

A democratização do sistema tributário: em especial, da sua importância para a prevenção dos litígios em matéria jurídico-tributária

CLÁUDIA FIGUEIRAS¹

Resumo: Entende-se que um conceito de democracia plena não se deve esgotar o exercício do direito de voto. Na verdade, um conceito de democracia plena pressupõe uma maior participação dos cidadãos na tomada de decisões sobre os destinos da sociedade. Essa maior participação, nomeadamente através da utilização de instrumentos típicos de um conceito de democracia participativa, pretende-se, não só para o ordenamento jurídico em geral, mas também, e em particular, para o ordenamento jurídico-tributário português. Uma maior democratização do sistema tributário irá favorecer a redução dos litígios em matéria jurídico-tributária, pois permitirá a criação de uma maior consciência ético-tributária. Estamos, contudo, cientes de que a nossa ideia de maior democratização do sistema tributário, para alcançar os seus objetivos pressupõe a existência já de um grau de consciência ético-tributária formado, o qual se deve alcançar através da educação, em especial da educação tributária.

Palavras-chave: Justiça, Prevenção, Consciência ético-tributária, Democratização, Educação

Abstract: *I believe that the concept of full democracy should not limit a citizen's right to exercise their vote. In fact, one concept of full democracy suggests a greater participation of the citizens in the making of decisions for society. This greater participation, in particular through the use of the methods typical of the participatory democracy, is intended, not only for the legal system in general- but also, for the Portuguese legal-tax system. Greater democratization of the tax system will favour the reduction of legal-taxlitigation, as it will allow the creation of a greater ethical conscience-tax. We are aware, however, that in order to achieve these objectives, our idea of greater democratization of the tax system must be adjusted. It suggests adopting the existence of a degree of ethical conscience-tax, which must be achieved through education, especially tax education.*

¹ Professora convidada, equiparada a Professora Auxiliar, da Escola de Direito da Universidade do Minho (correio eletrónico: claudiafigueiras@direito.uminho.pt), com sede no Campus de Gualtar, 4710-057, Braga.

Keywords: *Justice, Prevention, Ethical conscience-tax, Democratization, Education*

Sumário: 0. Nota introdutória. 1. Justiça tributária e prevenção.

1.1. O contributo de um conceito de democracia plena.

1.1.1. Conceito de democracia adotado.

1.1.2. A democratização do sistema tributário: uma proposta.

1.2. A importância da educação tributária no exercício de um conceito de democracia plena.

1.2.1. Uma experiência comparada: breve referência ao caso dos E.U.A e Espanhol.

1.2.1.1. O caso dos E.U.A.

1.2.1.2. O caso Espanhol.

2. Conclusões

0. Nota introdutória

O presente texto tem como título «A democratização do sistema tributário: em especial da sua importância para a prevenção dos litígios em matéria jurídico-tributária» e tem por base a nossa comunicação no X Encontro de Professores de Direito Público que teve lugar na Faculdade de Direito de Lisboa, subordinado ao tema «Democracia e Direito Público».

Tendo em consideração a temática geral do encontro, decidiu-se apresentar um tema que foi objeto da nossa atenção, no âmbito dos nossos estudos conducentes à conclusão de Doutoramento, na Escola de Direito da Universidade do Minho. Tema, esse, que numa sociedade, como a nossa, em que se verificam elevados níveis de litigiosidade, nos parece assumir alguma relevância. Assim, pretende-se, com este singelo trabalho, e acima de tudo, alertar para a importância de uma maior democratização do sistema tributário, como meio de prevenção de litígios em matéria jurídico-tributária. Acredita-se, pois, que esta maior democratização poderá contribuir, por sua vez, para a criação e o reforço de uma maior consciência ético-tributária e, nesse sentido, para uma maior redução da litigiosidade em questões de Direito Tributário².

² A utilização do termo Direito Tributário neste trabalho não é feita ao acaso e assenta na distinção que se deve fazer entre Direito Tributário e Direito Fiscal. De facto, não é a mesma coisa falar-se Direito Tributário, ou em Direito Fiscal. A noção de Direito Tributário é mais ampla do que a noção de Direito Fiscal. Assim, quando se fala em Direito Tributário está-se a falar em tributos de um modo geral, o que compreende os impostos, as taxas e as contribuições especiais. Já o Direito Fiscal compreende, apenas, o Direito dos impostos (Para uma clarificação do que se deve entender por Direito Tributário, veja-se JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Competência Dos Tribunais Tributários, Pós-Modernidade Jurídica E Des-Jurisdicionalização*, *Scientia Iuridica*, n.º 310, 2007, pp. 287- 308, em especial pp. 288-292); e do mesmo autor JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento E Processo Tributário*, 5.ªed. Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp. 14,15).

Tendo em atenção o objetivo proposto, bem como o sumário *supra* apresentado, divide-se, o presente texto, em duas partes fundamentais. Numa primeira parte, em que se apresentam os principais desenvolvimentos do nosso estudo, adotando uma sequência expositiva que se pode genericamente reconduzir a quatro ideias principais, nomeadamente:

i) uma ideia de justiça, ii) uma ideia de prevenção, iii) uma ideia de democratização e, por fim, *last but not least*, iv) uma ideia de educação. Numa segunda e última parte em que se ditam as principais conclusões do nosso trabalho.

1. Justiça tributária e prevenção

Ao longo dos últimos tempos, tem-se assistido a várias manifestações de preocupação com o estado da justiça, em particular com o estado da justiça tributária³. O conceito de justiça, em especial de justiça tributária, quando pensado por nós, deve ser entendido num duplo sentido, nomeadamente:

i) num sentido material – como o direito da tributação e o direito à tributação e respetivos princípios norteadores; e ii) num sentido formal – como um conjunto institucional, de foro procedimental e processual, ordenado normativamente para a resolução de litígios em questões de Direito Tributário, nascidas de relações jurídico-tributárias⁴. Não é só este último sentido que, em nosso entendimento, evidencia sintomas de crise ou de doença, como lhe preferimos chamar, mas também o seu sentido material.

O défice de consciência ético-tributária é, em nossa opinião, o principal responsável pelo amplo conjunto de problemas que se têm verificado ao nível da justiça tributária. A consciência ético-tributária significa, em termos muito amplos, o reconhecimento da justiça tributária nos seus dois sentidos.

Em termos mais específicos, pode-se dizer que a consciência ético-tributária significa o reconhecimento, por um lado, da importância dos tributos e das suas finalidades e, por outro lado, e nesse sentido, do dever fundamental de contribuir para a criação e, depois, para a sustentação de um sistema tributário justo (equitativo e transparente)⁵. Este conceito de consciência ético-tributária e, bem assim, o seu défice, não é pensado apenas na perspetiva do sujeito, pessoa *in natura*, sobre quem recai a direta, ou indiretamente, a obrigação tributária,

³ Entre outros autores, veja-se JOSÉ MIGUEL JÚDICE, Crise da Justiça, in *Justiça em Crise? Crises da Justiça*, Lisboa, Dom Quixote, 2000, pp. 305-309; MARIANA FRANÇA GOUVEIA *et al.*, *Justiça económica em Portugal - Meios de resolução alternativa de litígios*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2012; DAVIDE CARNEIRO/PAULO NOVAIS/JOSÉ NEVES, *Conflict Resolution and Its Context*, London, Springer, 2014; em particular na justiça administrativa e tributária, ÁLVARO DANTAS *et al.*, *Mudar a Justiça Administrativa e Fiscal*, Coimbra, Edições Almedina, 2013.

⁴ Adaptando e alargando aqui o discurso de JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *A justiça administrativa*, 13.ª ed., Coimbra, Almedina, 2014, p. 9.

⁵ Em especial, sobre o dever fundamental de pagar impostos, não podemos deixar de sugerir a leitura da obra de JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2012. Além desta obra, com interesse para o tema e do mesmo autor veja-se JOSÉ CASALTA NABAIS, *Por uma liberdade com responsabilidade*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

mas, também, sobre o Estado, nas suas diferentes aceções, enquanto coletividade cujos titulares dos órgãos e respetivos serviços são, também, em *ultima ratio*, pessoas *in natura*.

Este défice de consciência ético-tributária tem conduzido, no seio da justiça tributária, a problemas de diversa natureza. Tal como o conceito de justiça tributária proposto, e de harmonia com esse mesmo conceito, pode-se falar destes problemas num duplo sentido, nomeadamente: i) num sentido substantivo – enquanto conjunto de problemas conexos com a própria ordem normativa e princípio lógica; e ii) num sentido adjetivo – enquanto conjunto de problemas conexos com a ordem procedimental e processual.

Como exemplo de problemas de natureza substantiva pode-se referir a desigualdade no tratamento de alguns sujeitos passivos, configurando aquilo que alguns autores designam como um verdadeiro *apartheid fiscal*⁶ e, ainda, a excessiva complexidade das normas tributárias que se deve, por um lado, ao seu elevado grau de tecnicidade e, por outro lado, à sua constante explosão legislativa⁷.

Como exemplos de problemas de natureza adjetiva, pode-se referir a excessiva burocracia e ineficiência dos serviços da Administração Tributária; a sobejamente conhecida relação conturbada que existe entre os sujeitos passivos e aquela Administração; a elevada pendência de processos e excessiva morosidade na resolução de litígios dos Tribunais Tributários do Estado, entre outros.

Todos os problemas referidos, sejam de natureza substantiva, sejam de natureza adjetiva, são, por sua vez, geradores de uma maior, ou ainda maior, no caso dos Tribunais Tributários do Estado, litigiosidade.

Julga-se que a existência de todos estas patologias é uma consequência do já aludido défice de consciência ético-tributária. É no sentido da sua afirmação e reforço que nós, mais do que encontrar formas de resolução de litígios – ainda que se reconheça, como é natural, a sua importância – insistimos na, cada vez maior, necessidade de encontrar meios de prevenção de litígios⁸. Pensa-se que a democratização do sistema tributário, bem como a educação tributária, poderá disso ser um exemplo.

⁶ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 8.ª ed, Coimbra, Almedina, 2015, p. 45

⁷ Sobre as patologias da ordem normativa fiscal da pós-modernidade, pode ler-se JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito pós-moderno, patologias normativas e a protecção da confiança*, *Revista Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, n.º VII, 2010, pp. 383-409. Criticando a excessiva complexidade das norma tributária pode, ainda, consultar-se ANTÓNIO MARTINS, *A complexidade do sistema tributário: uma inevitabilidade económica?*, *Fisco*, 119/121, 2005, pp. 27-36, em especial p. 29; FELIPE ROMERO GARCÍA, *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*, Cádiz, Servicio de publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2005, p. 291; GRUPO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL, *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*, 2009, pp. 586, 587, disponível em http://www.ideff.pt/xms/files/GPFRelatorioGlobal_VFfinal.pdf; CÉSAR GARCÍA NOVOA, *Algunas consideraciones sobre la codificación en materia tributaria*, *Dereito*, n.º 22, 2013, pp. 154 e ss.

⁸ De facto, reconhece-se, como de resto não poderia deixar de ser, a importância da consagração, no nosso ordenamento jurídico-tributário, pelo decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, de um Regime Jurídico de Arbitragem Tributária. Com a implementação da arbitragem tributária, o legislador visou alcançar, essencialmente, três principais objetivos: i) imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a Administração Tributária ao sujeito passivo; ii) reduzir a pendência de processos nos Tribunais Administrativos e Fiscais; e, ainda, iii) reforçar o direito fundamental de acesso ao direito e aos tribunais. Visando tais objetivos o legislador português consagrou, no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, um conjunto de regras atinentes a conferir efetividade, segurança, celeridade e transparência ao *processo tributário arbitral*, *lato sensu*. De facto, prevê regras quanto ao objeto, à estrutura e composição do tribunal arbitral; consagra os requisitos, os impedimentos e os deveres do *órgão decidendi*; estipula a forma de pagamento da taxa de arbitragem; estabelece os princípios a que deve obedecer o *processo tributário arbitral*, *stricto sensu*, e regras mínimas a que este deve obedecer; e, finalmente, determina os fundamentos do recurso e da impugnação da decisão arbitral. O

1.1. O contributo de um conceito de democracia plena

1.1.1. Conceito de democracia adotado

Não existe um conceito universal de democracia. De facto, são vários os autores que a procuram definir, mas o conceito varia muito em função do autor, do local e da época⁹. Quanto a nós, optamos por definir a democracia como uma forma de governo, em constante processo de evolução, que requer a participação, direta ou indireta, do povo na tomada de decisões, procurando assegurar, desta forma, a paz social¹⁰. Na terminologia de LINCOLN, e de uma forma conclusiva, pode-se dizer que a democracia, em termos gerais, significa o *governo do povo, pelo povo e para o povo*. Uma ideia deve, contudo, salientar-se: um conceito de democracia plena não se esgota no exercício do direito de voto¹¹.

É, portanto, um conceito de democracia plena que se reclama, não só para o ordenamento em geral, mas também, em especial, para o ordenamento tributário. Coloca-se, assim, a nossa posição do lado das novas retóricas que assentam, no essencial, na insuficiência do conceito de democracia representativa, apelando a novas formas de manifestação do conceito, como a democracia participativa e a democracia deliberativa ou inclusiva¹². Vai-se direccionar o nosso discurso, essencialmente, para a democracia participativa¹³, a cuja referência a nossa Constituição faz no seu artigo 2.º, de acordo com o qual “A República Portuguesa é um

tribunal tributário arbitral funciona no Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD, que tem sede em Lisboa, mas que tem competência a nível nacional. A vinculação da Administração Tributária à jurisdição do Centro depende de portaria, sendo que foi através da portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, que entrou em vigor em 1/7/2011, que se veio determinar a vinculação e os termos da vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição dos tribunais arbitrais. Para mais informações sobre a arbitragem tributária, pode ler-se CLÁUDIA SOFIA MELO FIGUEIRAS, *Arbitragem: a descoberta de um novo paradigma de justiça tributária?*, in *A Arbitragem Administrativa e Tributária - Problemas e desafios*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2013, pp. 81-102; CLÁUDIA SOFIA MELO FIGUEIRAS, *A arbitragem em matéria de direito público: qual o modelo a seguir?*, in *Estudos em comemoração dos 20 anos da Escola de Direito da Universidade do Minho*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp. 165-185; CLÁUDIA SOFIA MELO FIGUEIRAS, *Arbitragem em matéria tributária: o modelo português; um bom exemplo(?)*, in *Processulus. Estudos sobre Derecho Procesal*, Granada, Comares, 2015, pp. 261-72; CLÁUDIA SOFIA MELO FIGUEIRAS, *Arbitragem em matéria tributária: o modelo português*, in *Derecho, Filosofía y Sociedad: una perspectiva multidisciplinar*, Santiago de Compostela, Andavira, 2016, pp. 321 a 335. Para a consulta de jurisprudência arbitral em matéria fiscal, pode, ainda, consultar-se o site do Centro: www.caad.pt.

⁹ Entre muitos outros veja-se ROBERT DAHL, *Democracia*, Tradução Teresa Braga, Lisboa, Temas e Debates - Actividades Editoriais Lda., 2000, p. 11; JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional - Tomo VII - Estrutura Constitucional da Democracia*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007; LUCIANO CANFORA, *A Democracia - História de uma Ideologia*, Lisboa: Edições 70, 2007; FRANCILEY RIBEIRO DO NASCIMENTO, *Democracia e Estado de Direito: uma relação de dependência ou dispensabilidade*, in *Direito Constitucional e democracia*, Curitiba, Juruá Editora, 2013, 189; ALEXIS DE TOCQUEVILLE, *Democracy in America: Volumes I & II*, Moosic, HarperCollins Canada, 2014 ; JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª ed, Coimbra, Almedina, 2016.

¹⁰ Em especial, vejam-se os conceitos de democracia apresentados por JORGE MIRANDA, *A democracia representativa - princípios e problemas gerais*, *Direito e Cidadania*, N.º 5, 1998, p. 9; JOSÉ AFONSO DA SILVA, *O sistema representativo, democracia semidirecta e democracia participativa*, *Revista do Advogado*, N.º 73, 2003, p. 94; LUIS G. SAN MIGUEL, *Participación en el poder y control de las “Elites” como problema de la democracia moderna*, *Revista de Estudios Políticos*, N.º 143, 1965, p. 105.

¹¹ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Contributo para um conceito de democracia plena*, Braga, 2013, p. 1, texto disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/37516/1/D%C3%A9fice%20democr%C3%A1t.pdf>.

¹² RAMÓN MÁIZ SUÁREZ, *Democracia inclusiva*, *Anuario de Derecho Constitucional y Parlamentario*, 2002, pp. 61-87. Veja-se, ainda, CATHERINE AUDARD, *Cidadania e democracia deliberativa*, Tradução Walter Valdevino, Porto Alegre, EDIPUCRS, 2006; AMY GUTMANN/DENNIS THOMPSON, *O que significa democracia deliberativa*, in *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais - RBEC*, Tradução Bruno Oliveira Maciel, vol. I, Belo Horizonte, Editora Fórum, 2007, pp. 17-78; LUCIANA DA COSTA E SOUZA, *Democracia: Representativa, Deliberativa ou Participativa? O espaço dos Conselhos neste debate*, *Revista Multidisciplinar da UNIESP*, n.º 10, 2010, pp. 120-131.

¹³ Em especial, sobre a democracia participativa veja-se PAULO BONAVIDES, *Teoria Constitucional da Democracia Participativa*, São Paulo, Malheiros Editores. Lda, 2001.

Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa”.

1.1.2. A democratização do sistema tributário: uma proposta

A nossa proposta vai no sentido de se intensificar o processo de democratização no sistema tributário. Proposta esta que vai de encontro a um dos postulados fundamentais do princípio democrático que é o da democracia participativa. É, de facto, importante que se promova uma maior participação dos cidadãos também no que diz respeito à tomada de decisões em matéria tributária.

Receamos que se verifique, hoje, aquilo que alguns autores designam por uma “crise de representatividade”¹⁴. Isto é, o facto de os tributos, em especial os impostos, serem criados por lei, pode não significar que os interesses dos sujeitos passivos tenham sido considerados ou preservados.

Preocupa-nos o facto de o processo legislativo em matéria tributária poder não significar uma garantia real de que o princípio do consentimento da tributação tenha sido respeitado¹⁵. Em bom rigor, tememos que nem sempre o parlamento seja efetivamente, como o deveria ser, um verdadeiro porta-voz do povo¹⁶.

A maior participação que se propõe, como é óbvio, não implica o abandono dos instrumentos típicos de um modelo de democracia representativa. Deve-se buscar um equilíbrio entre a utilização de instrumentos típicos de um modelo de democracia representativa e participativa¹⁷. Assim, quando se propõe uma maior democratização do sistema tributário está-se a pensar, entre outras, nas seguintes possibilidades:

i) Iniciativa popular em matéria tributária: pensa-se aqui na hipótese de os cidadãos apresentarem iniciativas legislativas em matéria tributária. Com efeito, a iniciativa popular em matéria tributária permitirá que todos os sujeitos passivos possam ser ouvidos sobre questões tributárias, independentemente de fazerem parte de uma minoria, ou não. A iniciativa popular está prevista no artigo 167.º da Constituição da República Portuguesa, no qual se confere competência aos cidadãos eleitores para apresentar uma iniciativa de lei e participar no procedimento da sua elaboração. Por sua vez, a lei n.º 17/2003, de 4 de junho¹⁸, veio regular os

¹⁴ LUCIANO GOMES FILIPPO, Consentimento, eficiência e eficácia nos sistemas fiscais, in *Lições de Fiscalidade*, 3. ed, Coimbra, Almedina, 2015, p. 163.

¹⁵ *Ibid.*, p. 164.

¹⁶ DIOGO LEITE DE CAMPOS, A nova auto-tributação: contratualização dos impostos, *Revista Encontros Científicos*, n.º 2, 2006, p. 167.

¹⁷ Como refere NORBERTO BOBBIO «[n]ada ameaça mais matar a democracia do que o excesso de democracia», daí que se proponha um equilíbrio entre as duas manifestações do conceito de democracia (citado por MIGUEL SOUSA FERRO, A iniciativa legislativa popular, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa* XLIII, n.º 1, 2002, p. 628.

¹⁸ Com as alterações introduzidas pela lei n.º 26/2012, de 24 de julho.

termos e condições em que os grupos de cidadãos eleitores podem exercer o seu direito de iniciativa popular, bem como participar no procedimento legislativo a que derem origem. Sucede que o artigo 3.º, al. f), da referida lei, exclui do âmbito das matérias suscetíveis de ser objeto de iniciativa popular, as matérias que revistam a natureza ou conteúdo orçamental, bem como as matérias que tenham natureza tributária ou financeira. Assim, apesar da iniciativa popular em matéria tributária não ser legalmente admissível, julga-se possível pensar-se, à semelhança do que acontece noutros ordenamentos jurídicos¹⁹, a possibilidade de uma alteração legislativa que conceda a possibilidade aos cidadãos de tomarem a iniciativa de propor uma lei em matéria tributária, desde que dentro de determinados limites. Não parece chocar, do ponto de vista constitucional, que um cidadão com o gozo pleno dos seus direitos políticos possa lançar mão de uma iniciativa com vista a criação ou alteração de uma lei em matéria tributária. De resto, não se vê motivo para impor limites materiais diferentes ao poder de iniciativa popular e ao poder de iniciativa por parte dos deputados²⁰ e, até, do Governo.

ii) **Intensificação da participação no procedimento legislativo em matéria tributária** – É importante, no procedimento de elaboração dos atos legislativos em matéria tributária, que se verifique a obrigatoriedade de um intenso período de discussão pública, no âmbito do qual devem poder participar todos os sujeitos passivos. Essa intensa participação deve ser feita, numa primeira fase inicial, através de fóruns online, debates, conferências, colóquios, seminários ou audições públicas e, numa segunda fase mais avançada, através da apresentação de sugestões, reclamações e pedidos de esclarecimento. Os conflitos de interesses que daí eventualmente emergem devem ser dirimidos através do diálogo entre todos os interessados, o Estado e demais entidades públicas envolvidas, promovendo-se um “diálogo de vizinhança”²¹, como objetivo de alcançar um ponto de equilíbrio entre os interesses conflitantes das diversas entidades públicas e privadas e os sujeitos passivos e, deste modo, evitar futuros litígios.

No final do período de discussão pública, devem ser obrigatoriamente publicados os contributos recebidos no decurso do mesmo, bem como um relatório com os resultados de todos

¹⁹ Por exemplo, como acontece no ordenamento jurídico suíço. De facto, mais do que isso, no referido ordenamento jurídico, permite-se nos artigos 138.º e 139.º da *Constitution Fédérale de la Confédération Suisse*, que os cidadãos suíços possam, através de uma iniciativa popular, propor uma revisão total ou parcial da *Constitution*. São várias as iniciativas populares com vista à revisão parcial da *Constitution Fédérale de la Confédération Suisse* que contêm com matéria tributária. Vejamos alguns exemplos. Em 1984 deu-se uma iniciativa popular com vista à repartição, entre os cantões, das taxas aduaneiras. A iniciativa foi submetida a referendo obrigatório em 4 de abril de 1984 e foi rejeitada. Em 1990, deu-se uma iniciativa popular com vista a criação de um imposto sobre os rendimentos decorrentes do capital. A iniciativa foi a referendo obrigatório em 2 de dezembro de 2012 e foi rejeitada. Em 2011, foi apresentada uma iniciativa popular no sentido de conferir determinadas deduções fiscais aos pais que guardam os seus filhos. A iniciativa foi a referendo obrigatório em 24 de novembro de 2013 e foi rejeitada. Em 2012, foi apresentada uma iniciativa popular para acabar com os privilégios fiscais dos milionários. A iniciativa foi a referendo obrigatório em 30 de novembro de 2014, tendo a mesma sido rejeitada. Finalmente, também em 2012, foi apresentada uma iniciativa popular para substituir o Imposto Sobre o Valor Acrescentado por um imposto sobre a energia. A iniciativa foi a referendo obrigatório em 8 de março de 2015, tendo a mesma sido expressamente rejeitada pelo povo (para mais desenvolvimentos, veja-se DIVISON ÉTUDES ET SUPPORTS ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS, *Le système fiscal suisse*, 15.ª ed, Berne, Conférence suisse des impôts, 2013).

²⁰ Neste sentido, também refere MIGUEL SOUSA FERRO que é de “reconhecer que não se devem impor limites às matérias que podem ser alvo de *iniciativas legislativas populares* diferentes daqueles que são impostos ao poder de iniciativa legislativa dos Deputados” admitindo, inclusivamente, que a iniciativa legislativa popular “deve incluir a possibilidade de apresentação de propostas de leis de revisão constitucional” (MIGUEL SOUSA FERRO, *A iniciativa legislativa popular*, p. 630).

²¹ CÁTIA MARQUES CEBOLA, Resolução extrajudicial de conflitos em matéria ambiental: um inexorável mundo novo, in *Direito do Urbanismo e do Ambiente – Estudos Compilados*, Lisboa, Quid Juris, 2010, p. 429.

os momentos da consulta, ponderando devidamente as sugestões, as reclamações e os eventuais pedidos de esclarecimento recebidos. De facto, uma intensa participação no procedimento legislativo tributário vai permitir antecipar problemas de aplicação de normas, conferir transparência ao procedimento legislativo e, nessa medida, permitir uma maior realização do princípio da segurança jurídica. É precisamente esta credibilidade, transparência e segurança que se pretende para o procedimento legislativo tributário (e, numa perspetiva mais ampla, financeiro), e neste âmbito em particular, para o próprio procedimento de elaboração do Orçamento do Estado²² e do Orçamento das Autarquias Locais, aqui cabendo algumas experiências de Orçamento Participativo²³.

Ao contrário do que acontece com outras matérias, não está consagrada na Constituição da República Portuguesa a obrigatoriedade de proceder a consultas públicas no âmbito do procedimento legislativo tributário²⁴, solução que nos parece que deveria ser alterada indo de encontro às exigências que decorrem do seu espírito democrático-participativo.

iii) **Referendo em matéria tributária** - No nosso ordenamento jurídico vigora a regra da proibição do referendo em matéria tributária.

Enquanto alguns autores concordam com a proibição, outros discordam. No seio dos autores que concordam com a proibição de referendo são aduzidos vários argumentos, tais como a possibilidade da sua utilização como um instrumento demagógico-manipulativo, o desagravamento fiscal a que poderia conduzir e a forte tensão social que poderia originar, entre outros²⁵. Do lado dos autores que discordam da regra da proibição do referendo aduz-se como

²² Uma medida que nos parece que veio conferir uma maior transparência e segurança na aplicação do Orçamento do Estado é o chamado Orçamento Cidadão que consiste num resumo do Orçamento do Estado nos seus pontos mais essenciais, através de quadros e tabelas simplificados, visando uma fácil compreensão por parte dos cidadãos das prioridades e das decisões implícitas na política orçamental (Veja-se, a título de exemplo, o Orçamento do Cidadão 2015, disponível na seguinte página: <http://www.portugal.gov.pt/media/2621228/20150114-orcamento-cidadao-2015.pdf>). Não obstante, de acordo com os dados de um estudo realizado pela *International Budget Partnership (Open Budget Survey 2015* disponível em <http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-budget-initiative/open-budget-survey/publications-2/full-report/>), em que se analisam os orçamentos nacionais de mais de 100 países, tendo como referência os valores da transparência, participação, e fiscalização orçamentais, concluiu-se que o nosso ordenamento jurídico, em matéria orçamental, é um dos menos transparentes da União Europeia, sendo que no caso particular da participação pública, em 100 pontos possíveis, Portugal obteve, apenas, 25 pontos. No âmbito do relatório, resultado do referido estudo, recomenda-se que Portugal, entre outras medidas, realize mais audiências públicas e promova inquéritos à população.

²³ A título de exemplo, veja-se o que se tem feito nos Municípios de Braga (veja-se em <https://participe.cm-braga.pt/>), Silves (veja-se em <http://www.cm-silves.pt/pt/menu/310/orcamento-participativo.aspx>), Albergaria-a-Velha (veja-se em <http://op.cm-albergaria.pt/home>), Lisboa (veja-se em <https://www.lisboaparticipa.pt/>), entre outros.

²⁴ De facto, por exemplo, prevê-se no artigo 54.º, n.º 5, al. d), da Constituição da República Portuguesa, que as comissões de trabalhadores podem “participar na elaboração da legislação do trabalho...”; estipula artigo 56.º, n.º 2, al. a), da Constituição que as associações sindicais podem, tal como as comissões de trabalhadores, “[p]articipar na elaboração da legislação do trabalho”; consagra o artigo 60.º, n.º 3, da Constituição, que as associações de consumidores e as cooperativas de consumo têm o direito de ser ouvidas sobre questões que digam respeito à defesa dos consumidores, o que pressupõe a participação no procedimento legislativo; o artigo 65.º, n.º 5, da Constituição, assegura a participação de todos os interessados no procedimento de elaboração dos diversos instrumentos de planeamento do território; o artigo 67.º, n.º 2, al. g), da Constituição, prevê, também, a audição das associações representativas das famílias no âmbito das políticas de família; o artigo 77.º, n.º 2, da Constituição, acolhe a participação das associações de professores, de alunos, de pais, das comunidades e das instituições de carácter científico na definição das políticas de ensino; finalmente, no artigo 80.º, al. g), da Constituição, prevê-se a participação das organizações representativas dos trabalhadores e das organizações representativas das atividades económicas na definição das principais medidas económicas e sociais.

²⁵ JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada - Volume II*, 4.ª ed, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 104; PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO, Apontamento sobre a natureza fiscal do Estado português e os limites formais e materiais à tributação, in *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier - Economia, Finanças e Direito Fiscal - Volume II*, ed, Coimbra: Almedina, 2013, p. 526.

principal argumento o efeito psicológico que pode contribuir para uma maior aceitação do tributo²⁶. Tanto uns argumentos, como outro, têm um peso significativo. É certo que jamais se poderá defender que se submeta a referendo a própria decisão de tributar²⁷. Em todo o caso, já nos parece que poderá fazer sentido submeter a referendo questões conexas com o prazo e forma de entrega das declarações (no geral, questões relacionadas com as obrigações acessórias), com o momento a partir do qual se torna exigível a cobrança do tributo, e, finalmente, mas não menos importante, e direcionando-nos já para um campo mais aproximado da despesa, sobre os principais destinos da receita pública. Assim, ainda que com algumas dúvidas, que apenas a prática nos poderá tirar, julga-se que se poderá equacionar numa perspetiva de *iure condendo*, a realização de referendos em matéria tributária, mas apenas em situações limitadas e devidamente ponderadas. Estamos cientes, porém, que do ponto de vista jurídico-constitucional, o referendo tributário (mas também em matéria de conteúdo financeiro, numa perspetiva mais ampla) é expressamente proibido pela nossa Constituição no artigo 115.º, n.º 4, alínea b), pelo que a sua admissibilidade terá de passar, sempre, por uma alteração à própria Lei Fundamental.

Em suma, incumbe ao Estado garantir, em matérias tão sensíveis como as inerentes ao Direito Tributário, que todos os sujeitos passivos possam, de um modo ou de outro, efetivamente participar na tomada de decisões que os vão afetar. Sendo esta, aliás, uma disciplina que contende, especialmente, com direitos constitucionalmente previstos, impõe-se, em nosso entendimento, a admissibilidade de uma atitude mais participativa e mais ativa²⁸. Esta ideia de ampla participação é, aliás, uma exigência que não é nova e que veio já plasmada no artigo 14.º da própria Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, no qual se pode ler que “[t]odos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a colecta, a cobrança e a duração”.

Não se ignoram as dificuldades das medidas referidas, quer de um ponto de vista normativo, quer de um ponto de vista prático-factual. Estamos, por um lado, conscientes de que as soluções apontadas, porque particularmente sensíveis, exigem uma intervenção por parte do legislador constituinte. Por outro lado, percebe-se e compreende-se a eventual maior complicação, maior burocratização e maiores custos do procedimento legislativo com as medidas *supra* indicadas. Julga-se, contudo, que eventuais dificuldades práticas não podem colocar em causa as vantagens que decorrem da aplicação de tais soluções.

Questão mais importante reside em saber se os sujeitos passivos estão, ou não, preparados para o exercício de uma democracia plena no âmbito tributário. Em bom rigor, julgamos que esta maior democratização deverá passar, ainda assim, por uma ação

²⁶ LUCIANO GOMES FILIPPO, Consentimento, eficiência e eficácia nos sistemas fiscais, p. 164. A favor do referendo veja-se também JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, p. 151.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ Como refere DIOGO LEITE DE CAMPOS, a ideia de participação no direito tributário não é nada de revolucionário “é voltar às origens do princípio da auto-tributação numa sociedade mais participativa. É um novo conceito de cidadania mais activa” (DIOGO LEITE DE CAMPOS, A nova auto-tributação: contratualização dos impostos, p. 168).

consciencializadora dos mesmos. Joga-se que esta ação consciencializadora será conseguida, entre outras medidas, através da aposta numa verdadeira política de educação tributária.

1.2. A importância da educação tributária no exercício de um conceito de democracia plena

A educação tributária é por nós encarada, tal como a democratização do sistema tributário, como um meio de prevenção de litígios que deve permitir a criação de uma maior consciência ético-tributária. Não obstante, a educação tributária é, neste âmbito, também entendida como um pressuposto fundamental para o exercício de uma democracia plena em questões tributárias. Acredita-se que a democratização do sistema tributário só produzirá os efeitos pretendidos se efetivamente os cidadãos tiverem preparados, sendo que essa preparação deve passar, entre outras medidas, por uma verdadeira política de educação tributária. Em bom rigor, pensamos que uma sociedade só será verdadeiramente democrática se for, igualmente, verdadeiramente educada. A democracia e a educação são dois vetores que se complementam mutuamente e, portanto, imprescindíveis para o desenvolvimento das sociedades.

Julga-se que a educação tributária poderá provocar mudanças na relação entre o Estado e o contribuinte e, nesta medida, que poderá favorecer a criação de uma sociedade mais empenhada, mais participativa, mais justa e, acima de tudo, que se espera menos litigiosa no âmbito tributário²⁹. A educação tributária, tal como a pensamos, deverá ter por objetivo explicar e dar a conhecer ao educando, nomeadamente³⁰:

- i) A importância da tributação e dos seus fins sociais;
- ii) O Dever Fundamental de contribuir para a criação e sustentação do arranjo social;
- iii) O Dever/Direito Fundamental a uma gestão eficiente da receita pública que advém dos tributos;
- iv) Os bens públicos e serviços públicos essenciais, nomeadamente o direito a tais bens e serviços; o seu valor económico e sua repercussão ao nível da sociedade; as suas fontes de financiamento; o respeito por tais bens e serviços, enquanto realidades financiadas por toda a sociedade e para benefícios de todos;
- v) O valor solidariedade social como um pressuposto fundamental para uma convivência social sã e responsável numa sociedade democrática.

²⁹ DOMITÍLIA DIOGO SOARES, Educação Fiscal em Portugal, que futuro?, in *Transparência, Justiça e Liberdade - Em memória de Saldanha Sanches*, Cascais, RCP Edições, 2011, p. 126.

³⁰ Em sentido semelhante veja-se *Ibid.*, pp. 127 e 128; MARIA LUÍSA DELGADO LOBO, La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal, in *Fiscalidade - Outros Olhares*, Porto, Vida Económica, 2013, p. 223.

Pensa-se que a educação tributária, face à importância que reveste, tem sido pouco valorizada no nosso ordenamento jurídico, ainda que, tendencialmente, as coisas comecem a mudar. Conhecemos algumas iniciativas que já foram feitas nesse sentido³¹. Mais recentemente, e finais de 2015 e início de 2016, foram lançados, em três congressos, três exemplares do livro «A Joanhinha (Joana) e os Impostos» da autoria de CLOTILDE PALMA, CIDÁLIA LOPES e ANA MARIA RODRIGES. Um exemplar tem como público alvo as crianças (escola primária), outro os adolescentes (ensino secundário) e outro ainda os adultos (ensino universitário). É, de facto, uma grande iniciativa. Em todo o caso, julga-se que ainda haverá muito a fazer.

A educação tributária deve ser transversal e exigir responsabilidades não só ao nível dos vários graus de ensino, mas também dos próprios meios de comunicação social. Um projeto nacional de educação tributária deverá, pois, ter em conta aquelas duas dimensões. É certo, porém, que de um projeto com esta natureza não podem esperar-se grandes efeitos a curto prazo, mas sim, e essencialmente, a médio e a longo prazo. Daí que este deva ser um projeto de carácter permanente e não circunscrito a um determinado lapso temporal. A consciência que se pretende, será criada, apenas, a médio e a longo prazo. Só com a criação dessa consciência fará verdadeiramente sentido defender-se uma democratização plena do sistema tributário, pois só assim esta também poderá, por sua vez, contribuir para o desenvolvimento e reforço dessa mesma consciência e prevenir litígios.

1.2.1. Uma experiência comparada: breve referência ao caso dos

E.U.A e Espanha

1.2.1.1. O caso dos E.U.A

Os E.U.A foram pioneiros no desenvolvimento de um projeto de educação tributária³². De facto, o projeto em vigor naquele ordenamento, denominado de *Understanding Taxes*, data de 1954. Tudo começou por um grupo de professores de Washington que, naquela data, solicitaram ao *Internal Revenue Service* material que pudessem utilizar para o ensino do Direito Tributário e do papel da tributação na sociedade. Para esse efeito, *The Local Public Affairs*

³¹ Não ignoramos algumas iniciativas que a este respeito, no nosso ordenamento jurídico, já foram feitas. De facto, em 2006 o Diretor Geral das Finanças decidiu encetar um incipiente projeto de educação tributária. Para esse efeito, no ano seguinte, foi criado o Grupo de Trabalho de Educação Fiscal, constituído por JOÃO PAULO PAIVA BOLÉO (coordenador), ANTÓNIO SÁ SANTOS, DOMITÍLIA DIOGO SOARES, LUÍS FILIPE FERRÃO, PATRÍCIA FALCÃO DE CARVALHO e SOLEDADE MARIA MESQUITA BORGES, com o objetivo de desenvolver aquele projeto. Neste âmbito, foram realizadas exposições sobre educação tributária, nomeadamente a exposição que decorreu no Átrio do Ministério das Finanças, de 1 a 28 de fevereiro de 2007, que tinha como objetivo apresentar o projeto de Educação Fiscal da Direção Geral das Contribuições e dos Impostos e a exposição, em 2008, que constituiu o primeiro ato público do Grupo de Trabalho de Educação Fiscal, subordinada ao tema «Educação Fiscal». A atuação do Grupo de Trabalho de Educação Fiscal assentou nos seguintes eixos temáticos: a responsabilidade social do Estado; o sistema fiscal português - origem e finalidade das normas tributárias; a natureza e missão da Direção Geral das Contribuições e dos Impostos; a relação entre os impostos e a capacidade contributiva dos distintos agentes económicos; a importância do cumprimento das obrigações fiscais. Além das exposições foi, ainda, lançada uma banda desenhada, intitulada «Os Pesadelos Fiscais de Porfírio Zap», da autoria de JOSÉ CARLOS FERNANDES. Mais recentemente, no Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, para o triénio de 2015 a 2017, previa-se, como medida para a promoção do cumprimento voluntário das obrigações fiscais e aduaneiras, concretizar, em parceria com o Ministério da Educação, o referencial para a educação tributária e para a cidadania fiscal e, ainda, integrar, nos currículos académicos, componentes de educação para a cidadania fiscal.

³² *Ibid.*, p. 231.

desenvolveu um conjunto de materiais para os professores usarem, os quais foram de encontro às suas expectativas e, por isso, os recomendaram a outros professores e, assim, sucessivamente. Assim começou, então, o primeiro projeto de educação tributária.

Nos finais dos anos cinquenta, o *Internal Revenue Service* já fazia chegar material educativo-tributário a todo o país. A cada ano que passava o número de utilizadores daquele material ia crescendo. Nos finais da década de setenta, professores e funcionários do *Internal Revenue Service* sugeriram expandir o *Understanding Taxes Program* aos «porquês» da tributação. Nos anos oitenta, aproximadamente cinco milhões de materiais sobre educação tributária foram distribuídos nos E.U.A e em algumas escolas americanas sediadas no estrangeiro.

Através do *Understanding Taxes Program*, o *Internal Revenue Service* visa auxiliar os professores a preparar os seus alunos para as suas responsabilidades tributárias. Essencial neste projeto de educação tributária é dar a conhecer aos educandos os princípios do sistema tributário dos E.U.A. Neste sentido, o *Understanding Taxes Program* implica a análise não só das declarações de imposto, mas, também, da teoria e dos fundamentos do conceito de tributação.

O *Understanding Taxes Program* funciona *online*, com a existência de um site que direciona para outros dois sites: um com conteúdos e materiais destinados aos professores³³ e outro com conteúdos e materiais destinados aos alunos³⁴. Da forma como se apresenta configurado, trata-se um programa que ajuda os professores e os alunos a ensinarem e a aprender, respetivamente, os «como» e os «porquês» da tributação e que está acessível, a todos, durante todo o ano.

1.2.1.2. O caso espanhol

À semelhança do que acontece no ordenamento jurídico dos E.U.A, também no ordenamento jurídico Espanhol está implementado um projeto de educação tributária. O projeto, na sua configuração atual data de 2003, no entanto, já antes dessa data, existiram iniciativas em torno da educação tributária³⁵:

- I. Em 1980, o *Ministerio de Hacienda* editou um livro com o título *La Hacienda de todos*, coordenado pelo Professor César Albiñana García-Quintana. De acordo com o seu prólogo, redigido pelo, na altura, *Ministro de Hacienda*, Jaime García Añoveros, os objetivos da edição daquele livro eram, por um lado, a concretização dos valores e

³³ Para mais informações, pode consultar-se o seguinte endereço eletrónico: <http://apps.irs.gov/app/understandingTaxes/teacher/>.

³⁴ Para mais informações, pode consultar-se o seguinte endereço eletrónico: <http://apps.irs.gov/app/understandingTaxes/student/>.

³⁵ Sobre a evolução histórica do projeto de educação tributária no ordenamento jurídico espanhol veja-se MARIA LUÍSA DELGADO LOBO, ¿Por qué una educación fiscal?, in *La experiencia educativa de la Administración Tributaria Española - Doc. n.º 13/09*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, pp. 16-18; ASCENSIÓN MALDONADO GARCÍAVERDUGO, El Programa de Educación Cívico-Tributaria. Origen, proceso de elaboración y desarrollo, em *La experiencia educativa de la Administración Tributaria Española - Doc. n.º 13/09*, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, pp. 19-25.

princípios previstos na Constituição Espanhola e, por outro lado, mostrar aos espanhóis, desde os mais jovens nas escolas, o que é a *Hacienda Pública* enquanto instituição «de todos y para todos»³⁶.

- II. Em 1985, foi editado, pelo *Ministerio de Economía y Hacienda*, um segundo livro intitulado *El Puente*, redigido por uma equipa de *Inspectores de Hacienda* e de professores de bacharelado. De acordo com o prólogo daquele livro, este tinha como objetivo explicar a existência e necessidade dos impostos, inserindo esta matéria no currículo escolar dos cursos da área das ciências sociais. O livro tinha como principais destinatários os estudantes.
- III. Em meados dos anos noventa, um relatório sobre a fraude em Espanha veio renovar o interesse sobre o tema da educação tributária. Assim, na sequência daquele relatório, foi constituído um grupo misto de trabalho, constituído por elementos da *Agencia Tributaria* e da Administração Educativa, responsável pela elaboração, pelo *Instituto de Estudios Fiscales*, do trabalho *La Educación Fiscal en el marco de la Educación Moral y Cívica* que esteve na origem do trabalho *Documento sobre la educación cívico-tributaria*, no qual se defendeu a educação tributária de crianças e jovens com o objetivo de incentivar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.
- IV. Em 2002, por resolução do *Director General de la Agencia Tributaria* de 27 de dezembro³⁷, foi criado um grupo de trabalho sobre educação tributária constituído por funcionários da *Agencia Tributaria* e do *Instituto de Estudios Fiscales*. Este grupo tinha por objetivo elaborar desenvolver uma série de atuações que deveriam servir de base para a futura atividade educativa que a Administração Tributária pretendia levar a cabo.

³⁶ MARIA LUÍSA DELGADO LOBO, ¿Por qué una educación fiscal?, p. 16.

³⁷ Na parte expositiva da resolução, diz-nos Ascensión Maldonado García-Verdugo (Ascensión Maldonado García-Verdugo, *El Programa de Educación Cívico-Tributaria. Origen, proceso de elaboración y desarrollo*, p. 19.), que se plasmavam as principais características do Programa de educação tributária, que se reconduziam às seguintes:

- Configurava-se como um projeto para incentivar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais;
- Constituía-se como um objetivo estratégico da *Agencia Tributaria*;
- Previa a colaboração com diferentes Administrações, nomeadamente a Administração Educativa;
- Previa-se aproveitar a experiência de outros países no âmbito da educação tributária;
- Desejava-se a colaboração técnica de educadores e psicólogos.

- V. Em 2003, aquele grupo de trabalho apresentou ao *Director General de la Agencia Tributaria* um relatório³⁸ que, além de dar conta das atividades por si desenvolvidas³⁹, propunha a implementação de um *Programa de Educación Cívico-Tributaria* no ordenamento jurídico espanhol.

O *Programa de Educación Cívico-Tributaria* assenta em três formas de atuação⁴⁰:

- I. A experiência pessoal que tem por objetivo aproximar as crianças, os jovens e os professores à realidade fiscal, através da realização de *jornadas de portas abertas* e visitas por parte da *Agencia Tributaria* a centros escolares.
- II. A formação *online*, através de um portal disponível na internet⁴¹, que, à semelhança do que acontece com o *Understanding Taxes Program*, põe à disposição de alunos e professores um conjunto de materiais e de recursos sobre educação tributária que podem ser utilizados dentro e fora da sala de aula. O acesso ao portal é livre, abrindo-se com uma página de início a qual permite o acesso a outras duas páginas: uma destinada aos professores e outra destinada aos alunos, ambas com conteúdos diferentes⁴²;

³⁸ De acordo com Ascensión Maldonado García-Verdugo (*Ibid.*, pp. 22,23, e 24.), este relatório apresentava quinze recomendações, as quais se reconduziam às seguintes:

- Subscrição de um *protocolo general de colaboración con el Instituto de Estudios Fiscales*, tendo sido celebrada uma convenção entre a *Agencia Tributaria* e o *Instituto de Estudios Fiscales* em abril de 2005;
- Convocatória de um concurso público para a elaboração do *Portal de Educación Cívico-Tributaria*, tendo o mesmo sido elaborado, com auxílio de uma empresa externa, entre janeiro e novembro de 2005;
- Promoção do *Portal de Educación Cívico-Tributaria*;
- Distribuição de materiais didáticos;
- Manutenção e atualização do *Portal de Educación Cívico-Tributaria*;
- Extensão do programa de educação tributária a bacharelatos e formação profissional;
- Organização de jornadas de *portas abertas* nas delegações da *Agencia Tributaria* e visitas a centros escolares;
- Organização de jornadas de *portas abertas* para os filhos dos funcionários da *Agencia Tributaria*;
- Preparação de jornadas de portas abertas e de visitas aos centros escolares;
- Organização de cursos de formação para os professores;
- Organização de novos cursos de formadores na *Agencia Tributaria*;
- Criação de um fórum para os formadores da *Agencia Tributaria*;
- Dar publicidade e difundir os avanços do programa de educação tributária;
- Tornar acessível o programa em diversas línguas;
- Inclusão do programa dentro da planificação da *Agencia Tributaria*.

³⁹ No âmbito dessas atividades foi realizada uma experiência piloto, nos meses de maio e junho de 2003, que consistiu na organização de umas jornadas de *portas abertas* nas delegações da *Agencia Tributaria*. Tais jornadas tiveram como objetivo aproximar os alunos do ensino obrigatório dos tributos e da Administração Tributária, bem como lançar o programa de educação tributária. O público-alvo das jornadas eram alunos entre os 10 e os 16 anos, sendo que foram realizadas cerca de cem jornadas, tendo participada delas cerca de três mil e sessenta alunos e duzentos e quatro professores. A experiência obteve uma avaliação bastante positiva, quer por parte das delegações da *Agencia Tributaria*, quer por parte dos alunos e professores que nela tiveram a oportunidade de participar. (*Ibid.*, 20 e 21).

⁴⁰ MARIA LUÍSA DELGADO LOBO,, «La educación fiscal como instrumento de lucha contra el fraude y la evasión fiscal», pp. 235 e 236 e MARIA LUÍSA VALDENE BRO GARCÍA, El Programa de Educación Cívico-Tributaria: el reto de la continuidad, in *La experiencia educativa de la Administración Tributaria Española - Doc. n.º 13/09*, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, pp. 41 e 42.

⁴¹ A que se pode aceder no seguinte endereço eletrónico:

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/HomeEducacion_es_ES.html.

⁴² Para mais informações sobre o portal disponível na internet, além de se poder consultar o *website* identificado na nota de rodapé anterior, pode ainda ler-se MARTA FERNANDÉZ-CUARTERO PARAMIO, El Programa de Educación Cívico-Tributaria: contenido y materiales, in *La experiencia educativa de la Administración Tributaria Española - Doc. n.º 13/09*, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, pp. 30-33.

- III. A formação de professores dos centros escolares, tendo as primeiras experiências começado em 2006 e, uma vez confirmado um resultado positivo, tendo-se estendido a todo o território através das *Delegaciones Especiales de la Agencia Tributaria* que começaram a trabalhar com os professores dos centros escolares da sua área em diversos cursos, encontros e jornadas.

O *Programa de Educación Cívico-Tributaria* começou com a realização de conferências, cursos e seminários, sendo que desde 2006 que a educação tributária foi introduzida nos currículos escolares do ensino obrigatório, através da unidade curricular *Educación para la Ciudadanía*, no âmbito do tema *Responsabilidad Fiscal*. O desenvolvimento deste programa não seria possível sem uma rede de *Formadores de Educación Fiscal*, constituído, a título voluntário, por funcionários da *Agencia Estatal de Administración Tributaria*⁴³.

Tomando como referência o ano de 2009, María Luísa Valdenebro García assevera que “en sus seis años de existencia el *Programa* ha conseguido un impacto considerable”⁴⁴, sendo que “los resultados más importantes del *Programa de Educación Cívico-Tributaria* se alcanzarán a largo plazo”⁴⁵, tal como se referiu *supra*, a respeito do nosso ordenamento jurídico.

2. Conclusões

No geral, pode-se reconduzir as conclusões alcançadas ao longo deste trabalho a três tópicos fundamentais.

Em primeiro lugar, pensa-se que um conceito de democracia plena não se esgota no exercício do direito de voto, mas apela a uma maior participação dos cidadãos, nomeadamente através do recurso a instrumentos típicos de uma democracia não só representativa, mas também participativa.

Em segundo lugar, deve-se dizer que é este conceito de democracia plena, ultrapassados os obstáculos normativo-fundamentais e práticos, que se propõe para o ordenamento tributário, por forma a desenvolver-se uma maior consciência ético-tributária e assim prevenirem-se futuros litígios.

Em terceiro e último lugar, conclui-se, admitindo, que a nossa ideia de maior democratização do sistema tributário, para alcançar os seus objetivos pressupõe, por sua vez, a existência já de um grau de consciência ético-tributária que se deve alcançar através daquele instrumento que é, para nós, um dos pilares fundamentais de uma sociedade, ou seja, a

⁴³ Para mais informações sobre esta rede de formadores, pode ler-se CONCHA RÓLDAN MUÑÍO, El elemento humano del Programa de Educación Cívico-Tributaria. La red de formadores de educación fiscal, em *La experiencia educativa de la Administración Tributaria Española - Doc. n.º 13/09*, Instituto de Estudios Fiscales, 2009, pp. 35-40.

⁴⁴ MARIA LUÍSA VALDENEBRO GARCÍA, El Programa de Educación Cívico-Tributaria: el reto de la continuidad, p. 44.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 45.

educação, em especial a educação tributária, à semelhança do que acontece já em outros ordenamentos jurídicos.