

# COMPLIANCE E DIREITO FISCAL

[https://doi.org/10.47907/livro/2023/dever\\_diligencia\\_empresas/cap08](https://doi.org/10.47907/livro/2023/dever_diligencia_empresas/cap08)

JOÃO PEDRO RODRIGUES\*

## 1. Introdução

A expressão “tax compliance” ocupa hodiernamente um lugar de destaque no domínio do direito fiscal<sup>1</sup>, tendo-se tornado um “conceito-chave” na modelação e transformação deste âmbito dogmático.

São diversos os âmbitos em que a centralidade das matérias de “compliance” tem sido precursora do desenvolvimento de soluções inovadoras que desafiam paradigmas e modelos de atuação que se estabilizaram ao longo do passado século. Por um lado, os fenómenos de “base erosion” e “profit shifting” evidenciaram o problema da “creative compliance”, levando a que se assumisse a necessidade de reagir ao [ab] uso de esquemas de planeamento fiscal agressivo que tornavam claro que a “compliance is not the solution but the problem”<sup>2</sup>; por outro

---

\* Univ Coimbra. IJ. FDUC.

<sup>1</sup> Referindo que, no direito fiscal, “Das Stichwort heißt Compliance”, v. Eckerhard SCHMIDT, “Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug”, in Werner WIDMANN, ed., *Steuervollzug im Rechtsstaat*, DStJG, vol. 31, Köln, 2008, 41. No mesmo sentido, Roman Seer menciona que a expressão “Tax compliance” entrou decisivamente no dicionário das administrações fiscais e do próprio direito fiscal, v. Roman SEER, “Reform der Steuerveranlagung”, in Norbert HERZIG / Manfred GÜNKEL / Ursula NIEMAN, ed., *Steuerberater – Jahrbuch 2004/2005*, Köln, 2005, 58.

<sup>2</sup> Sobre o fenómeno da *creative compliance*, Doreen MCBARNET, “When compliance is not the solution but the problem: From changes in law to changes in attitude”, in Valerie BRAITHWAITE, ed., *Taxing Democracy – Understanding Tax Avoidance and Evasion*, New York, 2003, 229-230, refere que a “essência da *creative compliance* reside no facto de poder ser defendida como *not non-compliance*. Com efeito, é esse o modo como é por vezes apresentada, como ‘não ilegal’, ou pela positiva, numa expressão bem conhecida, como ‘perfeitamente legal’. Apesar disso, tal como no não cumprimento, a essência do cumprimento criativo é o de escapar, intencionalmente, ao impacto fiscal da lei”.

lado, as matérias fiscais passaram a ser enquadradas no âmbito da responsabilidade social das empresas, sob o repto de uma “good tax governance”, enquanto uma dimensão integrante dos postulados de ESG, cuja preterição importa riscos reputacionais, criando-se uma pressão ética para uma atuação “beyond compliance”<sup>3</sup>; ainda por outro lado, o propósito de exponenciar a “voluntary compliance” levou à revisão dos pressupostos axiomáticos que haviam modelado o secular paradigma autoritário de intervenção da administração fiscal, assistindo-se, a partir de finais do século passado, a uma profunda revisão nesse *modus agendi*, no sentido de transformação das tradicionalmente antagónicas relações entre fisco e contribuintes em autênticas relações de envolvimento e de cooperação – “co-operative compliance”<sup>4</sup>.

Estão, assim, lançados os temas que permitem compreender as razões da importância do tema da “tax compliance”, e a sua centralidade no âmbito do direito fiscal.

---

<sup>3</sup> Quanto às relações entre “taxation”, “corporate governance” e “corporate social responsibility”, v. Wolfgang SCHÖN, ed., *Tax and Corporate Governance*, Berlin, 2008; Alfio VALSECCHI, “What corporate tax policy has to do with sustainability and how companies should deal with it”, *World Tax Journal* (Fevereiro, 2021) 113-137; Reuven S. AVI-YONAH, “Corporate taxation and Corporate Social Responsibility”, *New York University Journal of Law & Business* 11/1 (2014) 1-29; Judith FREEDMAN, “Defining taxpayer responsibility: In support of a general anti-avoidance principle”, *British Tax Review* 4 (2004) 332-357; J. L. M. GRIBNAU / A.-G. JALLAI, “Good tax governance and transparency – A matter of ethical motivation”, *Tilburg Law School Legal Studies Research Paper Series* 6 (2016) 1-16; Hans van DEN HURK, “Tax planning, Ethics and our new world”, *Bulletin for International Taxation* (Fevereiro 2018) 122-128; e Kalmén Hyman DATT, “Paying a fair share of tax and aggressive tax planning – A tale of two myths”, *eJournal of Tax Research* 12/2 (2014) 410-432; especificamente sobre os riscos reputacionais associados à estratégia fiscal das empresas, v. Catriona LAVERMICOCCA / Jenny BUCHAN, “Role of reputational risk in tax decision making by large companies”, *eJournal of Tax Research* 13/1, 5-50.

<sup>4</sup> Cf. Sagit LEVINER, “A new era of tax enforcement: From ‘Big Stick’ to Responsive Regulation”, in *University of Michigan Journal of Law Reform* 42 (2009) 381; Stuart HAMILTON, “Putting the client first – The Emerging Copernican Revolution of Tax Administration”, *Tax Notes International* 29 (2003) 569 e ss.; Valeria BRAITHWAITE, “A approach to tax compliance”, in IDEM, *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Aldershot, 2003, 1-11; Jenny JOB / Andrew STOUT / Rachel SMITH, “Culture change in three taxation administrations: From command-and-control to responsive regulation”, *Law & Policy* 29/ 1 (2007) 84-101; OECD, *Building Tax Culture, Compliance and Citizenship – A global source book on taxpayer education*, Paris, 2015; OECD, *Co-operative compliance: A framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013.

## 2. A complexidade do problema da *tax compliance*

No domínio do direito fiscal, o problema da complexidade constitui uma enfermidade de fácil diagnóstico, mas de difícil – ou até mesmo impossível – solução<sup>5</sup>, sendo que a matéria do cumprimento das obrigações fiscais pode ser vista simultaneamente como origem da própria patologia ou como metástase dessa complexidade.

Com efeito, na radiografia dogmática dos ordenamentos tributários vislumbra-se um sistema que se assemelha a um “unbeherrschbaren Monstrum”<sup>6</sup>, alimentado por uma hipertrofia normativa que converte o ordenamento num “puzzle de mil peças” constituído por “leis carregadas de exceções, de isenções, de regimes especiais, de normas que excepcionam as isenções, as exceções e os regimes especiais; de reenvios para fora do campo do direito (v.g. para os princípios contabilísticos); de normas ambíguas, não concretas e indeterminadas nos termos que utilizam e na realidade ou nas relações sociais a que se referem; (...) de normas que hoje declaram justo o que amanhã declaram injusto (...)”<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Segundo John Avery JONES, “Tax law: Rules or principles?”, *Fiscal Studies* 17/3, 63, “[t]here is nothing new in complaining about the complexity of tax legislation. Every generation does it”. Porém, apesar de ser consabido que o quadro fiscal permanece “volumoso, complicado e obscuro”, as tentativas de simplificação têm mostrado que “o problema pode ser de facto irresolúvel” [p. 64]. No mesmo sentido, v. Richard KREVER, “Plain English drafting, purposive drafting, principle-based drafting: Does any of it matter?”, in Judith FREEDMAN, ed., *Beyond boundaries: developing approaches to tax avoidance and tax risk management*, Oxford, 2008, 189, refere que “the talk of ‘reform’ and ‘simplification’ is as old as the tax itself”.

<sup>6</sup> Palavras da *Deutsche Steuer-Gewerkschaft*, citadas por Klaus TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Düsseldorf, 1999, 87.

<sup>7</sup> Cf. J. M. LAGO MONTERO, “De la litigiosidad y la justicia tributaria”, 512 e 513, in CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA *et al.*, coord., *Estudios en homenaje al professor Pérez de Ayala*, Madrid, 2007. A expressão é semelhante à de Klaus Vogel, citada por Klaus TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, 59-60 —, quando se afirma que “sind die Rechtsprinzipien, die unseren Steuergesetzen zugrunde liegen, besser: zugrunde liegen sollten, weithin nicht mehr wahrzunehmen, unkenntlich geworden. Sie sind durch eine Vielzahl von Änderungen und Ergänzungen, von Ausnahmen und wieder Ausnahmen zu diesen Ausnahmen so überlagert und entstellt, daß sie für die Betroffenen nicht mehr als Versuche einer gerechten Lastenverteilung zu erkennen sind”, caracterizando-se o “Steuerrecht” como “Chaos”, “Dschungel” ou “Perversion”.

São diversas, mas conhecidas, as causas de tamanha *loucura legislativa*<sup>8</sup>. Na economia da exposição, salienta-se a interseção de duas dimensões: por um lado, a complexidade está ineliminavelmente relacionada com as dimensões *extrafiscais* do imposto que se assume como *instrumento* de prossecução e realização de objetivos económico-sociais funcionalmente exorbitantes da sua função basilar<sup>9</sup>; por outro lado, da

<sup>8</sup> A expressão é de Richard VANN, “Improving tax law improvement: An international perspective”, in *Australian Tax Forum*, vol. 12, 222. Para uma análise do fenómeno da complexidade, remetemos para o nosso estudo João Pedro RODRIGUES, *O acordo na determinação da matéria tributável dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra, 2020, 51-56, e autores aí citados.

<sup>9</sup> Apesar do “sistema fiscal sempre ter servido vários objetivos”, as décadas recentes mostram poder falar-se numa “dramatic escalation in tax programs and provisions serving purposes other than traditional revenue raising” – Kristin HICKMAN, “Administering the tax system we have”, *Duke Law Journal* 63 (2014) 1728 –, criando uma teia de prescrições pouco inteligível, seja na relação causa-efeito – dividindo-se a doutrina em saber se essas exceções existem para que a carga tributária não seja insuportável ou se, a perda dessa receita, conduz a uma elevada tributação compensatória (v. Klaus TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, 60) –, seja na *expertise* necessária para a operacionalidade dos benefícios e no acréscimo que os mesmos provocam na afetação dos recursos da administração fiscal – v., sobre o problema em causa, o exemplo dado por Simon JAMES / Adrian J. SAWYER / Ian WALLSCHUTZKY, “Tax simplification: A review of initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom”, *eJournal of Tax Research* 13/1 (2015) 289; e as reflexões pertinentes de Klaus TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, 60-64. Note-se que estas considerações foram expressamente tidas em conta no *Relatório do grupo de trabalho*, apresentado sob o título *Reavaliação dos Benefícios fiscais*, onde se referiu a nociva banalização da utilização dos benefícios fiscais que “torna o sistema fiscal mais complexo, desse modo contribuindo para a deterioração da qualidade da sua gestão global na medida em que a torna muito difícil” – v. as conclusões e recomendações desse grupo de trabalho em Luís Máximo dos SANTOS, coord., *Reavaliação dos Benefícios Fiscais: relatório do Grupo de Trabalho criado por Despacho de 1 de maio de 2005 do Ministro de Estado e das Finanças*, Lisboa, 2005, 347 e ss.; para uma abordagem do fenómeno da extrafiscalidade, entre nós, cf. Fernando Rocha ANDRADE, *Benefícios Fiscais – A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento*, Coimbra, 2015, 253 e ss., especialmente 327 e ss.; Nuno de Sá GOMES, *Teoria geral dos benefícios fiscais*, Lisboa, 1991, 13 e ss.; José Casalta NABAIS, *Contratos fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Coimbra, 1994, 148 e ss., especialmente 165 e ss.; IDEM, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, 1998, 627 e ss.; IDEM, *Direito Fiscal*, Coimbra, 2016, 383 e ss., especialmente 401 e ss., onde o Autor faz “alusão ao complexo panorama dos benefícios fiscais”, considerando a matéria como “uma daquelas em que é mais visível a verdadeira contra-reforma fiscal levada a cabo pelo legislador depois da reforma fiscal dos anos oitenta do século passado”, a partir da constatação de que, “os benefícios fiscais voltaram a germinar ao sabor dos mais diversificados e, por vezes, subtis *lobbies* que, convenhamos, não honram o Estado de direito”.

mesma forma que o mundo se transformou numa arena global, também a complexidade se “globalizou”, exponenciada pela assimetria dos regimes fiscais da “world wide tax web”<sup>10</sup>.

No amplo horizonte globalizado, os impostos tornaram-se em “jogos sem fronteiras”, em que as peças do puzzle global não encaixam com a coerência necessária para evitar a possibilidade de erosão das bases tributáveis. A existência de fenómenos de concorrência fiscal mais ou menos prejudicial e as disparidades no tratamento tributário de realidades com alcance multinacional abriram espaços de planeamento e minimização da carga fiscal a que se foi reagindo num ciclo de “legislative tinkering”, em que o legislador vai sucessivamente aditando preceitos detalhados (“Detailvorschriften”), em reação a novas brechas ou nichos (“Steuernischen”) que a espeleologia tributária dos experts fiscais vai encontrando até que o legislador os ocupe e assim sucessivamente, como um “cat and mouse game”<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> Com efeito, as normas fiscais refletem a complexidade de uma tessitura social que se tornou *global* e em que o “*business environment*” se tornou progressivamente mais complexo e “sofisticado” – John Avery JONES, “Tax law: Rules or principles?”, 65 –, devendo reconhecer-se, com Simon JAMES / Adrian J. SAWYER / Ian WALLSCHUTZKY, “Tax simplification”, 286, que “uma análise do ambiente fiscal revela uma fortíssima tendência para a complexidade”, sendo disso exemplo, entre outros factores demográficos, educacionais, económicos ou tecnológicos, o fenómeno da *globalização*, que implica uma interdependência e mobilidade do capital e dos rendimentos do trabalho e das empresas, e que, segundo Maria Odete Batista de OLIVEIRA, *O intercâmbio de informação tributária*, Coimbra, 2012, 19, “tem significado uma liberalização crescente do comércio mundial, do investimento direto estrangeiro, da circulação de capitais e da movimentação de pessoas, aspetos que bem caracterizam a radical transformação dos padrões clássicos numa nova realidade económica que se move, não apenas numa sucessão de espaços nacionais, mas num contexto totalmente mundializado”.

<sup>11</sup> Judith FREEDMAN / Geoffrey T. LOOMER / John VELLA, “Corporate tax risk and tax avoidance: New approaches”, *British Tax Review* 1 (2009) 93, referem-se a um ciclo de “prescriptive legislation, loophole exploitation, and further prescriptive legislation” como um “cat and mouse game”; cf., também, Klaus TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, 60. Como se refere na recomendação da Comissão de 6 de dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo (2012/772/EU), “as estruturas de planeamento fiscal são cada vez mais sofisticadas e frequentemente os legisladores nacionais não dispõem de tempo suficiente para reagir, muitas vezes as medidas específicas antiabuso revelam-se inadequadas para responder eficazmente às novas estruturas de planeamento fiscal agressivo”. Tome-se por exemplo a sucessão de esquemas como o “Double Irish with a Dutch sandwich”, o “Single malt” ou o “Green Jersey”, usados pelas multinacionais tecnológicas americanas para evitar a tributação dos seus lucros.

Em tal contexto, a “tax compliance” é simultaneamente causa e resultado da complexidade dos sistemas fiscais, potenciando tanto o pagamento de um “Dummensteuer”, como o aproveitamento de uma teia de interstícios e assimetrias globais com vista ao não pagamento de imposto algum<sup>12</sup>.

Para além dessa relação de recíproca interferência entre a complexidade dos sistemas fiscais e a questão do cumprimento tributário, importa referir que a própria determinação do que se tenha por “tax compliance” constitui, em si mesmo, matéria de elevada complexidade, particularmente nos casos em que sejam fluidas, *et pour cause*, também incertas, inseguras e subjetivas as fronteiras do planeamento admissível, *maxime* nos casos em que a legislação fiscal possa ser mobilizada para a obtenção de um resultado não previsto pelo legislador ou quando não exista transparência na desvelar de uma situação de incerteza ou risco relativo ao cumprimento da lei<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Por um lado, a complexidade leva a que os contribuintes deixem na mão dos *experts* a interpretação-aplicação das leis fiscais, procurando um resultado interpretativo minimizador da sua carga fiscal, o qual pode, por vezes, encontrar-se no limbo da ilegalidade, e, dessa forma, potenciar o confronto em torno da licitude das operações desenvolvidas para o referido fim – *v.* Ana Clara BORREGO / Cidália M. Mota LOPES / Carlos M. Santos FERREIRA, “A perceção da complexidade fiscal e o recurso à ajuda de profissionais fiscais no cumprimento das obrigações tributárias”, in António Carlos dos SANTOS, Cidália LOPES, coord., *Fiscalidade – Outros olhares*, Porto, 311 e ss.; por outro lado, temos aqueles que pagam um “Dummensteuer”, e/ou que, pela falta de perceção dos conteúdos normativos e pelo parco conhecimento relativo ao integral cumprimento das plúrimas obrigações fiscais, são arrastados para o que atualmente se designa por “incumprimento involuntário” (“unintentional noncompliance”), correndo o risco de serem duplamente sancionados, seja por efetuarem declarações que conduzem a um valor de imposto que não seria devido, seja pelo incumprimento *tout court*, i. é, ainda que involuntário, de uma dada obrigação fiscal – *v.*, por todos, Nina OLSON, “Procedural justice for all: A taxpayer rights analysis of IRS earned income credit compliance strategy”, *Advances in taxation* 22 (2015) 27. Nestes termos, é completamente acertada a observação de Valerie BRAITHWAITE, “Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions”, in IDEM, *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Aldershot, 2003, 17 – “[i]n taxation context, law is complex, changing and ambiguous, and can be broken unintentionally as well as intentionally”.

<sup>13</sup> Tenham-se em mente as situações em que a OCDE assentou a noção de planeamento fiscal agressivo no “Study into the role of tax intermediaries”, no qual se identificaram duas áreas de preocupação: “planning involving a tax position that is tenable but has unintended and unexpected tax revenue consequences” e “taking a tax position that is favourable to the taxpayer without openly disclosing that there

### 3. “Creative compliance”

A expressão “creative compliance” é apresentada por Doreen McBarnet para retratar as situações de planeamento fiscal em que uma prescrição legal é literalmente cumprida, com o objetivo de evitar materialmente o impacto material da lei fiscal<sup>14</sup>, encontrando justificação na máxima de que as empresas podem organizar os seus negócios de modo a pagar o mínimo de imposto possível e na visão do imposto como um custo que a administração das empresas deve evitar com base numa racionalidade económica e por dever funcional<sup>15</sup>.

Em termos operativos, a “creative compliance” refere-se à exploração de assimetrias, vazios de regulamentação ou articulação de aspetos técnicos entre sistemas legais, com vista à diminuição da carga fiscal, através de instrumentos ou construções que atuam ao nível da erosão da matéria tributável e/ou da alocação de lucros em jurisdições de

---

is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law” – OECD, *Study into the role of tax intermediaries*, Paris, 2008, 10-11. Judith FREEDMAN / Geoffrey T. LOOMER / John VELLA, “Corporate tax risk and tax avoidance”, 74 e ss., in Judith FREEDMAN, ed., *Beyond boundaries: developing approaches to tax avoidance and tax risk management*, Oxford, 2008, considerando que a noção de planeamento fiscal agressivo constante do “Study into the role of tax intermediaries”, da OCDE, está longe de ser pacífica, dão conta da dificuldade de definir a realidade do planeamento fiscal agressivo e de desenhar a fronteira entre o que constitui um comportamento fiscalmente aceitável ou inaceitável em matéria de planeamento. Desde logo, pode “alegar-se que o facto das consequências fiscais de uma transação não serem aquelas que a administração esperava que fossem não significativas ou que as mesmas não sejam as que o legislador admitiu”; por outro lado, pode, também, invocar-se que “o teste sobre se o planeamento fiscal é ‘aceitável’ deve fazer-se face ao que o legislador disse, como interpretado pelos tribunais e não face ao que as autoridades fiscais supõe que a norma quer dizer”. Em todo o caso, os autores relacionam os problemas levantados pela indefinição e imprecisão conceitual, e, inclusivamente, da existência de uma nova abordagem ao “desenho” das normas legais, com a necessidade de existir uma relação de confiança. No artigo citado, as personalidades do universo empresarial entrevistadas aplaudiram o esforço do HMRC no sentido de rápida resolução das controvérsias por acordo, mas consideram que o problema do desenhar a linha entre evitação fiscal (num sentido pejorativo) e planeamento, constituía matéria que devia ser resolvida, em último caso, pelo legislador e pelos tribunais.

<sup>14</sup> Doreen MCBARNET, “When compliance is not the solution”, 229. No mesmo sentido, Hans GRIBNAU, “Soft law and taxation: The case of the Netherlands”, *Legisprudence* 1/3 (2007) 317; e Judith FREEDMAN, “Defining taxpayer responsibility”, 346.

<sup>15</sup> Cf. Richard HAPPÉ, “Multinationals, Enforcement Covenants and fair share”, *Intertax* 35/10, 538; e Hans GRIBNAU, “Soft law and taxation”, 317.

escassa ou nula tributação, sendo, por isso, apresentada como uma forma de “gaming the system” ou “gaming the rules”<sup>16, 17</sup>.

O recurso a estas técnicas tornou-se uma prática generalizada pelas multinacionais que, com a globalização, a digitalização e a desmaterialização da economia, por um lado, e a concorrência fiscal, por outro, encontravam terreno fértil para desenhar e colocar em ação os mais sofisticados esquemas de planeamento fiscal<sup>18</sup>.

No entanto, na sequência da crise das dívidas soberanas e da divulgação pública das práticas de “creative compliance” por parte de grandes empresas multinacionais, o fenómeno BEPS (“base erosion and profit shifting”) motivou uma reação, à escala global, sob o objetivo assumido de redução das injustiças e iniquidades fiscais geradas por tais práticas<sup>19</sup>, substituindo-se a “race to the bottom” por soluções

---

<sup>16</sup> Cf. Maarten de WILDE, “On the future of business income taxation in Europe”, *World Tax Journal* 12/1 (2020) 88; e J. L. M. GRIBNAU / A.-G. JALLAI, “Good tax governance and transparency”, 4-5; Hans GRIBNAU, “Soft law and taxation”, 317; e Richard HAPPÉ, “Multinationals, Enforcement Covenants and fair share”, 538.

<sup>17</sup> Distingue-se, assim, da mobilização direta de instrumentos de planeamento fiscal intencionalmente colocados pela legislação como forma de prossecução de interesses públicos extrafiscais, como também notam J. L. M. GRIBNAU / A.-G. JALLAI, “Good tax governance and transparency”, 4. Os autores relevam nesse sentido que a existência de benefícios fiscais como meio de prossecução de objetivos económicos, sociais ou culturais, podem originar uma taxa de imposto efetiva mais baixa, mas o planeamento fiscal orientado para a mobilização desses benefícios não pode ser considerado “agressivo”.

<sup>18</sup> Cf. Richard HAPPÉ, “Multinationals, Enforcement Covenants and fair share”, 537-539. Jacob FONSECA, “The rise of ESG investing: How aggressive Tax Avoidance affects Corporate Governance & ESG analysis”, *Illinois Business Law Review* 25 (2020) 12-13, refere um relatório da *Fair Tax Mark*, de dezembro de 2019, onde se afirma que as *Silicon Six* – Google, Facebook, Microsoft, Apple, Amazon e Netflix – conseguiram evitar o pagamento de 100 mil milhões de dólares de impostos no espaço de uma década através de esquemas de “creative compliance”.

<sup>19</sup> A resposta às “estratégias que exploram lacunas e discrepâncias nas regras fiscais e que utilizam complexas construções internacionais como instrumentos de planeamento tributário”, foi dada pela OCDE através do “Plano BEPS”. Este plano, de 15 ações, assentou em três pilares fundamentais: coerência, substância e transparência. Coerência, na tributação do rendimento no âmbito internacional, através da eliminação de assimetrias e lacunas nas regras de tributação internacional, com destaque para as entidades e instrumentos híbridos (ação 2), as sociedades estrangeiras controladas (ação 3), a dedução de juros e pagamentos financeiros (ação 4) e a concorrência fiscal prejudicial (ação 5); substância, na alocação do poder tributário em linha com o local onde o valor é efetivamente gerado, relevando aqui as regras relativas ao abuso de tratados (ação 6), ao estabelecimento permanente (ação 7) e à matéria dos preços de

que progressivamente foram desvelando uma maior harmonização, compromisso, transparência e cooperação dos Estados e que abriram caminho a um novo paradigma na tributação internacional<sup>20</sup>.

O cerco ao planeamento fiscal agressivo, *maxime* nos casos em que seja discutível a artificialidade de uma operação ou de uma estrutu-

---

transferência, com particulares desenvolvimentos no que respeita a intangíveis (ações 8, 9 e 10); e transparência nas relações entre as multinacionais e as administrações fiscais e destas entre si, como pressuposto pela análise e monitorização das medidas BEPS (ação 11), pela divulgação de práticas de planeamento fiscal agressivo (ação 12), pelas exigências de documentação em matéria de preços de transferência e os relatórios “país a país” (ação 13) e na adoção de mecanismos de resolução de conflitos (ação 14). Para além destas ações específicas, o plano geral de ação compreendia também a necessidade de enfrentar os desafios da economia digital (ação 1), propósito que se encontra subjacente à modelação das restantes ações, e uma última ação que visava a implementação do plano através de um instrumento multilateral (ação 15). A este plano viria a suceder o comumente designado plano BEPS 2.0, assente numa solução de dois pilares que viria a ser aprovada por 137 jurisdições com vista a “enfrentar os desafios fiscais da digitalização da economia” e que prevê a alocação parcial dos direitos de tributação às “jurisdições de mercado” (Pilar um) e o estabelecimento de um nível mínimo global de tributação efetiva não inferior a 15% (Pilar dois). A UE vem seguindo de perto estas ações, tendo desenvolvido o seu próprio plano de ação, em 2015, visando assegurar uma tributação justa tendo em conta o local em que os lucros são gerados, um aumento da transparência e uma maior coordenação entre os Estados membros. As práticas de planeamento fiscal agressivo estiveram na origem da adoção da “Anti Tax Avoidance Directive”, a Diretiva 2016/1164, de 12 de junho de 2016, que estabeleceu regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, com particular destaque para o estabelecimento de uma cláusula geral antiabuso e para o estabelecimento de regras anti-elisivas relativamente a sociedades estrangeiras controladas e aos instrumentos e entidades híbridas. Mais recentemente, apresentada pela Comissão uma proposta de diretiva relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais na União, visando implementar, neste espaço e com as adaptações impostas pelo mercado interno, as regras desenvolvidas no âmbito do Pilar dois do plano BEPS 2.0.

<sup>20</sup> Muitos Autores têm sustentado a existência de uma alteração de paradigma na tributação internacional na sequência do plano BEPS 2.0 – v. Carlo GARBARINO, “A critical evaluation of the international impact of the minimum tax”, *Internacional Tax Studies* 6 (2022) 15-16; e Maarten de WILDE, “Towards a ‘2020s Compromise’ in international taxation: Reflections on an Emerging new tax paradigm”, *Bulletin for International Taxation* 76/4, 207-215. Reuven AVI-YONAH, “The International tax regime at 100: Reflections on the OECD’s BEPS Project”, *Bulletin for International Taxation*, November/December, 2021, 522-526, considera, porém, que as medidas agora em discussão constituem uma evolução e não uma revolução do sistema fiscal internacional por terem simetria com propostas e princípios já conhecidos no âmbito fiscal.

ra que possibilite o planeamento fiscal, acaba por associar à “creative compliance” riscos acrescidos e uma incerteza sobre se a admissibilidade de tal atuação sobreviverá a uma potencial disputa com a administração<sup>21</sup>, tornando essencial uma adequada gestão do risco fiscal do ponto de vista da “corporate governance”<sup>22</sup>.

#### 4. “Beyond compliance”

Na sequência do exposto no ponto anterior, cumpre observar que as questões de “tax compliance” passaram a ter uma importância para as empresas que vai para além da perceção do imposto como um custo. Com efeito, a matéria da “tax compliance” é hodiernamente abordada em paralelo relacional com a temática da responsabilidade social das empresas e dos cânones ESG (“Environmental, Social and Governance”), levando a que as estratégias e políticas fiscais das empresas passem a ser compreendidas como um dos fatores relacionados com o cumprimento dos objetivos de desenvolvimento sustentável vertidos na Agenda 2030 das Nações Unidas<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> V. Reuven S. AVI-YONAH, “Corporate taxation”, 1.

<sup>22</sup> Sobre a importância da “corporate governance” na fiscalidade atual pós-BEPS, v. J.M. CALDERÓN CARRERO, “Corporate Governance 2.0”, 110-122.

<sup>23</sup> Wolfgang SCHÖN, “Tax and Corporate Governance: A legal approach”, in IDEM, ed., *Tax and Corporate Governance*, 35, menciona que a chamada à colação do conceito da responsabilidade social das empresas como instrumento para reduzir as práticas de planeamento fiscal agressivo é recente. Não obstante, é manifesto que, hodiernamente, vem-se entendendo que a matéria fiscal constitui um elemento essencial daquela responsabilidade, como expressamente se assume no *Working paper “Corporate Social Responsibility and tax”*, da “Comissão Plataforma para a boa governação fiscal”, de 10 de março de 2021, disponível em <[https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-03/210310\\_platform\\_meeting\\_-\\_csr\\_taxation\\_paper.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-03/210310_platform_meeting_-_csr_taxation_paper.pdf)> (acesso: fevereiro 2022). Mais impressionantemente, o relatório da primeira conferência da *Platform for Collaboration on Tax*, realizada em 2018, sob o tema “Taxation & SDGs” (disponível em <<https://www.oecd.org/tax/tax-global/first-global-conference-of-the-platform-for-collaboration-on-tax-february-2018.pdf>>) evidencia claramente a relação entre os impostos e os “Objetivos de Desenvolvimento Sustentável”. Cf., também, sobre a relação entre impostos e a responsabilidade social das empresas, Alfio VALSECCHI, “What corporate tax policy has to do with sustainability”, 113-137; Reuven S. AVI-YONAH, “Corporate taxation”, 1-29; Judith FREEDMAN, “Defining taxpayer responsibility”, 332-357.

Definindo-se a “Corporate Social Responsibility” como a responsabilidade das empresas pelo impacto que causam na sociedade<sup>24</sup>, emerge daí a necessidade de se ter em consideração, para além da solipsista perspectiva do “shareholder”, o interesse de uma vasta comunidade de “stakeholders”<sup>25</sup>, cada vez mais consciente quanto à “forma como conduzem os negócios” e preocupada com os impactos ambientais e sociais decorrentes da atividade das empresas, motivando exigências acrescidas de reporte de informação e transparência. Neste cenário, afirma-se que as estratégias fiscais “têm um papel fundamental na mensuração do impacto social das empresas: uma vez que o pagamento dos impostos constitui uma forma indireta, mas concreta, através da qual as empresas contribuem para a prosperidade das sociedades, uma política fiscal ‘injusta’ – ainda que formalmente de acordo com a lei – será vista pelos ‘stakeholders’ como subversiva do propósito global de sustentabilidade”, comprometendo a realização dos objetivos de desenvolvimento sustentável<sup>26</sup>.

Na arena global, as empresas estão cada vez mais sujeitas ao “reputational risk”, o que introduz um novo fator de ponderação na definição das suas políticas fiscais. O repto da transparência e a pressão da “comunidade solidária dos contribuintes”, coloca a adoção de estratégias de “aggressive tax planning” sob um escrutínio sem precedentes, que tem reflexos na reputação do nome ou da marca, e, em última análise, no valor das respetivas participações sociais<sup>27</sup>. Consequentemente, a ideia de maximização dos resultados fiscais no interesse dos acionistas tende atualmente para uma ponderação com a “social responsibility”,

---

<sup>24</sup> Reuven S. AVI-YONAH, “Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior”, in Wolfgang SCHÖN, ed., *Tax and Corporate Governance*, 183; e *Working paper “Corporate Social Responsibility and tax”*, da “Comissão Plataforma para a boa governação fiscal”, de 10 de março de 2021, mencionado na nota anterior.

<sup>25</sup> Cf. OECD, *G20/OECD Principles of Corporate Governance*, Paris: OECD Publishing, 2015, 34-36.

<sup>26</sup> Alfio VALSECCHI, “What corporate tax policy has to do with sustainability”, 116.

<sup>27</sup> Michelle HANLON / Joel SLEMROD, “What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement”, *Journal of Public Economics* 93 (2009) 126-141, apresentaram evidências dessa realidade, particularmente nas empresas que estão mais expostas à reação e boicote por parte dos consumidores.

implicando que as expectativas comunitárias sejam refletidas como parâmetro de análise<sup>28</sup>.

A “good tax governance” das empresas requer, conseqüentemente, que sejam identificadas as estratégias e os riscos e que os procedimentos de decisão sejam assumidos pelas respetivas administrações: “a razoabilidade da planificação fiscal agressiva e da minimização do imposto pode ser reapreciada através da lente da responsabilidade social corporativa e as empresas que não pagam a sua “fair share of taxes” arriscam a hostilidade do público e um dano reputacional grave”, mesmo quando tal atuação possa ter-se por imperscrutável sob a ótica de uma legalidade estrita<sup>29</sup>. *Mutatis mutandis*, também por parte dos investi-

---

<sup>28</sup> Neste contexto, a inclusão dos interesses dos “stakeholders” na política fiscal da empresa não se opõe à perspectiva do “shareholder”, mas constitui uma forma de exponenciar um crédito reputacional que assegura a longo prazo o lucro empresarial, como refere Wolfgang SCHÖN, “Tax and Corporate Governance: A legal approach”, 36. J.M. CALDERÓN CARRERO, “Corporate Governance 2.0: The role of tax control frameworks following the OECD/G20 base erosion and profit shifting project”, *Bulletin for International Taxation* 74/3 (2020) 111, menciona a existência de “um novo clima fiscal” que afecta a perceção sobre os impostos pagos por uma empresa, considerando compatível a maximização do lucro com a responsabilidade daquela perante os seus *stakeholders* e a comunidade em geral. Nesta base, o pagamento do imposto aparece evidenciado como uma contribuição da empresa para o desenvolvimento da sociedade e para a realização de atividades em benefício dos seus cidadãos. Segundo o Autor, esta posição não implica o abandono de um planeamento fiscal legítimo e de acordo com a lei, mas sim o abandono de práticas agressivas de minimização fiscal e de uma estratégia de cumprimento fiscal orientada para esse objetivo.

<sup>29</sup> *V.*, nesse sentido, as conclusões de Catriona LAVERMICOCCA, “Managing tax risk and compliance”, *The Tax Specialist* 13/2, 67 e ss., referindo que a identificação dos riscos fiscais de uma empresa decorre dos princípios da “good governance” e reflete, nessa ótica uma mudança de atitude e de cultura ao nível da gestão das empresas. Os aspetos reputacionais foram, também, analisados por Catriona LAVERMICOCCA / Jenny BUCHAN, “Role of reputational risk in tax decision making by large companies”, *Journal of Tax Research* 13/1, 5-50, que retoma as conclusões anteriores, desenvolvendo, em maior medida, a questão do risco reputacional como elemento sinalagmático do risco fiscal, referindo-se a “existência de uma tendência para um maior conservadorismo na estratégia de planeamento fiscal internacional das empresas. Verifica-se uma alteração na perceção relativa às matérias reputacionais que está a começar a afetar o modo como as empresas encaram as questões de planeamento fiscal” [p. 6]. Face à perceção da “responsabilidade social das empresas”, começa, também, a ser apreciada a propriedade ou a agressividade das estratégias de planeamento e minimização fiscal, existindo o risco real de as empresas que não pagam a sua “fair share of taxes” enfrentarem a hostilidade do público e de sofrer graves danos reputacionais, mencionando

dores, uma política de planejamento fiscal agressivo pode representar um acréscimo de incerteza que compromete a sua confiança, passível de gerar um “cash flow risk” na esfera da empresa<sup>30</sup>.

Questão mais controversa será a de saber o que constitui a “fair share of taxes” ou o “right amount of tax” que deva ser suportado por uma determinada empresa. Com efeito, trata-se de um problema que, tal como surge equacionado, tende a ultrapassar as fronteiras do jurídico, para se fundir com considerações de ordem ética ou moral que também perpassam a lógica da responsabilidade *social* das empresas<sup>31</sup>. Num quadro estritamente jurídico, o valor do imposto a pagar é o resultado da aplicação da lei fiscal, pelo que a determinação a obrigação fiscal que o ordenamento faz recair sobre as empresas é efetuada *de acordo* com lei e, na determinação desse valor, podem influir decisões de planejamento fiscal. O discurso da “fair share” vai para além

---

as Autoras, como exemplo, caso *Starbucks* ocorrido no Reino Unido, em 2012, com grandes protestos públicos face ao anúncio de que a empresa não havia pago os impostos devidos. Na sequência disso, e em face da proporção que o problema assumiu na reputação da *Starbucks*, a empresa anunciou que, independentemente do lucro, pagaria em 2013 e 2014 vinte milhões de libras de forma voluntária. Cf., ainda, Hans GRIBNAU, “Soft law and taxation”, 320, que cita a seguinte conclusão de um estudo da KPMG: “governance, corporate social responsibility and ethics mean that even legal tax-minimization activity can generate reputational liabilities that can destroy shareholder value”.

<sup>30</sup> Jacob FONSECA, “The rise of ESG investing”, 18, menciona que as agências de *rating* e os investidores institucionais têm em conta as estratégias de planejamento fiscal como elemento crucial da sua análise de ESG, devendo ser repensadas tais políticas em face da crescente importância do conceito de “investimento sustentável”.

<sup>31</sup> Cf. Pasquale PISTONE, “The long march of international taxation towards a global tax legal order”, *World Tax Journal* 5/3, 304. J. L. M. GRIBNAU / A.-G. JALLAI, “Good tax governance and transparency – A matter of ethical motivation”, *Tilburg Law School Legal Studies Research Paper Series* 06/2016 (2016) 1-16, sustentam que a ética e a moral têm um papel fundamental na determinação dos riscos associados ao aproveitamento das vantagens do planejamento fiscal. Também mencionando essa dimensão, Reuven S. AVI-YONAH, “Corporate taxation”, 29. Peter ESSERS, “International tax justice between Machiavelli and Habermas”, *Bulletin for International Taxation* 68/2, 56, refere que o conceito ético e filosófico de “fair share” é juridicamente imprestável. Sobre a influência da *corporate social responsibility* e os argumentos de “moral” no cumprimento das obrigações tributárias, v. Judith FREEDMAN, “Defining taxpayer responsibility”, 332-357. Em sentido crítico quanto à possibilidade de “injustiça” oposta por sobretributação, v. Hans van DEN HURK, “Tax planning”, 122-128; e Kalmen Hyman DATT, “Paying a fair share of tax and aggressive tax planning”, 410-432.

dessa obrigação, implicando um “self-restraint” quanto à adoção de estratégias fiscais exploratórias de vantagens fiscais não queridas ou intencionalmente previstas pelo legislador, resultando daí um apelo a um planeamento fiscal mais modelado por uma responsabilidade ética do que propriamente pelos cânones jurídicos, o que acarreta um juízo não inteiramente jurídico das empresas sobre a carga fiscal que estão dispostas a assumir através da renúncia a esquemas de “creative compliance”<sup>32</sup>.

A importância da transparência sobre as políticas e estratégias fiscais das empresas na relação com os “stakeholders” veio ampliar as exigências de divulgação e de reporte, para além de uma visão formalista de cumprimento das obrigações declarativas perante a administração fiscal<sup>33</sup>.

Destaca-se, neste domínio, o padrão de reporte em matéria fiscal desenvolvido pela *Global Reporting Initiative*, a GRI 207, como parte do conjunto de normas a ser utilizado no relato dos impactos das organizações na economia, no meio ambiente e na sociedade. A relevância desse relato é justificada pelo entendimento de que “a abordagem fiscal de uma organização define a forma como se equilibra o cumprimento das obrigações fiscais com o negócio e com as expectativas éticas, sociais e relacionadas com o desenvolvimento sustentável”<sup>34</sup>, pelo que a norma permite trazer publicidade e comparabilidade sobre as práticas fiscais das empresas em domínios como a sua abordagem aos riscos fiscais e a gestão dos mesmos<sup>35</sup>, a divulgação da carga fiscal, país a país, associada às jurisdições onde é desenvolvida

---

<sup>32</sup> Em sentido crítico, *v.* Hans van DEN HURK, “Tax planning, Ethics and our new world”, 122-128; e Kalmes Hyman DATT, “Paying a fair share of tax and aggressive tax planning”, 410-432.

<sup>33</sup> Alfio VALSECCHI, “What corporate tax policy has to do with sustainability”, 122, refere que a informação fiscal exigida por lei não dá informação suficiente para avaliar o impacto social das políticas fiscais das empresas e para as encorajar a ir para além de cumprir as regras.

<sup>34</sup> GRI 207: TAX 2019, disponível em <<https://www.globalreporting.org/standards/media/2482/gri-207-tax-2019.pdf>>, p. 6 (acesso: fevereiro 2021).

<sup>35</sup> A GRI 207: TAX 2019, p. 7, define como riscos fiscais os que estão “associados às práticas tributárias da organização que possam produzir um efeito negativo nos seus objetivos ou causar danos financeiros ou reputacionais. Incluem riscos de conformidade ou riscos relacionados com posições tributárias incertas, mudanças na legislação ou uma perceção de práticas fiscais agressivas.

a atividade da empresa<sup>36</sup> ou a forma como se relaciona com os “stakeholders”<sup>37</sup>.

A mesma teleologia imanente a tal relato da informação fiscal foi projetada na Diretiva da UE 2021/2101, de 24 de novembro, que disciplinou a divulgação de informações relativas ao imposto sobre o rendimento numa lógica “país a país”. Este instrumento é apresentado “enquanto uma ferramenta para o aumento da transparência das empresas e o reforço do escrutínio público (...) dos impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas que exercem atividades na União, a fim de continuar a fomentar a transparência e a responsabilidade das empresas, contribuindo assim para o bem-estar das nossas sociedades”. Nessa medida, a informação obrigatoriamente divulgada permitirá perscrutar o “nível de cumprimento das obrigações fiscais por parte de determinadas empresas multinacionais com atividade na União e o impacto que o cumprimento das obrigações fiscais tem na economia real”, servindo “o interesse económico geral (...) para a proteção dos investidores, credores e outros terceiros em geral, e contribuindo assim para reconquistar a confiança dos cidadãos da União na equidade dos sistemas fiscais nacionais”<sup>38</sup>.

Também nesta iniciativa se apelou à responsabilidade social das empresas como parâmetro de boa governação fiscal, constituindo um forte incentivo para mitigar ou reduzir as práticas de “tax avoidance” que levam à erosão das bases tributárias e permitem a transferência

---

<sup>36</sup> GRI 207: TAX 2019, p. 10-13. Entre outras informações a relatar, incluem-se aqui as receitas provenientes de vendas, as provenientes de transações intragrupo com outras jurisdições fiscais, o valor dos lucros antes do pagamento de impostos, os bens tangíveis que não sejam caixa ou equivalentes, o valor do imposto sobre o rendimento pago em regime de caixa, o imposto de rendimento que incide sobre os lucros e uma explicitação dos motivos para a existência de diferença entre o imposto sobre o rendimento incidente sobre o lucro e o imposto devido se sua taxa for aplicada aos lucros antes do pagamento de impostos.

<sup>37</sup> GRI 207: TAX 2019, p. 8.

<sup>38</sup> Diretiva (EU) 2021/2101 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 24 de novembro de 2021, que altera a Diretiva 2013/34/EU no que respeita à divulgação de informações relativas ao imposto sobre o rendimento por determinadas empresas e sucursais, publicada no Jornal Oficial da União Europeia de 1 de dezembro de 2021. Sobre a Diretiva, *v.* Susanne VERLOOVE / Peter HOVING / Roberto AVILES GUTIERREZ, “EU public country-by-country reporting”, *International Transfer Pricing Journal* 29/3 (2022) 153-160; e Patrick VELTE, “The new european public country-by-country reporting requirement”, *European Taxation* (Abril, 2022) 168-172.

de lucros para países de baixa ou nula tributação. Trata-se, em suma, de um exemplo de uma “nudging strategy” que pretende conduzir as empresas a um planeamento fiscal *sustentável*, refreando a mobilização de estratégias eticamente discutíveis, ainda que, *prima facie*, juridicamente admissíveis<sup>39</sup>.

## 5. “Co-operative compliance”

A reflexão sobre a “tax compliance” levou também a que se reconfigurassem as relações entre a administração e os contribuintes e os instrumentos e pautas de atuação que as modelavam.

Essa reconfiguração foi alavancada na consideração de inúmeros estudos produzidos pelas ciências sociais e económicas que se debruçaram sobre as questões do cumprimento das obrigações fiscais, apontando falhas estruturais ao paradigma de “rational choice” de Allingham e Sandmo<sup>40</sup>. De facto, no plano de atuação das administrações tributárias, constatou-se que a “deterrence approach” não teve qualquer efeito nos esquemas de planeamento fiscal por parte das multinacionais e que a abordagem tradicional de “command and control”, pressuposta pela “rational choice”, de cunho essencialmente repressivo, fomentava uma relação de “cops and robbers”, um jogo de “catch me if you can” e uma “adversarial approach”<sup>41</sup> que comprometia o cumprimento

---

<sup>39</sup> Nesse sentido, Patrick VELTE, “The new European public country-by-country reporting requirement”, *European Taxation*, Abril, 2022, 171, refere: “(...) the focus of public CbC reporting is more related to unethical, but legal, tax planning. In line with the current European discussions on sustainable corporate governance regulations (...) public CbC reporting should reduce the range of unethical tax practices and thus the flexibility of tax management”. Cf., também, Hans GRIBNAU, “Soft law and taxation”, 320.

<sup>40</sup> Nas últimas décadas, como referem Joel Slemrod e Caroline Weber, assistiu-se a uma verdadeira “explosão” desses estudos a propósito das determinantes do (in) cumprimento das obrigações fiscais – v. Joel SLEMROD / Caroline WEBER, “Evidence of the invisible: Toward a credibility revolution in the empirical analysis of tax evasion and the informal economy”, *International Tax and Public Finance* 19 (2012) 26. Tais estudos tiveram uma ampla ressonância nos trabalhos da OCDE e em diversas administrações fiscais que se adaptaram aos resultados evidenciados.

<sup>41</sup> Hans GRIBNAU, “Soft law and taxation”, 316 e ss., refere que os resultados dessa abordagem desencadearam a necessidade de adoção de um novo método de governança distinto do habitual “control-and-punishment”, tendo as autoridades fiscais tomado consciência da importância que um “fair treatment of taxpayers” teria sobre

voluntário das obrigações fiscais e exponenciava a lógica de minimização da carga fiscal.

Nessa ótica, o desenvolvimento de “estratégias de cumprimento” mais sofisticadas, em que a própria administração assume um “papel mais proactivo na construção de uma cultura de cumprimento voluntário dos impostos”, tornou evidente que “o estereótipo do ‘taxman’ a cobrar impostos através de um processo de detecção do incumprimento e de imposição de penalidades”, não só oferecia uma “visão demasiado simplista da realidade das modernas administrações fiscais”, como ignorava a “ideia essencial de que a atuação dos contribuintes está fortemente relacionada com a atuação da autoridade perante eles” e que “a resposta comunitária ao sistema fiscal e às autoridades fiscais é multi-dimensional, permutável, e tem tanto a ver com relações sociais, como com aspetos técnicos ou administrativos”<sup>42</sup>.

---

essas práticas. Também John BRAITHWAITE, *Markets in vice, markets in virtue*, Oxford, 2005, 17, reconhece o fracasso da abordagem tradicional relativamente ao fenómeno mencionado, considerando que a abordagem tradicional de “command and control” não produziu outro resultado para além do “jogo do gato e do rato” se ter tornado uma técnica legislativa tão recorrente como inconsequente.

<sup>42</sup> V. Valeria BRAITHWAITE, “Dancing with tax authorities”, 15-39. Natalie TAYLOR, *Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities*, Canberra, 2002, 71 e ss., refere que “a compreensão dos processos de identidade social é fundamental para perceber quais os fatores que motivam o comportamento numas situações e não em outras; tratar os contribuintes como meros agentes racionais, egoístas e atores maximizadores de utilidades em todas as situações limita a capacidade ao nível da compreensão dos processos determinantes do cumprimento fiscal”. Com efeito, no seu entendimento, o papel das autoridades é assaz importante no que respeita às atitudes fiscais. “Quanto menos representativas forem as autoridades fiscais, mais resistentes serão os contribuintes e mais negativa a sua postura quanto ao pagamento dos impostos. Isto porque essas autoridades são entendidas como ilegítimas porque não nos representam de forma apropriada. Decisões tomadas por uma autoridade ilegítima são vistas por inválidas, afastando a obrigação de a elas obedecer”. Logo, “se há fatores, para além do interesse egoísta que determinam o comportamento fiscal, então, a mera vigilância e a coação são provavelmente ineficazes pela simples razão de que os seus pressupostos são questionáveis”. De forma a promover o cumprimento voluntário com as leis fiscais, é, assim, “absolutamente necessário que as autoridades fiscais sejam vistas como representativas dos contribuintes através da assunção de valores e princípios de atuação justa, neutral e imparcial. Administrações autoritárias afetam as atitudes relacionadas com o cumprimento das obrigações”.

Duncan BENTLEY, “Definition and developments”, in IDEM, ed., *Taxpayers’ Rights: An International Perspective*, Adelaide, 1998, 11, refere que a relação entre a administração e os contribuintes deve afastar-se das “traditional strong-arm tactics”. A advertência do mesmo Autor – segundo a qual que “if tax authorities expect

Consequentemente, evidenciada a necessidade de revisão dos pressupostos axiomáticos que haviam modelado o secular paradigma autoritário de intervenção da administração fiscal, assistiu-se, a partir de finais do século passado, a uma profunda revisão nesse *modus agendi*, no sentido de transformação das tradicionalmente antagónicas relações entre fisco e contribuintes em autênticas relações de envolvimento e de co-operação, fenómeno que foi apelidado de “emerging ‘Copernican Revolution’ of tax administration” (Stuart Hamilton), “new era of tax enforcement” (Sagit Leviner), ou de “new approach to tax compliance” (Valerie Braithwaite)<sup>43</sup>.

É nesse contexto que nasce o propósito de construção de uma “enhanced relationship” entre os contribuintes e a administração<sup>44</sup>,

---

taxpayers to comply voluntarily and self-assess effectively, they have to engage with taxpayers in ways that were unheard of even a decade ago” – reflete essa realidade e explica que as autoridades fiscais tenham tomado consciência da necessidade de um “fair treatment” perante os contribuintes, considerando-os como *parceiros* ou inclusivamente como *clientes*. Como observado por Bentley, “[a] service culture was introduced into tax administration not because the revenue authorities necessarily suddenly felt like being nice to taxpayers. It was a product of an understanding that if the revenue authority makes it simple to pay tax and pleasant to deal with revenue officers, it is much easier to collect the taxes which are due” – *v. Duncan BENTLEY, “The rise of ‘soft law’ in tax administration – Good news for taxpayers?”, Asia-Pacific Tax Bulletin* 14/1 (2008) 34-38.

<sup>43</sup> Cf. Sagit LEVINER, “A new era of tax enforcement”, 381; Stuart HAMILTON, “Putting the client first”, 569 e ss.; Valeria BRAITHWAITE, “A approach to tax compliance”, 1-11; Jenny JOB / Andrew STOUT / Rachel SMITH, “Culture change in three taxation administrations”, 84-101; OECD, *Building Tax Culture*, 11.

Neste ponto, é essencial referir que a reorientação administrativa, quanto ao modo de exercício dos seus poderes de autoridade, resulta de uma revisão *ad intra* dos esquemas de atuação administrativa, o que revela uma ampla recetividade das autoridades fiscais à extensa investigação académica e científica que se produziu em matéria de “tax compliance” e dos seus fatores determinantes, levando-as a assumir a tarefa da implementação de um modelo de intervenção que promova e suporte o cumprimento voluntário e cooperativo, mais do que, simplesmente, controlar e castigar os que “não cumprem”.

<sup>44</sup> Não foi a primeira vez que o direito fiscal se confrontou com a existência de relações especiais. Logo nos alvares da dogmática do direito administrativo, a relação entre a administração e o contribuinte era tida como “besondere Gewaltverhältnis” (Otto Mayer) ou como uma “potenzierten Steuerpflichtverhältnisse” (Ottmar Bühler), aparecendo, essencialmente, justificada pelo *estado de necessidade* administrativo para a efetivação do seu “besondere Steuerkontrolle”. Cem anos depois, é com justificação análoga, por referência às necessidades administrativas expostas na “Seoul Declaration” de 2006, de fazer frente ao incumprimento das obrigações fiscais no contexto

que constitui a base genética e intencional do paradigma de “co-operative compliance”.

Tal relação cooperativa foi definida pela IFA como sendo uma relação institucional, baseada em intenções mutualmente expressas e não em regras detalhadas, voluntariamente aceite pelos contribuintes e pelas administrações para além das obrigações legais existentes, baseada numa mútua compreensão, respeito e verdadeira co-operação, cujo objetivo é a aplicação das leis fiscais ao contribuinte, de forma mais eficiente e atempada possível, partindo de uma comunicação recíproca sobre a informação fiscalmente relevante e as posições assumidas de modo a que seja determinado o valor correto do imposto levando em consideração, para além da letra da lei, o seu espírito e finalidade, respeitando os direitos e obrigações das partes, legalmente estabelecidos, em caso de dissidência sobre o que constitua o valor correto do imposto a pagar<sup>45</sup>.

Em termos básicos, tal relação cooperativa corresponde, essencialmente, a um *modo de proceder*, a um *paradigma de atuação* norteados por um conjunto de valores, relativamente aos quais se firma um *compromisso* de reciprocidade com o objetivo de estabelecer e manter um clima de confiança entre administração e contribuinte. Entre as características dessa relação, salientam-se: o seu carácter voluntário; o

---

internacional, que a dogmática volta a confrontar-se com um “novo” conceito, *in casu*, o de “Enhanced relationship”, que recupera a necessidade de se construir uma relação especial, não já de poder, mas de cooperação. Separadas por um século, “besondere Gewaltverhältnis”, na dimensão atribuída por Mayer, e “enhanced relationship”, aqui no sentido de uma relação genericamente “trust-based”, são respostas antagónicas para um mesmo problema, aquele que, modernamente, vem sendo designado por “compliance”, e para uma causa semelhante, qual seja a de apetrechar a administração de meios de otimização funcional nos domínios onde a sua intervenção se afigura mais problemática, assegurando uma eficiente alocação dos recursos administrativos.

<sup>45</sup> Cf. IFA, IFA *Initiative on the enhanced relationship – Key Issues Report*, 2012, p. 18, no original: “[t]he enhanced relationship concerns a specifically defined institutional relationship, based on mutually expressed intentions and not on detailed rules, that T[ax]P[ayer]s and T[ax]A[dm]inistrations voluntarily enter into above and beyond their basic legal obligations, which relationship is based on mutual understanding, respect and true co-operation, and has as aim the administration of tax laws to the T[ax]P[ayer]s business in the most efficient and timely matter, assuming full, timely and reciprocal disclosure of relevant tax related information (including positions taken) and leading to the assessment of the correct amount of tax taking into account the spirit and the purpose of the tax law (rather than merely the letter of the law) while respecting each parties’ rights and obligations under procedural laws in case of disagreement on what constitutes the correct amount of tax”.

facto de se tratar de uma relação que não assenta em regras estritas, mas num “softer agreement”, formal ou informal, onde se concretizam as expectativas e a intenção subjacente ao desenvolvimento dessa relação; o objetivo de criação de um ambiente de *confiança*, compreensão mútua, transparência e reciprocidade; a orientação pelo trabalho em tempo real ou de forma tempestiva, em consonância com a realidade e as necessidades das transações comerciais, implicando, assim, uma postura comunicacional, ativa e transparente, como pressuposto da existência de uma certeza atempada, mesmo antes da ocorrência dos factos; o facto de a relação não deve ter qualquer interferência no montante do imposto a pagar, mas, sim, no modo ou na forma como o valor correto do imposto é apurado, ou seja, a relação cooperativa implica que não seja pago imposto a mais ou a menos do que aquele que seria apurado numa “relação básica”; a exigência de identificação e abertura na identificação e comunicação dos riscos fiscais, a partir de uma ideia de transparência, não devendo ser omitida informação com relevância fiscal; o dever de comunicação atempada pela administração da sua visão sobre as matérias fiscais, vinculando-se, legal ou informalmente, ao conteúdo das informações que presta ao contribuinte; a verificação do cumprimento focada em aspetos relacionados com o sistema de controlo interno dos riscos e revestir-se de um carácter essencialmente confirmativo relativamente às obrigações assumidas de modo a discernir se a relação de confiança pode considerar-se justificada.

Na esteira de uma conceção “together for better outcomes”, são apresentadas vantagens desse modo de proceder para as partes envolvidas no fenómeno fiscal. Quanto à administração, refere-se que esta terá acesso a informação transparente e atempada sobre as transações dos seus *parceiros*, podendo agir de forma preventiva e alocar os seus recursos de acordo com uma gestão do risco mais eficiente; os contribuintes, por sua vez, contarão com uma certeza prematura sobre as suas matérias fiscais, sobretudo, quando estejam em causa operações complexas que, potencialmente, possam dar origem a uma discrepância de opinião com o fisco, com uma redução substancial dos seus custos de cumprimento, principalmente no que se refere às inspeções “sucessivas”<sup>46</sup>.

---

<sup>46</sup> A IFA, IFA *Initiative on the enhanced relationship*, 18-19, apresenta uma detalhada lista desses benefícios: a) resolução prematura de assuntos, incluindo tomadas de posição antes da ocorrência dos factos, o que representa, para o contribuinte, um menor risco fiscal, maior estabilidade e menos surpresas depois de encerrado o período.

---

do de tributação; e, para a administração, a expectativa de uma menor evasão/evitação fiscal, um menor nível de planeamento fiscal agressivo e uma mais eficiente mobilização dos recursos administrativos; *b*) uma comunicação aberta e transparente significa um menor número e uma menor intensidade ao nível da fiscalização administrativa, com menores custos tanto para a administração como para os contribuintes; *c*) um maior conhecimento sobre os negócios das empresas e um mais elevado grau de “commercial awareness”, possibilitando uma avaliação mais eficiente e menos problemática das posições fiscais adotadas por parte da administração fiscal; *d*) um maior conhecimento das posições da administração pode determinar uma maior contenção na adoção de posições de planeamento fiscal agressivo; *e*) uma discussão aberta sobre as matérias fiscais significa um menor risco de incorreções administrativas e consequentemente a desnecessidade de litigar sobre essas matérias, o que também contribui para uma maior eficiência e certeza quanto aos assuntos em causa; *f*) as discussões sobre os impostos a pagar são mais centradas no direito do que na matéria de facto, o que pode conduzir a uma resolução mais rápida e consensual das disputas em causa; *g*) uma relação cooperativa bem sucedida resulta em menor burocracia e numa redução geral de custos, tanto para a administração, como para os contribuintes. Também em OECD, *Co-operative compliance*, 34-35, encontramos uma descrição das vantagens da relação cooperativa é apresentada perante um inquérito realizado para avaliar o *status* dessa mesma relação, discriminando-se entre as vantagens que são reconhecidas para a administração fiscal e as que ocorrem na esfera dos contribuintes. Assim, para a administração fiscal, refere-se que: *a*) “Enhanced relationship” – uma relação com as empresas fundada numa confiança justificada (“justified trust”), na compreensão mútua, na abertura e na transparência, envolve uma alteração de comportamento no que se refere à natureza e à extensão dos esquemas de planeamento/evitação realizados pelas empresas; *b*) “Understanding the business” – permite um melhor e mais fundado conhecimento do mundo da empresa por parte dos funcionários da administração, uma atitude profissional e uma abordagem de assistência, bem como a existência de atualizações periódicas quanto aos eventos mais significativos que afetam os contribuintes e a capacidade para prever com uma certeza razoável a posição de uma empresa em matéria fiscal; por fim, possibilita a existência de informação por parte dos contribuintes nos debates sobre as leis fiscais e a sua administração; *c*) “Risk management” – implica uma maior capacidade administrativa para identificar e fazer frente a eventuais riscos fiscais de forma prematura, com potencial para avaliar melhor os riscos de um grupo e de aceder, diretamente, às administrações das empresas e aos responsáveis pela gestão do risco fiscal que influenciam a tomada de decisões com impacto fiscal, possibilitando, também, uma atitude mais firme perante o incumprimento através de inspeções e de outros instrumentos coercitivos; *d*) “Certainty in advance” – a administração trabalha em tempo real, o que permite uma resolução mais rápida de problemas, evitando-se litígios desnecessários, para além do benefício decorrente da possibilidade de poder prever-se com mais certeza o rendimento fiscal; *e*) “Reduction of administrative burdens” – perante um nível mais elevado de cumprimento, a apresentação correta e pontual das declarações e com pagamentos dentro do prazo, os custos administrativos são menores e verifica-se um incremento geral dos impostos pagos atempadamente sem existência de conflito; *f*) “Improved real time information” – verifica-se um aumento do manancial de informação, em tempo

A “co-operative compliance” encontra-se construída tendo por base um conjunto de atributos implícitos quanto à atuação da administração e das empresas. No primeiro caso, refere-se que a atividade administrativa deve revelar uma compreensão fundada em conhecimentos do mundo da empresa (“comercial awareness”) <sup>47</sup>,

---

real, sobre as empresas, que pode revestir-se de grande valor para o legislador fiscal; *g*) “Better use of revenue body resources” – possibilita uma alocação mais eficiente dos escassos recursos administrativos, permitindo que estes se centrem onde existe maior risco de incumprimento; *h*) “Improved confidence” – a relação cooperativa gera maior confiança no sistema tributário e no “fair play” entre administração fiscal e empresas. Quanto aos principais benefícios que podem decorrer de uma relação cooperativa para os contribuintes, referem-se: *a*) “Enhanced relationship” – uma relação com a administração fundada na confiança justificada (“justified trust”), na compreensão mútua, na abertura e na transparência, resulta numa redução das incertezas quanto às matérias fiscais da empresa; *b*) “Reputation” – as empresas podem cumprir as expectativas do público em geral no que concerne à sua legitimidade (“legitimacy”) e justiça (“fairness”); *c*) “Risk management” – as empresas têm maior e melhor capacidade de gerir os riscos fiscais através de acordos de cumprimento cooperativo (“co-operative compliance agreements”) com a administração, porquanto podem prever, com um nível de confiança razoável, qual será a posição da administração relativamente a certas questões fiscais; por outro lado, um melhor conhecimento por parte da administração fiscal da realidade da empresa permitirá reconhecer e distinguir entre decisões comercialmente fundadas e decisões determinadas pelas questões estritamente fiscais; *d*) “Opportunity to highlight problems” – as empresas tem a oportunidade para revelar a existência de problemas relacionados com as leis fiscais ou com a sua administração; *e*) “Certainty in advance” – o trabalho em tempo real permite às empresas verem resolvidos eventuais problemas de forma rápida, reduzindo a necessidade de recorrer a uma longa troca de correspondência com a administração ou de recorrer aos tribunais, ao mesmo tempo que elimina a incerteza sobre eventuais posições fiscais, conferindo segurança à sua atuação; *f*) “Reduction of administrative burdens” – as empresas beneficiam de uma redução da pressão fiscal indireta, suportando menores custos de cumprimento, com menores inspeções uma vez que as atividades coercitivas e de fiscalização administrativa passam a estar dirigidas aos contribuintes que não estão comprometidos com o cumprimento das suas obrigações fiscais.

<sup>47</sup> Sob a expressão “comercial awareness” considera-se necessário que a administração consiga compreender o contexto em que operam as empresas e a realidade em que são efetuadas as suas transações comerciais. Parte dessa compreensão refere-se ao facto do “decision-making” das empresas ser também influenciado por critérios de planeamento fiscal. Porém, para que essas decisões sejam, adequadamente, compreendidas é necessário que se considerem as motivações comerciais e o “business of how to do business”. A ausência dessa perceção pode originar, segundo a OCDE, uma “falta de compreensão do contexto mais amplo que decorreu uma atividade ou transação, conduzindo a uma resposta administrativa que resulta em disputas potencialmente dispendiosas e em incerteza. Esse conhecimento do mundo empresarial desenvolve-se em três níveis: num primeiro nível, mais amplo, pretende-se que a administração com-

imparcialidade (“impartial approach”)<sup>48</sup>, proporcionalidade (“pro-

---

preenda o contexto geral de atuação da empresa e a lógica económica e comercial que está subjacente ao desenvolvimento da sua atividade, o que implica um entendimento sobre o modo como a empresa opera nos mercados locais, regionais e no mercado global, sobre as dinâmicas e estratégias concorrenciais, sobre a informação financeira e contabilística, etc.; num segundo nível, trata-se de compreender as características específicas do sector em que atua uma determinada empresa e as normas, atuação de mercado, riscos comerciais, etc. relacionados com esse sector em particular; por fim, devem ser compreendidas as características únicas do concreto contribuinte, designadamente, se há variações face ao sector, quais são as regras seguidas em termos de “corporate governance” e como são tratados os procedimentos de tomada de decisão, o modo como se efetua a gestão dos riscos, como são tratados e trabalhados os aspetos fiscais, etc.. Para que este objetivo seja cumprido, recomenda-se que as administrações explorem oportunidades de trabalhar em parceria com estes contribuintes e que seja relevada o modo mais idóneo ao nível da organização administrativa e de formação do pessoal para o efeito.

<sup>48</sup> Relativamente a este aspeto, o “Study into the role of tax intermediaries” considera estar em causa uma dimensão que contende com a abordagem geral realizada pelas administrações fiscais na resolução dos seus procedimentos, demandando-se que as autoridades não procurem maximizar as receitas fiscais. Ao nível conceitual, o critério da imparcialidade exige que a administração revele uma postura institucional onde as controvérsias com os contribuintes sejam resolvidas, apenas, com base nas circunstâncias do caso e a partir de uma interpretação razoável comportada pelo preceito legal ou normativo comporta, e não daquela que corresponda à pretensão administrativa quanto ao sentido desejado da norma. O facto de as administrações fiscais se encontrarem numa posição em que podem exercer os seus poderes de autoridade, unilateralmente, exige, de forma particular, um grau de imparcialidade e distanciamento na análise dos problemas, sob pena de se poder percecionar, através de uma atuação administrativa desprovida de um adequado suporte legal e com fraca correspondência à materialidade dos factos, um caso de “abuso de poder”, corrosivo do esquema relacional que se pretende alcançar e desenvolver. A teleologia subjacente à “impartial approach” é claramente compreensível. Não apenas pela dimensão de intrínseca confiança que se gera em face da *postura motivacional* que transparece da atuação administrativa, mas, também, por aí residir a base para a adoção de decisões participadas, cooperativas e consensualmente aceites: “[t]he development of a detached, objective approach to revenue enforcement should bring consensus rather than conflict to the forefront as the principal basis for the resolution of issues” De acordo com o “Working paper” dedicado à “Enhanced relationship”, uma atuação imparcial “envolve a cultura, a atitude e a mentalidade que as administrações exibem na resolução dos seus casos”, não sendo algo que tenha a ver com os maiores ou menores poderes atribuídos à administração, mas que está, sobretudo, relacionado com a forma como esses poderes são, concretamente, exercidos, o que pode ser visto como uma “radical transformational change” quanto à forma de atuação administrativa tradicional. Considera-se que esta é uma dimensão essencial para o funcionamento da relação cooperativa, porquanto, se a administração adotar uma postura procedimental com o objetivo de maximizar o imposto, não existirá base relacional e de confiança para

portionality”<sup>49</sup>, abertura e transparência (“openness”)<sup>50</sup> e responsividade (“responsiveness”)<sup>51</sup>; do lado contribuinte, a manutenção desta relação exige o respeito pelos princípios de “corporate governance” e a existência de um “tax control framework” que ateste a existência de um controlo interno da administração das empresas relativamente aos seus

---

que o contribuinte revele as posições fiscais em que reconhece existir alguma dúvida. Como tal, exige-se que uma atuação objetiva, consistente, neutral e justa por parte da administração. Sobre as dimensões relevantes para efeitos de garantia de uma atuação imparcial da administração, evidenciando a transformação radical que esses fatores podem determinar no *modus agendi* administrativo, v. OCDE, OECD *Intermediaries study – Working paper 6 – The Enhanced relationship, Appendix One*, 18-25; e OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, 34.

<sup>49</sup> O princípio da proporcionalidade cumpre aqui uma dupla função, constituindo, por um lado, um mecanismo de controlo do poder e, por outro, um instrumento de racionalização eficiente dos recursos administrativos. Independentemente desta observação, verifica-se que a lógica que se encontra subjacente à explicitação da *proporcionalidade* prende-se mais com uma ideia de *razoabilidade* do que com as dimensões em que o discurso jurídico decompõe o princípio: *necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito*. Na parte respeitante à atuação administrativa, parte-se do princípio de que uma verificação intensiva de todos os elementos relativos a um concreto contribuinte constitui uma impossibilidade, pelo que a administração deve centrar-se nos aspetos mais expressivos do resultado fiscal apresentado pelo sujeito passivo. Do lado do contribuinte, uma atuação administrativa *razoável* implica uma redução dos custos de cumprimento, evitando-se, do mesmo passo, uma perceção da administração centrada no erro e que dá importância a matérias pouco expressivas de acordo com a lógica da maior arrecadação de receita possível.

<sup>50</sup> Tal como os demais atributos referidos, a exigência de abertura e transparência, em geral, é um requisito fundamental para a obtenção de um grau de confiança no relacionamento que se estabelece no quadro de uma relação “institucional”. Sem a existência de abertura para a discussão transparente dos problemas encerra-se um circuito que permite o fluir da informação, comprometendo as decisões tanto da administração, como dos particulares.

<sup>51</sup> Com a referência a esta dimensão reconhece-se que, nas sociedades atuais, o tempo de agir – e de agir corretamente – é sempre curto, quando não instantâneo, entrando em choque com o tempo de reação que, no referido “modelo clássico” de administração, permite que a incerteza se arraste indefinidamente e chegue sempre tarde perante as decisões de planeamento estratégico e financeiro que as empresas não podem deixar de desenvolver. Nessa base, para além da dimensão da certeza, afirma-se também a dimensão temporal em que essa certeza se produz. Os contribuintes “devem esperar respostas prontas, eficientes e profissionais” quando abordam a administração” e “podem igualmente esperar um procedimento eficiente e justo (“fair”) relativamente às decisões administrativas”, alargado pela possibilidade de se discutirem previamente as questões controvertidas de modo definitivo, evitando a litigância e a incerteza que lhe é inerente.

assuntos fiscais (“tax in the boardroom”), incluindo a detecção de riscos e oportunidades em matérias fiscais.

A vinculação recíproca na adoção de um comportamento transparente, de mútua confiança, faz apelo a uma normatividade social que vai para além dos deveres jurídicos legalmente impostos<sup>52</sup>, assistindo-se a uma reconfiguração da matéria da “tax compliance”, que constitui um reflexo da transposição para o direito fiscal de um modelo de *governança* que assenta na cooperação entre atores públicos e privados, através de um esquema de relações em rede que explora novas formas de interferência horizontal “im Schatten der Hierarchie des Staates”<sup>53</sup>.

<sup>52</sup> Hans GRIBNAU, “Cooperative compliance: some procedural tax law issues”, in Ronald RUSSO, ed., *Tax Assurance*, Deventer, 2015, 184, a “horizontal monitoring” holandesa considera existir uma “des-juridificação” da relação uma vez que esta é mais determinada pelas normas e padrões sociais do que pelas normas legais.

<sup>53</sup> Cf. Hugo VOLLEBREGT, “From red tape to red carpet: How the Netherlands has changed the traditional dispute landscape for tax issues”, *International Transfer Pricing Journal* 16/3, 165. Não subsiste qualquer dúvida de que os ventos da *governance* têm soprado nos terrenos do direito fiscal e que “*the importance of governance is critical to effective tax administration*”, como referem Clinton ALLEY / Duncan BENTLEY, “The increasing imperative of cross-disciplinary research in tax administration”, *Journal of Tax Research* 6/2, 122 e ss., especialmente 138. Para além dessa referência, as menções à *governance* podem ainda ser ilustradas pela reflexão de Ehrke-RABEL / GUNACKER-SLAWITSCH, “Governance im Steuerrecht”, *Steuer- und Wirtschaftskartei* 23-24 (2014) 1054 e ss., e “Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht”, *Austrian Law Journal* 1 (2014) 99 e ss. –, que apresentam a *governance* “*als Anstoß, „neu zu denken“*”, e, de forma particularmente impressiva, Hans GRIBNAU, “Soft law and taxation”, 292 e ss. –, onde, apesar do carácter assimétrico, se refletem as recentes orientações do relacionamento entre a administração fiscal e os contribuintes de acordo com um modelo de boa governança. Duncan BENTLEY, “The rise of “soft law” in tax administration – Good news for taxpayers?”, 35-36, considera transponíveis para a administração tributária os seis princípios básicos estabelecidos no Reino Unido como “The good governance standard for public services”, quais sejam: “(1) good governance means focusing on the organization’s purpose and on outcomes for citizens and service users; (2) good governance means performing effectively in clearly defined function and roles; good governance means promoting values for the whole organization and demonstrating values of good governance through behavior; (4) good governance means taking informed, transparent decisions and managing risk; (5) good governance means developing the capacity and the capability of the government body to be effective; (6) good governance means engaging stakeholders and making accountability real”. Note-se que também no direito fiscal o conceito de *governance* vai relacionado com o princípio de boa administração, como se explicita no estudo de Ana María JUAN LOZANO / Consuelo FUSTER ASENCIO, “Buena administración tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidade”, *Documentos – Instituto de*

## 6. *Compliance* e Direito Fiscal

Na sequência das observações anteriores, torna-se patente a pertinência de uma reflexão sobre a adequação de um direito fiscal para lidar com os problemas de *compliance* que ultrapassam a dimensão de tutela de direitos individuais, mas requerem uma escolha otimizada entre várias possibilidades de opção, a superação de conflitos através do consenso e da cooperação ou a estruturação de redes de comunicação e partilha da informação. Em sentido paralelo às propostas da *neue Verwaltungsrechtswissenschaft* alemã<sup>54</sup>, também o papel do direito

---

*Estudios Fiscales* 5 (2016) 7 e ss., onde se reconhece a existência de uma “tendência consolidada, enquadrada nos novos paradigmas de administração pública e boa administração, em que a atuação dos particulares e das administrações públicas superam os anteriores esquemas de antagonismo entre os interesses privados e os interesses públicos, para os integrar como um fim comum” [p. 28], num esforço para racionalizar estruturas, procedimentos e recursos como elementos de correção de “disfunciones, ineficacias o ineficiências detectadas” [p. 7]. Nessa tendência vislumbra-se o esforço de construção da referida *infraestrutura intencional*, como *punctum crucis* do edifício da administração fiscal e da sua relação com os contribuintes.

<sup>54</sup> Salientando alguns dos pontos cardeais que a “*neue Verwaltungsrechtswissenschaft*” aportou ao universo jurídico, enquanto ciência, não exclusivamente, preocupada com o “método jurídico tradicional” de interpretação de textos normativos, mas, sobretudo, como ciência de *pilotagem*, importa sobretudo referir a indefetível ampliação e transformação das coordenadas *intencionais, funcionais, instrumentais e axiológicas* associadas ao direito administrativo, que W. Hoffmann-Riem sintetizou através de uma fórmula “de – a”, nos termos seguintes: *a)* “De uma perspectiva do controlo judicial a uma perspectiva da ação”, pugnando o Autor pelo abandono da ideia de que “o direito não é mais do que uma técnica de controlo judicial, para reforçar a dimensão da ação administrativa”; *b)* “Do ênfase na vinculatoriedade do direito entendido como um sistema que tem por objeto estabelecer e impor limites e proibições, à incorporação de *novos cânones* ou parâmetros juridicamente reconhecidos aos quais se deva sujeitar a ação administrativa”; *c)* “De uma compreensão da ciência do direito cujo objeto consiste na interpretação de textos jurídicos, a uma ciência que ofereça *soluções* e critérios para a adoção de decisões e à eleição de ações a realizar”; *d)* “Do acento no ato jurídico final à perspectiva do procedimento *como foro de busca* da melhor solução; à ótica de uma administração mais preocupada em encontrar uma resposta eficaz e com maior capacidade resolutiva perante os problemas”; *e)* “Do entendimento da lei como limite da ação administrativa, a uma mais ampla conceção da lei como instrumento e garante de uma maior qualidade normativa”; *f)* “De uma perspectiva descritiva da administração, ao ênfase na *produção* ou desenvolvimento”; *g)* “De um conceito de legitimação democrática centrado na legalidade, à consideração de uma *pluralidade* de estruturas normativas de legitimação”; *h)* “Da realização de funções e competências a partir de estruturas hierárquicas, a outras formas de organização e funcionamento *descentralizados* e mais ou menos autónomo e ao estabelecimento de

e da ciência jurídica fiscal não pode quedar-se por um controlo negativo do exercício do poder (um direito do “semáforo encarnado” e dos “sinais de proibição”), devendo, enquanto instrumento de *Steuerung*, “fornecer os meios, os instrumentos e as pautas que permitam uma efetiva implementação dos princípios legais e normas, usando recursos economicamente e adotando decisões que gerem aceitação por parte dos seus destinatários”<sup>55</sup> (um direito do “semáforo verde” e dos “sinais de orientação”). O facto de a administração ter de lidar com crescentes fluxos de informação e conhecimento e depender da cooperação voluntária dos cidadãos implica, conseqüentemente, um direito aberto à inovação, a novos cenários de tomada de decisão, a novas estratégias de regulação e governança e à consideração de um conjunto de orientações normativas que condicionam a atuação administrativa, tais como a eficiência, a participação e o consenso.

Com efeito, se o “*Arbeitsweisen*” da administração cooperativa – que Ernst-Hasso Ritter e Schmidt-Aßmann<sup>56</sup> caracterizam pelo facto do direito hierarquizado e vertical (“*hierarchischen Recht*”, “*top-down*”) conviver com um direito convencional ou consensual (“*vereinbarten Recht*”), os meios de execução soberanos e imperativos serem deixados na sombra de estratégias para convencer e persuadir

---

mecanismos de auto-regulação regulada”; *i*) “Da tónica no direito nacional, à *abertura até ao exterior*, à integração europeia no nosso caso e ao processo de globalização”. Esta síntese esquemática encontra-se em Eberhard SCHMIDT-ASSMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, Madrid, 2003, 93-94. Mais resumidamente, IDEM, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, 2.<sup>a</sup> ed., Berlin, 2006, 18, havia salientado quatro pontos referenciais: a vinculação à lei e a legitimação do executivo não podia ser compreendida como um mero processo linear, mas como um processo complexo que produz efeitos também ao nível horizontal; a estrutura hierárquica não pode ser vista como uma entidade fechada sobre si, sendo como um complexo organizacional constituído por uma variedade estruturada de corpos e instâncias com diferentes composições; a juridicidade da ação administrativa não é apenas determinada numa perspetiva de controlo judicial, mas principalmente pela própria atuação administrativa; para além da atuação soberana, há espaço para uma atuação de acordo com o direito privado, para os acordos e para a atuação informal da administração.

<sup>55</sup> Nesses termos, Mathias RUFFERT, “The transformation of administrative law as a transnational methodological project”, in IDEM, ed., *The transformation of administrative law in Europe*, Munique, 2007, 11.

<sup>56</sup> Cf. E. SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee*, 175 e ss.

(“Überzeugungs- und Überredungsstrategien”), a vinculação jurídica ser complementada por vínculos de natureza normativo-social, o acordo prévio (“Vorabverständigung”) tender a prevalecer sobre o comando unilateral (“Anordnung”), e os acordos sobre normas (“Normsetzungsabsprache”) sobre o seu estabelecimento unilateral – constitui uma realidade que se encontra em contínuo processamento dogmático no âmbito do direito administrativo, não é menos verdade que “essa forma de trabalhar” vem também ganhando o seu espaço no domínio do direito fiscal, onde começa a vislumbrar-se um *new deal* na consideração das relações entre a administração tributária e os contribuintes<sup>57</sup>, em sentido simétrico ao *renew deal* de que fala no plano do direito administrativo, ou seja, na metamorfose e superação do modelo tradicional de *command and control*, por um novo modelo de *governance* radicado numa efetiva e substancial cooperação entre atores públicos e privados<sup>58</sup>.

É nesta perspectiva, focada na ação administrativa e que incorpora os resultados da investigação produzida no âmbito das ciências sociais, que encontramos o enquadramento jurídico adequado para compreensão nos modelos de “co-operative compliance”, desenhados como “*processo interativo*, em que participam e trabalham em rede diversos atores

---

<sup>57</sup> M. T. Soler ROCH, “Tax administration versus taxpayer – A new deal?”, *World Tax Journal* 4 (2012) 282 e ss. Importa deixar expresso que a expressão “new deal” é mobilizada pela Autora numa perspectiva literal, sem conotação, no entanto, com o movimento norte-americano tradicional. Tal é confirmado, preliminarmente, pela súmula descritiva do conteúdo do artigo – “The evolution of the relationship between the Tax administration and the tax payer. From a concept based on tax power, governed by principles and legal rules, to the enhanced relationship based on a fair-play attitude implemented by soft-law instruments” – e é reforçado pela consideração de que o conceito de “Enhanced relationship” constitui um “ponto de viragem” na evolução das relações entre a administração tributária e os contribuintes na medida em que não segue o movimento pendular que tende a oscilar entre a atribuição de poderes mais amplos à administração e a atribuição de maiores garantias aos contribuintes. Por outro lado, o conceito pressupõe uma alteração na atitude das partes, não se encontrando, diretamente, relacionado com um determinado estatuto legal, e, por fim, por se tratar de uma relação que é implementada, largamente, através de instrumentos de *soft law* e não através de alterações legislativas, devendo-se, sobretudo, às reflexões e propostas oriundas de organizações internacionais, com destaque para a OCDE.

<sup>58</sup> Cf. Orly LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, 2005.

em colaboração e interação”, a partir de estratégias de governação horizontal de “cooperação, coordenação, comunicação e consenso”.

Tem, por isso, razão Massimo Basilavecchia quando afirma que “il tributarista è chiamato a fare i conti con i progressi del diritto amministrativo”<sup>59</sup>.

---

<sup>59</sup> Massimo BASILAVECCHIA, “Autorità e consenso: um confronto tra azione amministrativa e azione impositiva”, Stefano Civitarese MATTTEUCCI / Lorenzo del FEDERICO, ed., *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso - Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Milão, 2010, 24.