fiscais com os seus sistemas e processos quotidianos<sup>(44)</sup>.

---

(41) Relatório OCDE, *Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*, 2014, pp. 3, 7, 30.

(42) Relatório OCDE, *Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*, 2014, pp. 21-23.

(43) Relatório OCDE, *Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*, 2014, p. 30.

(44) Relatório OCDE, *Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective*, 2014, pp. 23-24.

Em Portugal, assistimos à implementação deste paradigma quando a lei prevê a obrigatoriedade de faturação eletrónica através de programas certificados, a partilha de SAF-T Contabilidade, a utilização de algoritmos de risco e inteligência artificial no tratamento desses dados. Mas vemo-lo também quando a lei coloca ao dispor de contribuintes pessoas singulares ferramentas como emissão de recibos, e-Fatura, *QR Code* e declarações pré-preenchidas, tornando-os parceiros no tratamento desses dados, dando-lhes incentivos, sob a forma de deduções fiscais, à colaboração no registo e classificação de faturas emitidas por terceiros<sup>(45)</sup>.

**3.1.2.** No seu *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras* de 2024<sup>(46)</sup>, a Autoridade Tributária defende a adoção de um modelo piramidal na relação com os contribuintes, que parte da sua classificação em função da atitude revelada perante o cumprimento de obrigações fiscais, com vista a calibrar a sua resposta segundo critérios de eficiência. O modelo postula uma atuação administrativa sensível à relação inversa entre o número de contribuintes e o grau de relutância no cumprimento: quanto menor a disposição para colaborar, menor o número de sujeitos passivos e maiores os custos de controlo e de cumprimento associados.

A base da pirâmide é composta pela generalidade dos contribuintes, aqueles que cumprem espontaneamente as suas obrigações fiscais e apresentam menores custos de cumprimento. Para este grupo, a estratégia da administração deveria em tese centrar-se na simplificação, na presunção de cumprimento e no apoio proativo, tornando o cumprimento fácil, rápido e intuitivo. Num nível intermédio estão os contribuintes que querem cumprir, mas nem sempre conseguem, seja por desconhecimento das regras, dificuldades técnicas ou constrangimentos económicos. Para estes, a administração disponibiliza apoio acrescido, designadamente através de mecanismos de regularização ou correção de falhas, prevenindo que estas situações degenerem em incumprimento e libertar recursos humanos, melhor alocados para outros fins. Mais acima na pirâmide surgem os contribuintes que hesitam em cumprir ou que procuram explorar zonas cinzentas da lei. Face a estes, a intervenção é mista: combina-se a monitorização reforçada com incentivos ao cumprimento voluntário, introduzindo-se medidas de dissuasão, auditorias dirigidas por algoritmos de risco, comu-

---

<sup>(45)</sup> Arts. 31.º, n.º 13, 78.º-B, n.º 1 e 5, 78.º-C, n.º 1, 78.º-D, n.º 1, 78.º-E, n.º 2, 78.º-F, n.º 1, 3, 7 e 8 e 84.º, n.º 1 do código do IRS.

<sup>(46)</sup> *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, pp. 20-21.

nicação proativa de divergências detetadas em tempo real e a aplicação de sanções dissuasoras de comportamentos de risco. Por fim, no topo da pirâmide estão os contribuintes que não querem cumprir e adotam deliberadamente práticas de fraude ou evasão, exigindo da administração um verdadeiro esforço de cobrança. Para este grupo restrito, a administração reserva os instrumentos mais gravosos, tais como ações inspetivas, medidas sancionatórias, reversão de processos executivos e recurso ao contencioso penal.

Este modelo reflete os dilemas e os *trade-offs* da administração na gestão da sua atividade: em vez de tratar todos os contribuintes com a mesma intensidade fiscalizadora, a administração propõe a estratificação dos níveis de intervenção de acordo com perfis de risco e colaboração dos contribuintes. Por outro lado, revela uma transição no foco — anteriormente ancorado retrospectivamente na declaração fiscal — para os comportamentos a adotar nas relações procedimentais em curso. O objetivo é a eficiência na alocação de recursos e o incentivo do cumprimento espontâneo desde a origem, aliviando a carga e promovendo a confiança dos que pretendem cumprir, concentrando os recursos da administração onde o risco é mais elevado, e direcionando a reação sancionatória para os casos mais graves de incumprimento intencional.

### 3.2. Os quatro pilares da digitalização da administração fiscal portuguesa

Portugal apresenta um caso ilustrativo desta transformação. A administração fiscal portuguesa consolidou, na última década, uma sofisticada infraestrutura digital de suporte ao cumprimento, que combina soluções tecnológicas domésticas com a participação em mecanismos internacionais de transparência e partilha de informações. Detenhamo-nos um pouco sobre os pilares desta estratégia, atualmente ainda em processo de implementação.

#### 3.2.1. *Reporting* e transparência digital

O primeiro pilar desta estratégia é o acesso da administração a informação completa e estruturada, suportada por ferramentas digitais de transmissão de dados, integradas nos processos quotidianos das pessoas e das empre-

sas. Hoje a Autoridade Tributária beneficia da obrigação legal de utilização, pelas empresas, de programas de faturação certificados, que asseguram a emissão de documentos de forma padronizada e impedem a manipulação retroativa dos registos<sup>(47)</sup>. Esses programas exportam periodicamente o ficheiro SAF-T (*Standard Audit File for Tax Purposes*), que contém dados estruturados sobre faturação, contabilidade e inventários, permitindo à administração o acesso sistemático e uniforme às operações de cada sujeito passivo. O envio obrigatório do SAF-T reforça o controlo cruzado de dados e amplia a capacidade de auditoria digital, ao mesmo tempo servindo de base ao pré-preenchimento automático das declarações de IVA e IES<sup>(48)</sup>.

A criação do sistema e-Fatura<sup>(49)</sup> associada a soluções legislativas incentivadoras do seu registo e classificação por parte dos contribuintes, aprofunda esta interconexão. Além de gerar um rasto digital completo das transações, do registo, quase em tempo real, de todas as faturas emitidas no país, o sistema assenta na colaboração dos contribuintes da criação e manutenção dessa base de dados, introduzindo faturas e ajudando na sua classificação. Em 2024, a plataforma e-Fatura recebeu cerca de 6,52 mil milhões de faturas, um aumento de 3,8% face a 2023. Este volume impressionante demonstra o alcance do sistema na recolha de dados de IVA e rendimentos e possibilita cruzamentos automatizados que rapidamente detetam omissões ou incoerências<sup>(50)</sup>. Além disso, desde 2022 passou a ser

---

<sup>(47)</sup> A obrigação de utilização de programas de faturação certificados encontra-se prevista no art. 123.º, n.º 8 do Código do IRC, que impõe aos sujeitos passivos com contabilidade organizada a emissão de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes através de programas informáticos certificados pela Autoridade Tributária. O seu regime específico consta da Portaria n.º 363/2010, de 23 de junho, que na sua redação atual estabelece as regras de certificação dos programas informáticos de faturação, definindo quem está obrigado à sua utilização e os respetivos requisitos técnicos e funcionais.

<sup>(48)</sup> O formato e conteúdo do ficheiro foram definidos pela Portaria n.º 321-A/2007, de 26 de março, posteriormente alterada, estabelecendo a estrutura normalizada de dados relativos à faturação, contabilidade e inventários. A obrigatoriedade de comunicação periódica destes ficheiros foi introduzida e densificada pela Portaria n.º 382/2012, de 23 de novembro, sobre faturação, pela Portaria n.º 302/2016, de 2 de dezembro, sobre contabilidade, para efeitos da IES, e pela Portaria n.º 31/2019, de 24 de janeiro relativa a inventário e atualização do modelo de ficheiro SAF-T (PT) relativo à contabilidade. O art. 114.º, n.º 2, da Lei n.º 45-A/2024 (Orçamento de Estado para 2025) estabelece que a submissão do ficheiro SAF-T (PT) relativo à contabilidade “é aplicável aos períodos de 2026 e seguintes, a entregar em 2027 ou em períodos seguintes”.

<sup>(49)</sup> O sistema e-Fatura foi criado pelo Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, que estabeleceu a obrigação de comunicação eletrónica de faturas à Autoridade Tributária, posteriormente regulamentado pela Portaria n.º 426-A/2012, de 28 de dezembro, que definiu os termos técnicos de comunicação e operacionalizou a plataforma. Mas o sistema ficou completo com o Decreto-Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, que o reforçou, associando-lhe os incentivos ao registo, verificação e classificação de faturas, mediante a dedução de despesas gerais familiares em sede de IRS.

<sup>(50)</sup> *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, p. 16.

obrigatória a inclusão de um código QR em todas as faturas<sup>(51)</sup>, que facilitou a sua comunicação voluntária por parte dos contribuintes através da plataforma e-Fatura. Em 2024, cerca de 72% das 9 milhões de faturas comunicadas por consumidores para efeitos de benefícios fiscais foram transmitidas através da leitura do *QR Code* via aplicação móvel, ficando apenas 28% dos registos a cargo de inserção manual no portal<sup>(52)</sup>.

A articulação entre programas certificados de faturação, SAF-T, e-Fatura e *QR Code*, criam uma infraestrutura digital abrangente que envolve os contribuintes no controlo das suas próprias faturas e garante à administração fiscal um fluxo contínuo de dados fiáveis e auditáveis. Através deles obtém-se uma redução nos erros de reporte e atrasos, e a prevenção de litígios relacionados com discrepâncias em despesas dedutíveis em IRS ou em IVA.

Outro marco da transformação digital é o pré-preenchimento automático das declarações fiscais, proporcionada por esta interconexão de dados. A administração fiscal aproveita os dados já disponíveis nas suas bases de dados, provenientes do e-Fatura, das entidades pagadoras, bancos, Segurança Social, entre outros, possibilitando a antecipação do preenchimento das declarações de IRS e IVA dos contribuintes<sup>(53)</sup>. A generalização deste pré-preenchimento exemplifica claramente o modelo *compliance by design*: além de facilitar o cumprimento das obrigações declarativas, revela ao contribuinte a informação ao dispor da administração, tornando o sistema menos propenso a erro dos contribuintes e reservando as situações de correção de discrepâncias para os casos em que os dados dos contribuintes diverjam de facto daqueles ao dispor da administração. Por sua vez, menos lapsos e omissões nas declarações significam menos situações passíveis de desencadear inspeções ou disputas por divergências de valores declarados, libertando recursos para outras tarefas e reduzindo a margem de erro da administração na seleção dos casos merecedores de inspeção.

---

<sup>(51)</sup> A previsão do código QR nas faturas foi introduzida nos arts. 7.º-A e 7.º-B do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro, e regulamentada pela Portaria n.º 195/2020, de 13 de agosto, que definiu os respetivos requisitos técnicos. Após sucessivos adiamentos, a sua utilização tornou-se obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2022.

<sup>(52)</sup> *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, p. 17.

<sup>(53)</sup> Em 2024 foram parcialmente pré-preenchidas 6.637.553 declarações de IRS Modelo 3, incluindo rendimentos de trabalho, pensões, retenções e despesas dedutíveis, eliminando em grande medida a necessidade de o contribuinte inserir esses dados manualmente (cf. *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, p. 16). No IVA, através do projeto “*IVA Automático*”, mais de 6,4 milhões de declarações periódicas de IVA foram igualmente pré-preenchidas em 2024, beneficiando cerca de 628 mil sujeitos passivos (cf. *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, pp. 46-47).

### 3.2.2. Análise avançada de dados e gestão de risco

Paralelamente à recolha massiva de dados, a administração fiscal portuguesa tem complementado a sua infraestrutura com ferramentas de análise de dados e, potencialmente, inteligência artificial para otimizar a fiscalização e a gestão do risco. A administração dispõe hoje de um Sistema de Gestão de Divergências que monitoriza continuamente a coerência das declarações e informações transmitidas, cruzando-as com a vasta informação disponibilizada por terceiros, tais como e-Fatura, entidades pagadoras, bancos, Segurança Social, e dados provenientes de trocas internacionais automáticas. O cruzamento destes dados permite assinalar inconsistências<sup>(54)</sup>, reforçando a fiabilidade da informação disponível e permitindo a correção de irregularidades, frequentemente através de alertas prévios que visam induzir a regularização voluntária por parte do contribuinte.

A administração tem ainda desenvolvido modelos de risco, incluindo preditivos, que selecionam automaticamente alvos para inspeção com base em perfis de risco definidos centralmente<sup>(55)</sup> ou em análises setoriais. Por exemplo, todos os pedidos de reembolso de IVA são filtrados por uma Matriz de Risco e um Sistema de Indicadores de Risco que avaliam cada pedido, identificando quais requerem auditoria e com que nível de intervenção. A utilização destes sistemas permite focar o escrutínio nos casos mais relevantes, maximizando a recuperação de receita e a eficiência na alocação de recursos, com um impacto mínimo sobre os contribuintes de baixo risco, evitando fiscalizações desnecessárias e potenciais disputas com contribuintes habitualmente cumpridores<sup>(56)</sup>.

### 3.2.3. Cooperação e transparência internacional

Portugal tem ainda participado ativamente nas redes globais de transparência fiscal, adotando os instrumentos de cooperação internacional que visam o combate à fraude e evasão transfronteiriça. Desde 2017, encontra-se em vigor o regime global de *Common Reporting Standard*<sup>(57)</sup>, que for-

---

<sup>(54)</sup> *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, pp. 64-71.

<sup>(55)</sup> Através de processo que o Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, SEAF, 2024, p. 114, designa como “Seleções Nacionais”.

<sup>(56)</sup> *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, pp. 106-107.

<sup>(57)</sup> O *Common Reporting Standard* (CRS), aprovado pela OCDE em 2014 no quadro do *Automatic Exchange of Information* (AEOI), consta do relatório *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD, 2014, que estabelece um regime global de

nece um quadro para a troca de informações sobre contas financeiras de não residentes. Só em 2024, a Autoridade Tributária enviou dados relativos a rendimentos e patrimónios a 89 jurisdições e recebeu informações de 101 jurisdições, envolvendo mais de 4,27 milhões de registos reportados pelo Fisco português e 3,23 milhões de registos recebidos do exterior<sup>(58)</sup>. Estas trocas automáticas cobrem saldos de contas bancárias, juros, dividendos e outros rendimentos detidos no estrangeiro, permitindo à administração verificar as declarações de contribuintes nacionais.

Em 2020, Portugal transpôs a Diretiva (UE) 2018/822 (DAC6), que obriga ao reporte prévio de esquemas fiscais transfronteiriços potencialmente agressivos<sup>(59)</sup>. Mais recentemente, foi igualmente transposta a Diretiva (UE) 2021/514 (DAC7), estabelecendo a comunicação obrigatória à Autoridade Tributária das operações realizadas em plataformas digitais, como arrendamentos *online*, vendas em *marketplaces*, etc.<sup>(60)</sup>. Estes mecanismos — a par de outros como a troca de informações sobre *rulings* fiscais (DAC3)<sup>(61)</sup>, *country-by-country reporting* de multinacionais (DAC4)<sup>(62)</sup> ou a DAC8 relativa a criptoativos — expandem o alcance da cooperação internacional, fechando espaços de opacidade e fornecendo à administração dados preciosos para detetar rendimentos ocultos e evitar a evasão via *offshores*<sup>(63)</sup>.

---

reporte e troca automática de informações financeiras entre administrações fiscais, baseado na Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal (alterada em 2010). Em Portugal, o CRS foi transposto pela Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto, complementada pela Portaria n.º 302-B/2016, de 2 de dezembro.

<sup>(58)</sup> *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, p. 85.

<sup>(59)</sup> *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, pp. 91-93. Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018 (DAC6), estabelecendo a obrigação de comunicação à AT de mecanismos transfronteiriços com potencial carácter agressivo.

<sup>(60)</sup> *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, p. 208. Lei n.º 56/2024, de 12 de setembro, que transpôs para a ordem jurídica interna a Diretiva (UE) 2021/514, do Conselho, de 22 de março de 2021 (DAC7), estabelecendo a obrigação de reporte à Autoridade Tributária das operações realizadas através de plataformas digitais, incluindo arrendamentos de bens imóveis, prestações de serviços pessoais, vendas de bens e aluguer de meios de transporte.

<sup>(61)</sup> A Diretiva (UE) 2015/2376, do Conselho, de 8 de dezembro de 2015 (DAC3), alterou a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca obrigatória automática de informações entre administrações fiscais sobre *rulings* fiscais e acordos prévios de preços de transferência (APAs). Em Portugal, esta diretiva foi transposta pela Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto.

<sup>(62)</sup> A Diretiva (UE) 2016/881, do Conselho, de 25 de maio de 2016 (DAC4), alterou a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca obrigatória automática de informações no domínio fiscal, introduzindo o *country-by-country reporting* para grupos multinacionais com volume de negócios consolidado superior a 750 milhões de euros. Em Portugal, esta diretiva foi transposta pela Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto.

<sup>(63)</sup> Diretiva (UE) 2023/2226, do Conselho, de 17 de outubro de 2023 (DAC8), que alterou a

Os instrumentos de cooperação internacional são variados e têm-se multiplicado, sendo exemplos mais recentes o *Crypto-Asset Reporting Framework* (CARF), resultando de relatório aprovado no seio da OCDE<sup>(64)</sup>, com vista à comunicação de informação sobre as transações sobre negociação de criptoativos; o *Markets in Crypto-Assets Regulation* (MiCA)<sup>(65)</sup>, que estabelece um enquadramento regulatório uniforme no espaço europeu, criando obrigações de registo, reporte e auditoria para emissores e prestadores de serviços de criptoativos; e o *VAT in the Digital Age* (ViDA), ainda em fase de implementação, que pretende adaptar o sistema comum do IVA às exigências da economia digital<sup>(66)</sup>.

Estes instrumentos permitem o acesso da administração fiscal portuguesa a informação que acresce àquela que já resulta das demais medidas atrás descritas, formando uma sofisticada infraestrutura de *compliance* fiscal, que proporciona vastas quantidades de informação. Em 2024, com base em informações obtidas através destes meios, procedeu-se à notificação de divergências a cerca de cinco mil contribuintes<sup>(67)</sup>, fomentando regularizações espontâneas e pagamento voluntário de impostos devidos.

Naturalmente que ao integrar estas redes de cooperação internacional, Portugal reforça as capacidades da sua administração para identificar atempadamente irregularidades, potencialmente contribuindo para a redução da litigiosidade resultante de erros, falhas de comunicação ou défices de esclarecimento.

### 3.2.4. Interação digital e justiça fiscal

O quarto pilar do novo modelo de digitalização da administração fiscal portuguesa é o da interação digital com os contribuintes, diretamente ligado à promoção da justiça fiscal. A Autoridade Tributária tem vindo a investir em canais de comunicação, como o e-Balcão, na utilização de um

---

Diretiva 2011/16/UE no que respeita à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, estendendo o âmbito da troca obrigatória automática de informações a criptoativos e prestadores de serviços de criptoativos, reforçando ainda os mecanismos de comunicação e cooperação administrativa.

<sup>(64)</sup> OECD, *International Standards for Automatic Exchange of Information in Tax Matters: Crypto-Asset Reporting Framework and 2023 update to the Common Reporting Standard*, 2023.

<sup>(65)</sup> Regulamento (UE) 2023/1114, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 31 de maio de 2023.

<sup>(66)</sup> *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, p. 23.

<sup>(67)</sup> *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, p. 63.

*chatbot* “cATia”<sup>(68)</sup> e na aplicação móvel “ATGO”, visando aproximar a administração dos contribuintes. A estes mecanismos acrescem os canais digitais complementares tais como notificações automáticas via SMS ou email, marcações online de atendimento presencial, e plataformas de consulta do estado de processos. Estes instrumentos, apesar de pretenderem tornar a administração mais eficiente e mais próxima dos cidadãos, estão ainda numa fase inicial de implementação e são pouco conhecidos da generalidade dos cidadãos, assentando ainda a sua utilização na conhecida, mas ainda pouco intuitiva plataforma Portal das Finanças<sup>(69)</sup>.

Acresce que o e-Balcão, na prática um sistema de troca de mensagens escritas com a administração fiscal, assume-se hoje como a principal plataforma digital de contacto escrito, permitindo a submissão de pedidos, a apresentação de reclamações, o envio de esclarecimentos e elementos adicionais. Adiante retomaremos este tema.

### 3.3. Contributos para a diminuição da litigância fiscal

O resultado da adoção destes instrumentos de *compliance by design* é um ambiente fiscal mais claro, estável e previsível, drástica melhoria da qualidade e aumento da quantidade de informação fiscal, hoje mais precisa, mais atualizada e mais abundante, facilitando a eliminação de erros ou discrepâncias dos dados reportados. Com esta aproximação entre contribuintes e uma administração cada vez mais conhecedora da realidade empresarial, há a esperança de que este modelo venha nos próximos anos a reforçar a confiança entre administração e contribuintes, diminua a necessidade de correções, tornando em muitos casos desnecessário o recurso a meios contenciosos.

Depois, o novo modelo pode trazer ao sistema maior previsibilidade e transparência. Se as obrigações fiscais forem pré-preenchidas e calculadas por algoritmos acessíveis a todos, reforça-se a partilha de entendimentos sobre as regras aplicáveis. Tais consensos reduzem a margem para decisões discricionárias ou inovações ao nível interpretativo, reduzindo a incerteza.

A utilização de modelos de risco e de análise de dados permite o direcionamento dos recursos da administração para onde eles são realmente

---

<sup>(68)</sup> Este, não obstante introduzir uma lógica de atendimento imediato e disponível em permanência, não passa de um protótipo experimental e ainda incipiente, sem expressão assinalável.

<sup>(69)</sup> Cf. <<https://www.portaldasfinancas.gov.pt/>>.

necessários, concentrando as inspeções e auditorias nos casos de maior risco, evitando intromissões desnecessárias na esfera dos contribuintes que cumprem voluntariamente as suas obrigações. Além de aumentar a eficiência da fiscalização, contribui para a diminuição do desgaste na relação Fisco-contribuinte, facilitando a redução de conflitos potencialmente conducentes a recursos contenciosos. Um dos efeitos mais tangíveis da implementação destes instrumentos é a promoção de um ambiente colaborativo, tendência confirmada pelos dados oficiais<sup>(70)</sup> e a que pode creditar-se a redução do contencioso fiscal associado a incumprimentos.

Por fim, a cooperação internacional e a análise avançada de dados têm permitido resolver potenciais situações de incumprimento fora do contencioso formal<sup>(71)</sup>. Através do intercâmbio de informações, a administração notifica preventivamente os contribuintes sobre rendimentos não declarados, promovendo regularizações espontâneas. Do mesmo modo, os algoritmos de risco, sinalizam precocemente comportamentos anómalos, permitindo atuações imediatas, muitas vezes resolvendo a questão informalmente em estágios iniciais<sup>(72)</sup>.

Os agentes económicos que antes não eram monitorizados pela administração passam a estar no seu radar. É ampliada a base de contribuintes eficazmente controlados, que passam a ter ao seu dispor um conjunto de ferramentas facilitadoras do cumprimento de obrigações declarativas e quadros legais que incentivam essa colaboração. Os novos mecanismos de acesso e análise de dados, (i) melhoram a quantidade e qualidade dos dados, (ii) tornam as regras mais claras e previsíveis, (iii) focam a atividade da administração em comportamentos evasivos ou de maior risco, e dessa medida, (iv) incentivam o cumprimento espontâneo.

---

(70) No IVA, a entrega atempada das declarações ultrapassou os 98% em todos os trimestres de 2024, atingindo mesmo os 100% em alguns períodos; no IRS, registou-se igualmente forte adesão, com 6,19 milhões de declarações Modelo 3 submetidas dentro do prazo, número muito próximo do universo total esperado (cf. *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, pp. 40, 46).

(71) *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, pp. 206-207.

(72) *Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*, SEAF, 2024, pp. 79, 129.

## 4. Os riscos associados: novos focos de litigância e inadequação dos instrumentos de tutela

### 4.1. Opacidade algorítmica e risco de litigância reativa

Acontece que estas inovações comportam ainda sérios riscos que, a não serem devidamente acautelados, podem deitar a perder os ganhos de eficiência e redução da conflitualidade que pretendem alcançar. Com efeito, nos relatórios da Autoridade Tributária, além da descrição neles contida sobre a utilização de instrumentos de recolha, análise avançada de dados e gestão de risco, é notória omissão de referência às ferramentas e algoritmos especificamente utilizados e às metodologias subjacentes: (i) não são publicitados detalhes sobre as plataformas ou algoritmos que sustentam o Sistema de Gestão de Divergências ou a “*Matriz de Risco*” do IVA, (ii) para além de uma menção genérica às potencialidades da inteligência artificial<sup>(73)</sup>, não se esclarece em que contextos e para que fins se procede à sua utilização, e (iii) não são reportadas quaisquer salvaguardas para a prevenção de enviesamentos e injustiças algorítmicas que, na ausência de mecanismos de supervisão apropriados, estão condenadas a passar despercebidas.

Atualmente, a própria liquidação de IRS é realizada com recurso a algoritmos não tornados públicos, e a sua notificação aos contribuintes não esclarece de forma clara quais as deduções consideradas e não consideradas, nem as normas e cálculos conducentes à prestação apurada. Em tais cenários, aumenta a probabilidade de o contribuinte recorrer aos meios contenciosos simplesmente para obter esclarecimento ou para anular uma decisão que percebe como arbitrária. Assim, a falta de transparência das decisões automatizadas favorece a desconfiança dos contribuintes, promovendo uma litigância desnecessária. Justamente o oposto daquilo que se espera de sistemas inteligentes e transparentes, esclarecedores quanto à forma de apuramento da prestação devida, e geradores da confiança necessária ao cumprimento espontâneo.

### 4.2. A inadequação dos meios tradicionais de tutela

Os sistemas algorítmicos utilizados pela administração para fins como a seleção de contribuintes para inspeção ou a rejeição de pedidos de

---

(73) Relatório Sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, SEAF, 2024, p. 22.

reembolso não incorporam, desde a concepção, as necessárias salvaguardas de transparência e respeito pelos direitos dos destinatários dos atos praticados com recurso a esses meios. A inexistência de mecanismos especialmente vocacionados para a tutela da legalidade de decisões tomadas com base nestes instrumentos suscita a questão de saber como pode o contribuinte deles reagir eficazmente.

A isto acresce a inadequação dos tradicionais meios de tutela face a decisões tomadas com recurso a algoritmos, frequentemente tomadas sem uma fundamentação inteligível, que esclareça de forma transparente as razões e os critérios específicos que as determinaram. Sem transparência, as distorções por eles introduzidas tenderão a passar despercebidas e a ser apenas tardiamente contestadas nos tribunais, quando já tiverem afetado diversos contribuintes. Enquanto estas dificuldades permanecerem desatendidas pela administração e pelo legislador, fragilizarão a confiança dos contribuintes no sistema, alimentando perceções de risco regulatório e uma litigância reativa, gerada pela perceção de arbitrariedade e a ausência de alternativas para a obtenção da transparência ausente dos novos sistemas da administração.

Um exemplo é o da massificação e automação das trocas de informação transfronteiriça emergentes da cooperação e transparência internacional, que levantam desafios significativos, nem sempre adequadamente abordados pelos quadros legais que as instituem. Entre estes, contam-se dificuldades práticas para os contribuintes visados, no exercício de direitos fundamentais, como o acesso atempado e completo à informação trocada que lhes diga respeito, a possibilidade de contestar a sua exatidão ou pertinência antes de ser utilizada pela administração, e a salvaguarda da privacidade face à circulação internacional de dados financeiros sensíveis.

A ausência de mecanismos claros e acessíveis para o exercício destes direitos nos regimes de cooperação internacional, é um exemplo de mecanismos essencialmente desenhados para ganhos de eficiência, que omitem considerações de proteção dos visados. Relegando para os ordenamentos internos o ónus garantir a efetividade dos seus direitos, o que será um problema em caso de utilização abusiva destes instrumentos, dada a diversidade de regimes jurídicos, a dificuldade de acesso à justiça e a provável necessidade de litigar simultaneamente e mais que uma jurisdição. O resultado é uma fragmentação da tutela de direitos individuais e o aumento da litigância fiscal internacional.

### 4.3. A desprocedimentalização digital: o caso do e-Balcão

Também as novas ferramentas de interação digital colocam seriamente em causa os direitos dos contribuintes. O e-Balcão — na prática um sistema de troca de mensagens escritas com a administração fiscal — assume-se hoje como a principal plataforma digital de contacto escrito, permitindo a submissão de pedidos, a apresentação de reclamações e o envio de esclarecimentos e elementos adicionais, apresentando-se como um importante instrumento de racionalização de processos e da redução de custos administrativos.

No entanto, a sua generalização, acompanhada de um igualmente abrupto desinvestimento no atendimento presencial<sup>(74)</sup>, agravou desigualdades de tratamento, subtraindo os contribuintes com menor acesso a meios digitais ao suporte pessoal necessário, acentuando as previamente existentes assimetrias de literacia fiscal e digital.

Além disso, esta substituição, desacompanhada de medidas para o inventivo da literacia fiscal, tem conduzido a uma acentuada desprocedimentalização da relação administrativa fiscal. Criou-se um canal comunicativo pretensamente informal, totalmente à margem das exigências legais para as relações formais entre administração e contribuintes. Se por vezes trocam-se informações escritas que não integram qualquer procedimento, noutras regista-se a abertura de procedimentos de reclamação graciosa sem o conhecimento dos visados, despoletando a contagem de prazos de decisão e a formação de indeferimentos tácitos ocultos. Neste novo ambiente comunicacional procedem-se a indeferimentos sumários sem audição prévia<sup>(75)</sup> ou fundamentação adequada e sem indicação das medidas de defesa ao dispor do contribuinte, que ainda mais enfraquecem a posição procedimental dos contribuintes utilizadores.

Não basta, por conseguinte, criar uma página de e-mails institucionalizados para afirmar a superação do desafio prático da aproximação entre administração e contribuintes. Mais do que isso, ela depende da consideração de dois elementos que têm sido totalmente ignorados na criação destas ferramentas: (i) a necessidade de diminuir as assimetrias geradas pela baixa literacia fiscal dos contribuintes portugueses, agravada pela exces-

---

<sup>(74)</sup> De um modo especial depois da crise pandémica Covid-19.

<sup>(75)</sup> Direito que, sublinhe-se, implica não só: (i) a notificação de um projeto de decisão fundamentado, (ii) a possibilidade, dentro de certo prazo, de pronuncia sobre esse projeto, e (iii) o direito a que os argumentos e elementos novos apresentados pelo contribuinte sejam tidos em conta e avaliados na decisão tomada a final (art. 60.º, n.º 7 da LGT).

siva complexidade do sistema fiscal, que todos teimam em tomar por insuperável; (ii) a necessidade de uma estratégia clara de integração da comunicação digital no quadro das garantias procedimentais legal e constitucionalmente previstas<sup>(76)</sup>.

#### 4.4. Caminhos de tutela e propostas de reforma

Apesar do enorme potencial dos novos instrumentos de *compliance* para reduzir a litigância fiscal patológica, indesejável, excessiva ou intrasistémica, a ausência de salvaguardas e de vias de reação expeditas cria o risco de trocar os antigos conflitos por novos conflitos digitais.

É inegável o desfasamento entre a inovação tecnológica e as garantias dos contribuintes, causada não apenas pela evolução daquela ser mais rápida que a capacidade do legislador para a acompanhar, mas também pelos erros de conceção das soluções a serem implementadas pelas administrações fiscais, essencialmente desenhadas para maximizar a eficiência das suas operações. Falta a procedimentalização expressa de canais pré-contenciosos de correção de erros e a definição do que é afinal a obrigação de imposto constituída ou em alternativa que se fixe exatamente onde reside o ponto de discórdia. Faltam provedores digitais ou entidades de supervisão da infraestrutura informática com a incumbência de auditar a consistência dos mecanismos de proteção de dados, de fundamentação e transparência das decisões automatizadas, e de conformidade dos algoritmos utilizados com as melhores práticas e princípios da legalidade, proporcionalidade, e justiça fiscal. E falta o desenho de ferramentas como o e-Balcão sensível às garantias dos contribuintes, salvaguardando a sua utilização para fins procedimentais e tornando visíveis aos contribuintes os documentos eletrónicos integrantes dos procedimentos de contencioso pendentes. A ausência destas medidas de controlo reforça a assimetria emergente entre a capacidade tecnológica da administração e os meios de reação dos contribuintes.

Só com transparência, sindicabilidade e controlo independente podem colher-se os benefícios das soluções tecnológicas que nos prometem a administração fiscal do futuro. Pelo que na construção da arquitetura tecnológica e legal da nova administração fiscal devem, pelo menos, con-

---

<sup>(76)</sup> Designadamente a inclusão da correspondência trocada nos procedimentos a que respeitam, com o acesso dos contribuintes aos documentos que deles fazem parte.

siderar-se os indicados três mecanismos essenciais: (i) inclusão de especiais garantias de transparência, como auditorias independentes aos algoritmos e divulgação pública, ainda que sumária, das linhas gerais dos modelos de risco em uso; (ii) criação de uma entidade especializada na auditoria de decisões tributárias digitais e em algoritmos e proteção de dados, com representantes tanto da administração como dos contribuintes, capaz de atuar como instância imparcial de supervisão técnica; (iii) salvaguardas de transparência e direitos procedimentais em procedimentos automatizados.

## 5. Fechar o círculo: de novo, o eterno retorno

**5.1.** A litigância fiscal é uma arena nativa da democracia participativa, que confere legitimidade ao sistema assegurando fluxos de comunicação contínua entre administração, contribuintes, tribunais e legislador. Ao recorrerem aos tribunais para impugnar atos tributários, os contribuintes obtêm a tutela dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, reforçando a ideia de um poder fiscal comprometido com a realização do Estado de Direito.

No entanto, a litigância fiscal cumpre ainda uma função autocorretiva dentro do próprio sistema. As decisões judiciais que escrutinam aqueles atos são geradas por debates em torno da correta aplicação da lei e suscitam, elas próprias, novos debates, contribuindo para o escrutínio público das decisões da administração e até dos tribunais<sup>(77)</sup>. Os processos judiciais permitem identificar erros de aplicação, lacunas ou ambiguidades normativas e as suas decisões orientam as atuações da administração e dos contribuintes.

Desse modo, o contencioso tributário atua como mecanismo de aperfeiçoamento do ordenamento fiscal, corrigindo distorções, clarificando o sentido das normas fiscais e incentivando a administração a alinhar as suas decisões com a jurisprudência consolidada. Além de maior certeza e segurança, esta litigância fiscal traz a percepção de que os cidadãos dispõem de meios eficazes para questionar eventuais erros ou abusos, assegurando nessa medida a legitimidade democrática do sistema e o reforço do contrato social fiscal.

---

<sup>(77)</sup> J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 7.<sup>a</sup> ed., p. 496.

**5.2.** Mas como vimos o sistema fiscal apresenta ineficiências, focos de incompreensão e desentendimento, geradores de litigância fiscal excessiva, patológica ou indesejável, de carácter intrassistémico, que comprometem a confiança no sistema. Não é desejável que, por via delas o sistema imponha custos desproporcionados aos agentes económicos, ou consuma ele próprio recursos que deveriam ser canalizados para a realização das funções essenciais do Estado.

Como vimos, as principais causas deste tipo de litigância são (i) a inoperância dos meios de comunicação e resolução de discrepâncias na fase administrativa, conducente à judicialização de controvérsias fiscais que poderiam ser solucionados sem o recurso aos tribunais; (ii) a complexidade do sistema, agravada por frequentes alterações nas leis fiscais e a proliferação de normas interpretativas, que dificultam a compreensão e o cumprimento voluntário das obrigações fiscais, aumentando a probabilidade de erros e divergências e criando as condições para novos litígios<sup>(78)</sup>; (iii) conceção de interesse público assente na cobrança de receita a todo o custo, que encara os meios gratuitos como meras formalidades; (iv) os efeitos perversos da morosidade processual, como o acumular de processos e a reduzida efetividade da tutela jurisdicional, que minam a eficiência do sistema e a confiança dos contribuintes na justiça fiscal, criando um ciclo vicioso em que a falta de resultados céleres encoraja um clima conflitual e a resistência ao cumprimento voluntário; e (v) as consequentes percepções de parcialidade e desconfiança.

É essencial e urgente a mitigação destas causas. Não apenas ao nível da produção legislativa, promovendo a clareza e a estabilidade das normas fiscais, mas também reerguendo a pirâmide do contencioso fiscal, continuando o processo de aproximação e parceria entre a administração e os contribuintes, e favorecendo a instância administrativa como primeiro *locus* da prevenção e resolução de conflitos. Só decidindo menos vezes e melhor, recentrando a administração no exame de factos e erros manifestos, e reservando aos tribunais a apreciação de questões jurídicas complexas, poderemos evitar que a litigância fiscal continue a alimentar-se redundâncias, ao invés de servir de elemento regenerador e legitimador do sistema.

**5.3.** Está atualmente em curso um ambicioso processo de transformação que promete um novo modelo de proximidade entre administração

---

(78) Aliás, a simplificação da lei fiscal depende da utilização de conceitos indeterminados, e esta por sua vez depende de tribunais operantes sob pena de a simplificação transformar-se em arbítrio.

e os contribuintes, proporcionado por ferramentas digitais avançadas e a integração das obrigações fiscais nos processos quotidianos dos contribuintes. No entanto, tais instrumentos trazem consigo uma opacidade própria à qual os meios tradicionais de tutela não conseguem dar resposta. Esta fragilidade conduz a assimetrias de poder e a violações silenciosas dos direitos dos contribuintes, gerando novos focos de conflito. Impõe-se por isso, pensar as transformações em curso à medida em que vão sendo concebidas e implementadas, de maneira a acompanharem os desafios emergentes. Em particular, devem ser assegurados (i) mecanismos de transparência dos algoritmos fiscais, (ii) garantias dos contribuintes adaptadas ao contexto eletrónico, e (iii) densificar-se procedimentos consensuais e de saneamento pré-contencioso, que sirvam para evitar a conversão de dúvidas e erros e de preenchimento em litígios ou para uma depuração inicial de questões sobre as quais existe controvérsia.

A integridade dos processos de contínuo debate e aperfeiçoamento das normas, não depende só da sua criação por órgãos representativos de decisão política, mas crucialmente, da participação dos cidadãos nos processos de aplicação das leis fiscais a situações individuais e concretas. Pelo que a erosão das garantias de reação dos particulares produz um preocupante défice democrático do sistema fiscal. Sem *inputs* vindos da sociedade, os processos internos perdem qualidade deliberativa e inclusiva, verificando-se um défice de *throughput* democrático que fragiliza a legitimação das soluções normativas, que assim ficam subtraídas ao crivo diversificado de uma comunidade jurídica atuante.

**5.4.** O problema da litigância fiscal é multifacetado e desenvolve-se sobretudo em duas frentes: a do combate aos focos de litigância patológica ou gerada pelo próprio sistema e a da justiça fiscal como elemento normal e desejável de uma governança fiscal democrática, sem o qual não podem esperar-se os elevados níveis de *compliance* pretendidos. Um sistema composto por uma administração conflitual e opaca, que entrega decisões muitos anos depois de instalarem-se as controvérsias, falha em proteger direitos e perde legitimidade aos olhos dos cidadãos. Em contrapartida, um contencioso tributário, assente numa administração transparente e colaborante e numa tutela jurisdicional funcional e tempestiva, transmite uma mensagem clara: a de além da arrecadação de tributos, o Estado leva a sério os direitos dos cidadãos, equilibrando ambos os pratos da balança da justiça fiscal.

A promoção de uma litigância fiscal constitutiva significa promover, junto dos participantes no sistema, a confiança de que (i) dispõem de meios

efetivos para ser ouvidos e protegidos administrativa e judicialmente, (ii) a administração será responsabilizada quando falha e (iii) o legislador e a administração corrigirão o rumo em função da jurisprudência dos tribunais. Trata-se de encarar os meios da justiça fiscal como oportunidades de diálogo e aperfeiçoamento contínuo<sup>(79)</sup>. No contexto atual, marcado pela tensão entre eficiência administrativa e garantias dos contribuintes, nenhum modelo de gestão fiscal, por mais tecnologicamente avançado que seja, pode prescindir das necessidades de estabelecer, tanto uma parceria entre contribuintes e administração, como o acesso real e efetivo aos tribunais.

Como um *ouroboros fiscal*, este conflito que nasce dentro do próprio sistema, canalizado por garantias procedimentais, participação efetiva e tutela jurisdicional, é a imagem de um ciclo de renovação e unidade, que obriga o sistema fiscal a reinterpretar-se, a recriar-se e a relegitimar-se. Dotado destes contrapesos, a litigância deixa de ser disfuncional, passando a afirmar-se na sua função ordenadora, convertendo tensões em comunicação institucional, e facilitando a realização da legalidade fiscal e o aperfeiçoamento normativo. O sistema fecha o círculo sem se consumir, num ciclo virtuoso da renovação democrática do sistema, transformando conflitualidades latentes em interações geradoras de eficiência, confiança, justiça.

---

<sup>(79)</sup> Como pode ler-se no relatório *Tax Litigation in Portugal — Legal and Empirical Assessments — Resultados sobre a Litigância Fiscal no STA (Acórdãos Publicados de 2018 e 2019)*, Ana Paula Dourado (coord.), CIDEEFF, 2022, p. 15, um adequado desempenho dos tribunais tributários depende de reformas sérias e permitiria chegar a leis processuais mais eficientes, centrar a sua atividade em “questões jurídicas (materiais ou substantivas) mais complexas, eliminação de bagatelas, formação continuada, melhor alocação de recursos do Estado a montante dos tribunais”.