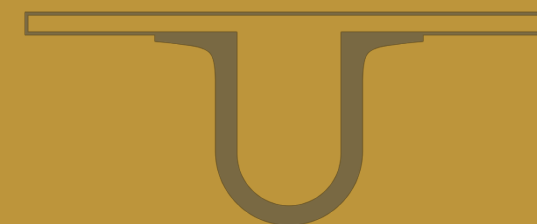




UNIVERSIDADE DE  
COIMBRA



João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues

**O ACORDO  
NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL  
DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO**

Tese no âmbito do Doutoramento em Direito, na área de especialização de Direito Público,  
orientada pelo Professor Doutor Diogo José Paredes Leite de Campos e apresentada à  
Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Novembro de 2018



João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues

O ACORDO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

DOS IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

Tese de Doutoramento em Direito, na área de  
especialização de Direito Público, elaborada sob a  
orientação do Professor Doutor Diogo Leite de Campos

Universidade de Coimbra

Faculdade de Direito

2018



Resumo .....	3
Abstract .....	7
§ Introdução .....	9
Capítulo I	
A Administração fiscal cooperativa .....	13
§ - 1 Declarações para memória futura .....	14
1. <i>Verwaltungsrecht vergeht, Steuerrecht besteht?</i> .....	15
2. O poder da relação no lugar da relação de poder .....	30
3. A geometria variável e o carácter plurisignificativo da administração fiscal cooperativa .....	40
§ - 2 A emergência da administração fiscal cooperativa .....	77
1. Razão de ordem .....	78
2. O pressuposto de inteligibilidade da administração fiscal cooperativa:	
A revisão dos paradigmas do Estado e dos paradigmas da administração .....	88
3. O segundo pressuposto de inteligibilidade da administração fiscal cooperativa: a	
A revisão, <i>ad intra</i> , do paradigma de intervenção da administração fiscal .....	170
4. A administração fiscal cooperativa <i>ad extra</i> : princípios de ação e formas de atuação .....	201
4.1. Âmbito de referência – reflexão preliminar .....	201
4.2. Nos primórdios da relação cooperativa: A “ <i>Horizontaal toezicht</i> ” .....	204
4.3. Enhanced relationship - Co-operative compliance:	
O modelo <i>intencional</i> da relação cooperativa .....	215
4.4. Instrumentos e formas de ação cooperativa .....	240
Capítulo II	
O acordo como <i>modus agendi</i> da administração fiscal .....	263
§ 1 – Dogmática jurídico-constitucional dos acordos .....	264
1. Propedêutica básica .....	265
2. Legalidade .....	268
3. Igualdade .....	315

4. Administração .....	327
§ 2 – A expansão dos acordos como modo de atuação administrativa: dois <i>case-studies</i> .....	337
1. Justificação .....	338
2. O ordenamento alemão .....	341
2.1. Introdução .....	341
2.2. Perspetiva evolutiva .....	345
2.2.1. Entre a teoria e a prática.....	345
2.2.2. O “silêncio” do legislador alemão .....	347
2.2.3. O instituto jurisprudencial – e administrativo – do <i>Tatsächliche Verständigung</i> .....	350
a) Antecedentes jurisprudenciais .....	350
b) A emergência do <i>Tatsächliche Verständigung</i> na jurisprudência .....	353
c) Regulamentação administrativa do <i>Tatsächliche Verständigung</i> .....	354
2.3. Querelas dogmáticas: “ <i>tatsächliche Verständigung</i> ” versus “ <i>öffentlich-rechtlicher Vertrag</i> ” na “ <i>Maßvolles Verwalten</i> ” .....	359
2.4. Um breve “ <i>Auf Wiedersehen</i> ” conclusivo .....	375
3. A experiência jurídica italiana .....	377
3.1. As fases do consenso no <i>accertamento</i> italiano .....	379
3.2. O dissenso sobre o consenso: variações dogmáticas italianas .....	399
3.3. Remate final .....	410
Capítulo III	
O acordo na determinação da matéria tributável dos impostos sobre o rendimento	
Enquadramento jurídico-normativo .....	413
§ 1. A informação vinculativa como “questão prévia” .....	414
1. Justificação preliminar .....	415
2. Informações vinculativas: aspectos de regime .....	417
3. Natureza jurídica .....	436
§ 2. O Acordo e a determinação indireta da matéria tributável .....	443
1. Razão de ordem .....	444
2. A estrutura da matéria tributável na Lei Geral Tributária .....	446
2.1. Pressuposto compreensivo: avaliação direta <i>versus</i> avaliação indireta .....	446
2.2. A diferente estrutura das avaliações indiretas .....	453
2.2.1. A exclusão do regime simplificado e a sua complexificação .....	454
2.2.2. As avaliações indiretas da matéria tributável .....	461
2.3. As normas habilitantes na sua estrutura interna .....	464
2.3.1. O artigo 87.º, n.º 1, alínea <i>b)</i> , da Lei Geral Tributária .....	464

2.3.2. O artigo 87.º, n.º 1, alínea c), da Lei Geral Tributária .....	469
2.3.3. O artigo 87.º, n.º 1, alínea d), da Lei Geral Tributária .....	475
2.3.4. O artigo 87.º, n.º 1, alínea e), da Lei Geral Tributária .....	484
2.3.5. O artigo 87.º, n.º 1, alínea f), da Lei Geral Tributária.....	486
3. Critérios e práticas de quantificação da avaliação da matéria tributável por métodos indiretos (artigo 90.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária) .....	488
4. A avaliação indireta na vertente procedimental: Inquisitório, deveres e direitos de participação .....	501
5. Variações em torno do ónus da prova .....	513
6. Um primeiro diagnóstico sobre o acordo na avaliação indireta .....	524
§ 3 Preços de Transferência .....	543
1. Contextualização normativa .....	544
2. Do regime dos preços de transferência .....	552
3. Acordos Prévios sobre Preços de Transferência .....	574
Capítulo IV	
A natureza jurídica dos acordos procedimentais .....	599
§1 – Enquadramento .....	600
§2 – Duas questões de natureza e uma de responsabilidade .....	607
1. A natureza jurídica do acordo em sede de pedido de revisão .....	608
2. Procedimento de revisão e responsabilidade .....	617
3. Natureza jurídica dos acordos prévios em matéria de preços de transferência .....	642
§3 – Aspetos de regime .....	657
§ 4 – Aberturas procedimentais .....	671
1. A montante: Participação procedimental dialógica .....	671
2. segue: atos jurídicos procedimentais .....	674
3. A jusante: Acordo e revisão dos atos tributário: O acordo relativo a atos de liquidação ou determinação da matéria tributável em prazos alargados .....	678
4. Reclamações necessárias .....	691
§ <i>Steuerrecht vergeht...</i> em jeito de epílogo .....	693
Bibliografia .....	723





## Resumo

A tese trata a matéria dos acordos entre a administração fiscal e os contribuintes no direito fiscal, focando-se, essencialmente, nos problemas da admissibilidade e da necessidade do contrato como instrumento de resolução de litígios emergentes da relação jurídica fiscal e de pacificação dessas relações, num contexto em que os estudos sociológicos e de economia comportamental lançam ao jurista o desafio de construir um procedimento tributário que permita a implementação da lei sem destruir a confiança entre as partes do fenómeno fiscal. O modelo tradicional, apenas assente em formas autoritárias de exercício da atividade administrativa, está em claro declínio, mas o direito fiscal ainda não processou devidamente a panóplia de factores que determinam a aceitação dos encargos fiscais e o cumprimento voluntário dessas obrigações.

No primeiro capítulo da tese, como pressuposto para a mobilização de formas consensuais e cooperativas de ação e de renovação do esquema procedimental tradicional, pretendo considerar o problema da transformação das relações entre a administração e os particulares, no sentido imposto pela dinâmica do Estado administrativo cooperativo. Defende-se que a cooperação entre as partes corresponde a um fenómeno multinível que deve ocorrer em todas as fases da vida do imposto e que pode ser realizada através de diferentes instrumentos jurídicos que vão do “soft law” ao próprio ato administrativo unilateral.

No segundo capítulo, tratamos do acordo como *modus agendi* da administração e, como pressuposto, abordamos a matéria ao nível do princípio da legalidade, do princípio da igualdade e de outras dimensões que interferem com a realidade administrativa.

Uma vez justificada a abertura constitucional para acordos entre a administração e os administrados, estudámos dois ordenamentos jurídicos, o italiano e o alemão, que se apresentam

como verdadeiros *case studies*. Em particular, verificamos que esses regimes, partindo de pressupostos diferentes, acabam por admitir uma vasta palóplia de acordos, pelo que concluímos que a participação do contribuinte nas decisões da administração fiscal tem uma dinâmica dialógica e cooperativa, operando em diversas fases do procedimento fiscal e no próprio processo judicial. Ambos os sistemas jurídicos consideram as relações entre as autoridades fiscais e os contribuintes segundo um princípio de boa administração, revelando que a eficiência administrativa não prescinde da participação dos particulares, mas é exponenciada por esta.

No terceiro capítulo da tese, realizámos uma exposição dos espaços normativos onde o legislador nacional abre as portas do acordo. Num caso, estamos perante os tradicionais *Advanced Pricing Agreements*, impostos pela globalização económica e pela mundialização das relações intersubjetivas. Trata-se de um instrumento fundamental para conferir certeza e segurança às relações entre a administração fiscal e os contribuintes, e, nessa medida, pode integrar-se dentro de um paradigma cooperativo. No outro, estamos perante acordos que operam na patologia do procedimento quando existe uma impossibilidade de determinar o valor da matéria tributável do sujeito passivo. Analisámos o âmbito subjacente a essas diferenciadas realidades, tratando dos pressupostos de cada uma das figuras e da forma como são realizados os acordos.

No quarto capítulo, refletimos sobre a natureza dos acordos qualificando-os como “contratos administrativos”. Partindo dessa qualificação considerámos as relações entre a qualificação contratual dos acordos e o problema da responsabilidade tributária, analisaremos os respetivos regimes contratuais e procuraremos, a partir das fragilidades evidenciadas pela administração fiscal, abrir novos caminhos para o estabelecimento consensual da matéria tributável, em particular, a montante da prática de atos tributários, onde a participação do contribuinte acaba, não poucas vezes por constituir um mecanismo meramente formal, e, a jusante desse momento através da criação de momentos de discussão prévia direcionada para obter um acordo que evite

Palavras-chave:

Relação cooperativa; cumprimento cooperativo; acordos não vinculativos; acordos vinculativos, participação procedimental, Estado cooperativo e participação administrativa, cumprimento voluntário das obrigações fiscais



Abstract:

The thesis deals with agreements between the tax administration and taxpayers in tax law, focusing essentially on the problems of admissibility and the necessity of the contract as an instrument for resolving disputes arising from the tax relationship and pacification of such relationships, in a context where sociological and behavioral economics studies give the jurist the challenge of constructing a tax procedure that allows the implementation of the law without destroying the trust between the parties of the fiscal phenomenon. The traditional model, based only on authoritative forms of administrative activity, is clearly declining, but tax law has not yet adequately addressed the range of factors that determine the acceptance of tax burdens and the voluntary compliance of these obligations.

In the first chapter of the thesis, as a presupposition for the mobilization of consensual and cooperative forms of action and the renewal of the traditional procedural scheme, I intend to consider the problem of the transformation of the relations between the administration and individuals, in the sense imposed by the dynamics of the Cooperative Administrative State. It is argued that cooperation between the parties corresponds to a multilevel phenomenon that must occur at all stages of the tax life and can be carried out through different legal instruments ranging from soft law to unilateral administrative act itself.

In the second chapter, we treat the agreement as a *modus agendi* of administration and, as a presupposition, we approach the matter in terms of the principle of legality, the principle of equality and other dimensions that interfere with administrative reality.

Once the constitutional opening for agreements between the administration and the administrators has been justified, we have studied two legal systems, Italian and German, which are presented as true case studies. In particular, we find that these regimes, based on different assumptions, end up admitting a wide range of agreements, and we conclude that the participation of the taxpayer in the decisions of the tax administration has a dialogic and cooperative dynamic, operating in several phases of the fiscal procedure and in the judicial process itself. Both legal

systems consider the relationship between tax authorities and taxpayers in accordance with a principle of good administration, showing that administrative efficiency does not exclude the participation of private individuals, but it is also expressed by the latter.

In the third chapter of the thesis, we made an exposition of normative spaces where the national legislator opens the doors of the agreement. In one case, we are faced with the traditional Advanced Pricing Agreements imposed by economic globalization and the globalization of intersubjective relations. It is a fundamental instrument for conferring certainty and security on relations between the tax administration and taxpayers, and to that extent it can be integrated within a cooperative paradigm. In the other case, we are dealing with agreements that operate in the pathology of the procedure when it is impossible to determine the value of the subject taxable person.

In the fourth chapter, we reflect on the nature of the agreements qualifying them as "administrative contracts". Based on this qualification we considered the relations between the contractual qualification of the agreements and the problem of tax liability, we will analyze the respective contractual regimes and we will try, starting from the weaknesses evidenced by the administration, to open new avenues for the consensual establishment of taxable matter, upstream of the practice of tax acts, where taxpayer participation often ends up being a merely formal mechanism, and, downstream of that moment, through the creation of moments of prior discussion aimed at obtaining an agreement that avoids a conflict between taxpayer and tax administration.

Keywords:

Cooperative relationship; Co-operative compliance; Non-binding agreements; Binding agreements, procedural participation, cooperative State and administrative participation, voluntary fulfillment of fiscal obligations

## § Introdução

A presente dissertação, intitulada “O acordo na determinação da matéria tributável dos impostos sobre o rendimento”, nasce com uma questão: *Verwaltungsrecht vergeht, Steuerrecht besteht?* A adaptação da fórmula de *Otto Mayer* resulta de uma razão teórica e de uma constatação prática. A razão teórica, está essencialmente relacionada com a evolução que se vem perspectivando nos quadros do direito administrativo, impulsionada pela “*neue Verwaltungsrechtswissenschaft*” alemã e pelo “*renew deal*” americano, num processo de adaptação dogmática à realidade do Estado cooperativo. A constatação prática, por seu turno, é ambivalente. Por um lado, assiste-se, desde o início do milénio, ao aparecimento de uma verdadeira intencionalidade cooperativa ao nível do direito fiscal, em muito determinada pelos estudos das ciências sociais em matéria de “*tax compliance*”, e, concomitantemente, deparamos com o florescimento de uma narrativa do consenso, a que novos espaços de interação e cooperação dão vida, com uma proliferação dos acordos no direito fiscal; por outro, observamos, no nosso país, um agravamento da lógica conflitual uma vez que os meios de ingerência postos ao serviço da administração não foram acompanhados por uma evolução dos quadros de atuação e relacionamento, tradicionalmente confrontativos.

Partindo dessa questão e de tais pressupostos, consideramos ser necessário dedicar uma primeira parte do nosso trabalho à emergência da “administração fiscal cooperativa”. Uma “emergência” no duplo significado da palavra; por um lado, constatando essa realidade, com a objetividade autárquica de um dado: a administração fiscal cooperativa está aí, e, nessa medida, considerámos ser pertinente contextualizá-la no mesmo ambiente dogmático-conceitual que se vive “no outro lado” da administração; por outro lado, no sentido da “emergência” subjacente a uma objetividade dogmática aberta à revisibilidade do “*in status*”.

Repartiremos esse caminho por duas etapas. Num primeiro parágrafo, pretendemos deixar, ao jeito de uma introdução informal, algumas “declarações para memória futura”. Tratam-

se de pressupostos “básicos” dos quais partimos para o tratamento da “emergência da administração fiscal cooperativa”, no segundo parágrafo do primeiro capítulo. Aí pretendemos analisar os pressupostos de inteligibilidade da administração fiscal cooperativa, começando por refletir sobre a simbiótica revisão dos paradigmas do Estado e da administração, à luz enquadramento dogmático que vem sendo manifestado pela ciência jurídica administrativa. Será o momento para considerar a revisão do relacionamento entre a administração e os particulares, as suas causas e, não menos, as suas consequências, *principaliter*, no que concerne ao modo do exercício dos poderes públicos e à revisão das formas de atuação administrativa. Pretendemos, porém, não deixar esquecidas as nossas origens, pelo que, para além de uma intencionalidade propedêutica, procuramos ir estabelecendo algumas pontes para os domínios do direito fiscal. Uma vez concluída essa reflexão, estaremos em condições de analisar a transformação que se verifica no paradigma de intervenção da administração fiscal, espreitando para algumas experiências onde, com maior evidência, se assumiram, *ad intra*, a revisão do clássico modelo de intervenção sucessiva e sancionatória da administração fiscal. Nesse instante, onde estaremos já cientes da importância reflexiva aportada pelos estudos sociais, daremos, então conta, das conclusões dos estudos de economia comportamental, psicologia, sociologia que tendencialmente suportam as alterações nos modelos relacionais entre a administração e os contribuintes. Para encerrar, tencionamos olhar para a administração fiscal cooperativa *ad extra*, quais os seus princípios e formas de atuação. É, nesse momento, que, recordando a questão inicial, pretendemos demonstrar que o direito fiscal não fica a ver o direito administrativo a passar, dando conta de que a administração cooperativa, como realidade fenomenológica, tende, hodiernamente, a impregnar não apenas o direito administrativo, mas também o direito fiscal. O horizonte de emergência dessa realidade não é diferenciado, contendendo com uma nova relação que se estabelece com a divisão e a repartição de responsabilidades entre os atores públicos e privados e que, no contexto fiscal, é potenciada pelo *estado de necessidade* da administração fiscal que a leva a reformular uma estratégia unitária de *comando e controlo* autoritário e prepotente, procurando criar um novo suporte relacional inspirado em valores que potenciam a



co-operação com os contribuintes e uma nova atitude de serviço visando o cumprimento voluntário das obrigações fiscais. É esse o mote para considerarmos, com maior especificidade, os acordos no âmbito da determinação da matéria tributável dos impostos sobre o rendimento.

Numa segunda parte da dissertação, que se abrirá, com o segundo capítulo, passaremos a considerar, com maior especificidade o acordo como *modus agendi* da administração fiscal. Pretendemos, aí realizar uma reflexão sobre a dogmática jurídico-constitucional dos acordos, não tanto na dimensão da sua admissibilidade, mas, porventura, mais focados na sua necessidade. Será o momento oportuno para refletirmos sobre o princípio da legalidade, equacionando os acordos como meio de realização das exigências decorrentes desse princípio e recuperaremos sinteticamente as exigências da normatividade procedural da administração que nos vão acompanhando ao longo da nossa narrativa.

No segundo parágrafo desse capítulo, olharemos para dois ordemanentos jurídicos diferenciados, que se apresentam como verdadeiros “*case-studies*”. Poderemos verificar, em ambos, uma ampla abertura para a celebração de acordos entre a administração e os contribuintes, partindo de bases completamente distintas. No ordenamento jurídico alemão, os acordos nascem como “realidade de facto”, como resultado de uma prática que o legislador fomenta ao estabelecer diversas oportunidades de diálogo e consenso ao longo de todo o procedimento tributário e nas fases seguintes, primeiro em sede “graciosa”, depois em sede “contenciosa”. Aproveitaremos para dar conta de algumas querelas dogmáticas quanto à qualificação do acordo e também quanto à sua necessidade. De seguida, partiremos para terras transalpinas onde poderemos constatar que a multiplicação das figuras consensuais e dialógicas acaba por ser o resultado da falta de participação do sujeito passivo na atividade de fiscalização da administração, sendo este um modelo que ilustra com particular acuidade o desenvolvimento de uma relação sequencial para uma relação mais dialógica.

No terceiro capítulo, pretendemos fazer uma exposição sobre os acordos que encontramos ao nível da determinação da matéria tributável sobre os impostos sobre o rendimento. A título de questão prévia, equacionaremos a informação vinculativa de modo a apurar

a sua natureza jurídica. Depois disso, será então altura de nos debruçarmos sobre o regime dos acordos no caso da avaliação indireta e em matéria de preços de transferência. Essa análise será precedida de um enquadramento de cada uma das matérias, salientando as suas especificidades de modo a podermos traçar um primeiro diagnóstico sobre o estado da questão a nível do enquadramento jurídico destas figuras.

Por fim, no quarto capítulo trataremos de proceder à qualificação da natureza jurídica dos acordos procedimentais tratados no capítulo anterior e, após essa reflexão, voltaremos à questão inicial: *Verwaltungsrecht vergeht, Steuerrecht besteht? Quo Vadis, Portugal?* Será a altura, para, ao cair do pano apresentarmos as bases para uma reconstrução do acordo como modo de atuação de uma boa administração.

## Capítulo I

### A administração fiscal cooperativa

#### §1 – Declarações para memória futura

1. *Verwaltungsrecht vergeht, Steuerrecht besteht?*
2. O poder da relação no lugar da relação de poder.
3. A geometria variável e o carácter plurisignificativo da administração fiscal cooperativa.

#### §2 – A emergência da administração fiscal cooperativa

1. Razão de ordem.
2. O pressuposto de inteligibilidade da administração fiscal cooperativa: a revisão dos paradigmas do Estado e dos paradigmas da administração.
3. O segundo pressuposto de inteligibilidade da administração fiscal cooperativa: a revisão, *ad intra*, do paradigma de intervenção da administração fiscal.
4. A administração fiscal cooperativa *ad extra*: princípios de ação e formas de atuação.

## §1 – Declarações para memória futura

1. *Verwaltungsrecht vergeht, Steuerrecht besteht?*
2. O poder da relação no lugar da relação de poder.
3. A geometria variável e o carácter plurisignificativo da administração fiscal cooperativa.

## §1 Declarações para memória futura

“Se fosse possível a um jurista particularmente interessado pelas coisas do direito público entrar no sono da princesa da fábula, não precisaria de deixar correr os cem anos para descobrir atônito que à sua volta tudo mudou”.

ROGÉRIO EHRHARDT SOARES, *Direito público e sociedade técnica*, p. 23.

Contudo...

“Das wirkliche Recht ist noch erfüllt mit Trümmern vorausgehender Entwicklungsstufen” ...

OTTO MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, p. 24

### 1. *Verwaltungsrecht vergeht, Steuerrecht besteht?*<sup>1</sup>

É indesmentível a evidência da epígrafe “*Verwaltungsrecht vergeht*”. Nas palavras de Javier Barnes, “de transformação, reforma, inovação, mudança ou crise, fugas e expansões... fala-se, no âmbito desta disciplina, desde princípios do século passado, com uma intensidade e

---

<sup>1</sup> Reagindo à aprovação da Constituição de *Weimar*, Otto Mayer escreveu, na introdução à terceira edição do seu manual *Deutsches Verwaltungsrecht* uma das frases mais emblemáticas do universo do direito público: “*Verfassungsrecht vergeht, Verwaltungsrecht besteht*” – o direito constitucional passa, o direito administrativo perdura – cf., para um enquadramento da expressão no âmbito da evolução do direito administrativo, SABINO CASSESE, *Derecho administrativo: historia y futuro*, pp. 290-291. Ora, anota-se, quanto a esse vaticínio, que não só a evolução do direito administrativo acabou por desmenti-lo – cf. RAINER PITSCHAS, *Neues Verwaltungsrecht im reflexivem sozialen Rechtsstaat*, p. 33 e as observações deixadas na nota de rodapé seguinte –, como também a doutrina alemã mais recente parece deitar por terra a máxima *mayeriana*, ao referir-se, na esteira de HOFFMANN-RIEM, SCHMIDT-ABSMANN e ANDREAS VOßKUHLE (cf. *Grundlagen des Verwaltungsrechts*, Tomos I, II e III, 2.ª ed., 2012), a um “*Neue Verwaltungsrecht*” e a uma “*Neue Verwaltungsrechtswissenschaft*” – cf., para uma apresentação sintética da reforma do direito administrativo na Alemanha, DIRK EHLERS e HERMANN PÜNDER (org.), *Allgemeines Verwaltungsrecht*, pp. 186 e ss.. Entre nós, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS, *A reinvenção da autorização administrativa no direito do ambiente*, pp. 603 e ss., dedica um capítulo da sua dissertação de doutoramento ao tema da “renovação do direito administrativo”.

extensão sem paralelo com nenhum outro ramo do direito”<sup>2</sup>. Não é, por isso, difícil justificar a validade dogmática dessa proposição de partida<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> JAVIER BARNES, *Innovación y reforma en el derecho administrativo – Nota introductoria sobre la segunda edición*, p. 14.

<sup>3</sup> Com efeito, de “transformação particularmente profunda e ativa” já Léon Duguit falava em 1913. Charles Eisenmann, anos mais tarde, referia-se a uma “necessária revolução doutrinal” resultante da “imensidão das transformações” do direito administrativo (cf. sobre estas referências, SABINO CASSESE, *Derecho administrativo: historia y futuro*, p. 290). Em 1993, Harmut Bauer, num artigo intitulado “Transformação radical na doutrina do direito administrativo?”, refere-se às vozes de «“mudança” [Günter Püttner], (novas) “tendências de evolução” [W. Hoffmann-Riem], “reforma” [Hans Heinrich Rupp], “transição” [Rainer Pichas], “crise” [Michael Stolleis] e “ruptura”» [pp. 134-135], e, na mesma revista, W. Hoffmann-Riem refere-se à “reforma do direito administrativo” como tarefa, evidenciando a necessidade de adaptação do *derecho administrativo geral* em face “dos impulsos da Administração de infraestruturas” – cf. W. HOFFMANN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, pp. 19-20. Ainda, em 1993, W. Hoffmann-Riem, Eberhard Schmidt-Aßmann e Gunnar Folke Schuppert editam o primeiro de dez volumes, *Reform des Allgemeinen Verwaltungsrechts*, dando corpo à discussão sobre a reforma da administração patrocinada pela *Deutsche Forschungsgemeinschaft* – cf. MATTHIAS RUFFERT, *The Transformation of Administrative Law in Europe*, pp.11-12. Nos anos seguintes, dissemina-se a ideia de *transformação, renovação e reforma* do direito administrativo de inspiração alemã, referida a um *Neues Verwaltungsrecht*, nascido da crise do “velho” e “hierarquizado” *regulatives Recht*, e a uma *Neue Verwaltungsrechtswissenschaft* empenhada na reconsideração dos pilares científicos do método jurídico tradicional e centrada numa “nova visão da atuação da administração”, como proposto por W. Hoffmann-Riem, Andreas Voßkuhle e Eberhard Schmidt-Aßmann, em 2006, na obra *Grundlagen des Verwaltungsrechts* – cf. ANDREAS VOßKUHLE, *The reform approach in the German Science of Administrative Law: The „Neue Verwaltungsrechtswissenschaft“*, p. 92. Nesse mesmo ano, discute-se em Espanha, com ampla participação de autores alemães, a *Innovación y reforma en el derecho administrativo* – obra esta que viria a conhecer uma 2.<sup>a</sup> edição, renovada e ampliada em 2012, aí denominada *Innovación y reforma en el derecho administrativo 2.0* – e, um pouco mais tarde (2008), *La transformación del procedimiento administrativo*, em obras editadas por Javier Barnes, onde se fez eco dos movimentos científicos de reforma do direito administrativo de inspiração alemã. Em 2007, o grupo “Grupo de Dornburg”, criado dois anos antes, publica “*The transformation of Administrative Law in Europe/La mutation du droit administratif en Europe*, que Mathias Ruffert (editor da obra) assume como “*projecto metodológico transnacional*” e, dois anos mais tarde, em *The Public-Private Law Divide: Potential for Transformation?*, o tema é retomado na perspetiva de um dos aspetos essenciais no âmbito do desenvolvimento do direito administrativo moderno: a sua relação com o direito privado.

A diversidade terminológica com que a evolução do direito administrativo tem sido retratada nas obras citadas aconselha prudência no tratamento do tema, particularmente, no que se refere ao sentido com que se advoga a emergência de “um novo direito administrativo”, a partir da consideração das insuficiências da “conceção tradicional” para lidar com a complexidade e a contínua evolução das sociedades modernas, cada vez mais expostas a riscos que recomendam flexibilidade e abertura à inovação deste ramo do direito “que se encontra intimamente vinculado e envolvido com as necessidades, em rápida alteração, das sociedades

Menos perceptível será, numa perspetiva de comparação dos referidos âmbitos jurídicos, reconhecer no domínio do direito fiscal, com semelhante intensidade, idênticos caminhos de inovação, transformação ou reforma<sup>4</sup>.

---

modernas” – sobre o tema, cf., W. HOFFMANN-RIEM, EBERHARD SCHMIDT-AßMANN e ANDREAS VOßKUHLE, *Grundlagen des Verwaltungsrechts*, tomos I, II, III, 2012, e, com extensa reflexão sobre a evolução alemã, LUCIANO PAREJO ALFONSO, *Transformación y reforma del derecho administrativo en España*, 2012.

Para uma visão mais geral da evolução do direito administrativo, cf. SABINO CASSESE, *Le trasformazioni del diritto amministrativo dal XIX al XXI secolo*, pp. 27 e ss. e, do mesmo Autor, *Derecho administrativo: historia y futuro*, 2014. O Autor, ao aferir das transformações, no direito administrativo, entre o século XIX e o século XXI, considera como características originais do direito administrativo, fixadas no último quartel do século XIX com o «“end of *laissez-faire*”» e a “evolução inicial do “Welfare State”: a) a ideia de nacionalidade, fruto de uma forte e privilegiada ligação do direito administrativo ao Estado, onde operava como principal instrumento da centralização; b) a supremacia da administração pública decorrente da superioridade do interesse público (que o Autor ilustra com a posição de Otto Mayer de incluir a *bindende Kraft des Verwaltungsrechtssatzes* entre os *Grundzüge der Verwaltungsordnung*) e da força vinculante da decisão administrativa, perante a qual o princípio da legalidade serve como instrumento de tutela e garantia dos cidadãos; c) o «“regime administrativo”», nele compreendidas as prerrogativas de penetração na esfera jurídica dos cidadãos, dispondo das funções de polícia ou autoritárias, daí resultando a construção do direito administrativo como “um direito especial, distinto do privado, porque baseado numa desigualdade radical, unilateral e singular”; d) o carácter governativo do direito administrativo; e e) a especialidade do controlo jurisdicional através de um “recurso objectivo” centrado na figura do “excesso de poder. Após elencar essas características, CASSESE reflete sobre as transformações dessas coordenadas originárias, indicando as seguintes marcas distintivas: a) crise da territorialidade do Estado, que deixa de ser o “ponto da união” do direito administrativo, em virtude da europeização e internacionalização do direito administrativo, atualmente unido a uma multiplicidade de ordenamentos jurídicos; b) erosão da supremacia e da unilateralidade do direito administrativo que o Autor vê substituídas pela bilateralidade e pelo consenso como resultado de uma diferente posição do cidadão perante a administração, com consequências ao nível do entendimento do princípio da legalidade, como a alteração da função originária da lei (de “baluarte contra as intromissões do executivo” e “meio para assegurar a submissão do executivo à direcção parlamentar, converte-se em instrumento de “direcção das administrações públicas”); c) crise da distinção entre direito administrativo e direito privado; d) erosão do carácter “governativo” do direito administrativo; e) sujeição da administração à jurisdição administrativa, a qual pode resultar problemática nos casos em que, no âmbito de uma administração prestacional, não se esteja perante uma controvérsia de carácter anulatório.

<sup>4</sup> Não se olvidando, em todo o caso, que, também no direito fiscal, a *reforma* seja uma “rotina”, fazendo-se, aqui, apelo à ideia das reformas fiscais como “uma preocupação permanente e generalizada dos Estados e uma tarefa jamais acabada”, no sentido evidenciado por Joel Slemrod de que “*tax reform is not a station we arrive at, it is a way of travelling*”, tal como destaca JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, pp. 445 e ss.. Também K.H FRIAUF, *Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsfortbildung im Steuerrecht*, p. 53, faz sua a máxima segundo a qual “*lex tributaria semper reformanda*”, tendo em consideração a contínua evolução do contexto

O que não implica, porém, qualquer condenação a uma irrevisibilidade dogmática, que se tenha por construída, de acordo com a tradicionalíssima compreensão do direito fiscal como direito de ingerência clássico (“*klassisches Eingriffsrecht*”) e que, ainda na atualidade, justifique concluir, *tout court*, que «no caso da administração fiscal ou dos impostos (“*Abgabenverwaltung*”) trata-se, sempre, de administração agressiva e jurídico-pública (“*Eingriffs-und Hoheitsverwaltung*”)»<sup>5</sup>, havendo que reconhecer-se razão a Dieter Birk, quando afirma que “*Steuerrecht ist entgegen dem Anschein nicht nur Eingriffsrecht, welches vom einseitigen Verwaltungsakt geprägt ist, sondern es ist Teilhaberecht, welches vom Kooperationsgedanken bestimmt wird*”<sup>6</sup>.

---

societário em que operam os impostos; em sentido oposto, dando conta da necessidade a necessidade de estabilização das leis fiscais e afirmando que “as leis fiscais deveriam ser consideradas, analisadas e discutidas como um conjunto de disposições quase permanentes que as pessoas poderiam prever, procedendo aos consequentes ajustamentos de comportamento, incluindo aqueles que requerem um longo horizonte de planeamento”, cf. G. BRENNAN E J. BUCHANAN, *The power to tax: Analytical Foundations of a fiscal constitution*, p. 191 – ambos os autores referidos encontram-se citados em J. L. SALDANHA SANCHES, *A reforma fiscal norte-americana*, pp. 217-218. Entre nós, o documento do MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório do grupo para o estudo da política fiscal – Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*, p. 4, abre com a expressão “*lex semper reformanda est*”, considerando que a lei fiscal não foge a essa regra, sendo “por isso (...) fonte de inquietação e de polémicas particularmente entre nós”.

Por outro lado, importa notar que não são inéditas as excogitações relacionadas com a emergência de “um direito fiscal novo”, como se revela na reflexão de JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, pp. 472 e ss., perante a evolução de “uma realidade que caminha, de um lado, da órbita nacional para a órbita internacional ou (...) supranacional e, de outro lado, do domínio dos compromissos jurídicos, do direito, para o domínio dos compromissos políticos, para a política”.

Em particular, sobre a evolução dogmática do direito fiscal em Portugal, cf. J.L SALDANHA SANCHES, *Direito Fiscal – Relatório sobre o programa e conteúdo do curso de direito fiscal*, pp. 7 e ss..

<sup>5</sup> A expressão citada é de MARIA JOÃO ESTORNINHO, *A fuga para o direito privado*, p. 106.

<sup>6</sup> Cf. DIETER BIRK, MARC DESENS e HENNING TAPPE, *Steuerrecht*, pp. 57-58. Nos parágrafos seguintes, os autores desenvolvem a importância da cooperação no âmbito do direito fiscal, considerando-a uma “*Maxime des Steuervollzugs*” e referindo igualmente, nesse contexto, que “*Kooperatives Verwaltungshandeln ist damit nicht nu reine Klugheitsregel, sondern auch ein Postulat zur Herstellung der Lastengerechtigkeit*”, acompanhando a posição de ROMAN SEER, *Verständigungen im Steuerverfahren*, pp. 9-10 e, sobretudo, p. 180, onde se refere a “*dialogische Struktur*” do procedimento tributário, reconhecendo-se a importância dos direitos de participação dos contribuintes. É, aliás, deste último Autor o enquadramento dogmático do princípio da



Com efeito, nem a existência de uma “*obstinación administrativa en la compartimentación aislada de la Administración tribuaria*”<sup>7</sup>, é suscetível de obnubilar a evolução que, hodiernamente, pode verificar-se nos domínios do direito fiscal, podendo, validamente, reconhecer-se que, a par com a administração de prestações, também, a administração fiscal vai sendo, cada vez com maior intensidade, chamada a desenvolver uma importante atividade administrativa de assistência (“*pflgende Verwaltung*”); e, a par com a administração cooperativa, também, nas modernas administrações fiscais há espaço para o estabelecimento de modelos relacionais centrados numa autêntica “co-operação” com os contribuintes (“*Kooperationmodell*”).

Concomitantemente, se nos tempos de *Otto Mayer*, perante a construção das relações administrativas, em torno de um vínculo geral de *supra-infra* ordenação, a relação entre administração tributária e os contribuintes era configurada como uma relação *especial de poder-sujeição* (“*besondere Gewaltverhältnis*”, “*besondere Gewaltunterworfenheit*”), que gerava uma especial dependência do súbdito, colocando-o num estado de liberdade restringida subordinado às ordens fiscais potestativas (“*Finanzbefehl*”) emitidas pela administração<sup>8</sup>, hoje acentua-se,

---

cooperação que consta do manual de KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, pp. 1048 e 1095 e ss., onde se considera o problema na sua relação com o princípio do inquisitório.

<sup>7</sup> M. PONT MESTRES, *Hacia nuevos horizontes en las relaciones tributarias: Incorporación normativa de alternativas convencionales*, p. 56. Igualmente crítico desse fenómeno é MASSIMO BASILAVECCHIA, *Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa e azione impositiva*, p. 24, sobretudo quando, a partir daí, se tiram conclusões generalistas sobre a admissibilidade de alguns institutos de substrato consensual no âmbito do direito fiscal. Relativamente a esse aspecto em particular, Basilavecchia destaca que a exigência de uma legislação “separada, especial e especializada” não constitui um sinal de qualquer incompatibilidade entre as disciplinas, que, pelo contrário, estão, segundo o Autor, “destinadas a conviver e a completarem-se reciprocamente”.

<sup>8</sup> A expressão alemã “*besondere Gewaltverhältnis*” não tem uma tradução unívoca. Literalmente, a tradução mais exata seria “relação de poder especial”, contudo, o próprio *Otto Mayer*, na versão francesa do *Deutsches Verwaltungsrecht*, utiliza a expressão “*rapport de sujétion particulière*” – OTTO MAYER, *Droit administratif allemand*, I, p.128. Sobre esta questão terminológica, GALLEGRO ANABITARTE, *Las relaciones especiales de sujeción y el principio de la legalidad de la administración*, p. 11. Referindo-se, especificamente, ao âmbito tributário, FRANZ SCHNEIDER, *Das Abgabengewaltverhältnis: Grundzüge eines Materiellen Teils*, pp. 4-21. O conceito é uma criação da doutrina juspublicista alemã dos finais do século XIX, cujas origens podem encontrar-se no sistema político em que se concretizou a monarquia constitucional limitada germânica, com a separação entre as matérias deixadas ao parlamento e as integradas na esfera do executivo, onde o cidadão

---

aparecia desprovido de personalidade jurídica autónoma perante o Estado, o que redundava na afirmação de uma zona regida por normas administrativas (*Verwaltungsvorschriften*) desprovidas de conteúdo jurídico – v. PALAO TABOADA, *Está el contribuyente en una relación de “sujeción especial” frente a la Administración tributaria?*, p.149. De acordo com ADAME MARTÍNEZ, *Derechos y garantías de los contribuyentes versus teoría de la relación tributaria como relación de poder*, pp. 197-198, a superação do *Polizeistaat* não acarretou o esquecimento de algumas das suas ideias, permanecendo, paradoxalmente, no Estado de direito a configuração da relação tributária como “relação de poder” ou de “supremacia geral”.

Ainda que a autoria da expressão deva ser atribuída a Laband, que a convoca para esclarecer as obrigações dos funcionários públicos, deve-se a Otto Mayer a sua generalização dogmática como instituto do direito administrativo. Com efeito, em *Deutsches Verwaltungsrecht, I*, p. 103, o Professor de Leipzig afirma que o campo dessas relações especiais vai para além do poder disciplinar (“*Dienstgewalt*”), encontrando-se, igualmente, no âmbito do poder de vigilância no direito financeiro (“*Überwachungsgewalt des Finanzrechts*”), o poder de direção nos estabelecimentos públicos (“*Anstaltsgewalt*”) ou o poder das corporações públicas sobre os seus membros (“*Vereinsgewalt*”). Nestes casos, a sujeição não se identifica, apenas, com a relação entre pessoas juridicamente desiguais em que o respetivo conteúdo é determinado pela pessoa superior, mas, para além disso, traduz um vínculo criado, especialmente, para o súbdito que lhe impõe a obrigatoriedade de regular a sua conduta, em conformidade com interesse público. Em virtude dessa obrigação geral, podem ser emitidas ordens que apresentam duas características particulares: podem ser emitidas por “meros” funcionários públicos e na forma de uma regra geral.

Na sequência da formulação de *Otto Mayer*, foram incluídas sob o conceito uma diversidade de situações jurídico-administrativas que tornam, particularmente, difícil obter uma definição lograda do conceito e da realidade a que o mesmo se refere. Disso dá conta GALLEGO ANABITARTE, *Las relaciones especiales de sujeción y el principio de la legalidade de la administración*, p. 11 e ss., depois de considerar, entre outros, os trabalhos de *Mayer, Fleiner, Thoma, Jacobi, Thieme, Obermayer, Ermacora, Krüger, Ule, Weber, Wolff, Forsthoff*. Em todo o caso, o Autor citado colhe da doutrina alemã um conjunto de notas comuns ao âmbito das relações especiais de sujeição, ainda que com intensidade variável: a) a existência de uma situação de dependência, da qual resultam obrigações concretas; b) o estado geral de liberdade limitada; c) a existência de uma relação pessoal; d) a impossibilidade de estabelecer de antemão a extensão e o conteúdo das prestações, assim como a intensidade das necessárias intervenções coativas na esfera dos afetados; e) o facto do indivíduo ter que obedecer a ordens que não decorrem diretamente da lei; f) o facto dessa situação ser explicada em razão de um determinado fim administrativo; g) a alusão a uma dimensão voluntarista no estabelecimento da relação; h) a admissibilidade, expressa ou tácita, que a justificação dessa relação reside na necessidade de eficiência e produtividade administrativa. Quanto às situações abrangidas pelo conceito, o Autor conclui haver unanimidade, apenas, no que se refere às situações dos funcionários públicos, militares, estudantes e presos, ainda que alguns dos autores considerados (*Mayer, Fleiner e Jacobi*) se refiram, no contexto fiscal, à existência de uma especial vigilância ou liberdade limitada em função do cumprimento dos deveres fiscais.

Com efeito, para *Mayer*, seria no âmbito da efetivação executiva das leis fiscais que a administração emergiria na sua posição preeminente, unilateral e autoritária, como *potentior personae* perante os seus súbditos, através da prolação de ordens fiscais potestativas (“*Finanzbefehle*”), geradoras do *status* próprio das “*besondere Gewaltverhältnis*”. Assim, sob a finalidade ou o pretexto de proteção dos interesses financeiros do

---

Estado e de modo a determinar, autoritariamente, a conduta do súbdito, Mayer admitia a imposição administrativa de “obrigações de obediência, de ação, omissão, tolerância” que acompanhavam o “imposto e a sua execução”, com o objetivo de dar a conhecer à administração o valor exato daquele, *variando a sua frequência e intensidade em função das maiores ou menores dificuldades administrativas ao nível do conhecimento dos elementos ou factores determinantes da existência e quantificação da obrigação tributária*, motivo pelo qual OTTO MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht, I*, pp. 433-434, elege como campo principal das ordens tributárias o âmbito dos impostos indiretos, que se mostravam de controlo mais difícil para a administração, pela maior facilidade de ocultação dos factos tributários. Na sua expressão mais significativa, as ordens fiscais assumem-se como “Regulativen” de âmbito geral, emitidas pelo “Bundesrath” na sequência de autorizações especificamente previstas em diversas leis fiscais, sendo providas de força obrigatória geral. Não obstante, Mayer considerou-as meras prescrições administrativas (“Verwaltungsvorschriften”), eximidas, por isso, da esfera do direito, sendo o seu efeito vinculativo justificado, precisamente, através da relação especial de sujeição desprovida de tutela jurídica em que os seus destinatários se encontram submergidos pela incidência do poder de vigilância reservado à administração (“Überwachungsgewalt”) – cf. OTTO MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht, I*, pp. 388 e ss., esp.<sup>16</sup> pp. 433 e ss..

Na sequência da doutrina do administrativista alemão, outros autores se referiram à relação entre a administração e o contribuinte como “*besonderen Gewaltverhältnis*”, enfatizando, particularmente, o facto desta coincidir com a ideia de um “*besondere Überwachungsgewalt*”, que se entendia ser sinónimo de “*besondere Steuerkontrolle*”, preordenado à imposição do autónomo interesse financeiro do Estado. Assim sucedeu, por exemplo, com FRITZ FLEINER, *Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts*, pp. 155-156, que, para além das obrigações gerais de cidadania e do dever de obediência geral dos cidadãos, considerava a existência de tal dever de sujeição com base em normas fiscais relativas a impostos sobre o consumo – v.g., § 14 da *Zigarettensteuergesetz*, §§ 34, 36 e 50 da *Brausteuergesetz* e o § 99 da *Branntweinsteuergesetz*, todas de 1909 – onde, segundo o Autor, existia um conjunto de obrigações e vínculos especiais que obrigavam os sujeitos passivos em favor das autoridades fiscais. Já na vigência da Constituição de Weimar e da *Reichabgabenordnung* e conhecidos os contributos dogmáticos de *Nawiasky* e *Hensel*, a discussão sobre a natureza dos vínculos “administração-contribuintes” ocupou um lugar destacado na “*Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer*” de 1926, onde se refletia sobre o papel do direito fiscal na conceptualização do direito público. Na intervenção aí realizada, Ottmar Bühler, considerado o último representante destacado da *Gewaltverhältnis* – cf. J. L. SALDANHA SANCHES, *O ónus da prova no processo fiscal*, p. 26 –, afastou a relação fiscal das típicas relações especiais de poder da administração pública – relações com funcionários, militares e presos –, atenta a inexistência de uma simetria entre essas diferentes posições subjetivas, a existência de uma diferente natureza e o carácter “enfraquecido” da relação tributária face às referidas. Por estas razões, o Autor rejeitou a menção a uma “*allgemeine Steuergewaltverhältnis*”, preferindo referir-se à existência de “*potenzierten Steuerpflichtverhältnisse*” no âmbito dos controlos fiscais, matéria de “direito formal”, com particular acuidade na tributação do consumo e dos impostos sujeitos a procedimentos de liquidação, que não dispensavam a imposição de “obrigações adicionais” ou “cargas auxiliares”, ainda que com função instrumental. A propósito da “questão terminológica”, apesar de Bühler a não relevar de forma significativa, sempre reteve que a “*Gewaltverhältnis*” daria uma melhor “imagem do estado real das coisas” do que a expressão “credor tributário” (“*Steuergläubiger*”), uma vez que a posição superior do Estado resultava da confluência das posições de “credor-executor” e do seu poder para

---

assegurar o cumprimento do imposto – cf. OTTMAR BÜHLER, *Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts*, pp. 102 e ss..

No mesmo locus, *Albert Hensel* advertia, porém, que a *Schlagwort*, no tocante à configuração das relações entre a administração e os contribuintes não tinha, apenas, interesse científico, porquanto se vertia em expressões convocadas, acriticamente, pela administração em milhares de casos individuais, sendo da maior importância prática a percepção com que o funcionário das finanças configurava a sua atuação perante o contribuinte, em particular, se aquele atuava por acreditar na subjugação ao poder (*Gewaltunterworfenen*) ou por considerar-se, materialmente, vinculado, no âmbito de uma relação obrigacional legalmente imposta e limitada. De forma, particularmente, ilustrativa, *Hensel* evidenciou a “antítese essencial” entre a relação de poder e a relação jurídica: enquanto que a primeira corresponderia ao jogo de um “*Befehlen-können*” com um “*Gehorchen-müssen*”; a segunda prefigurava-se na correspondência de um “*Fordern-dürfen*” a um “*Leisten-sollen*” – v. ALBERT HENSEL, *Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts*, p. 78. Ora, a subtração das relações administrativo-fiscais ao hemisfério do poder e a sua condução ao universo do jurídico foi uma das marcas de contraste da doutrina de *Hensel* perante as posições pretéritas, bem discernível ao longo do seu *Steuerrecht*. Logo nas primeiras páginas, dedicadas à sistemática do direito fiscal, esclareceu que “o direito fiscal cria e regula relações jurídicas entre o Estado e os destinatários da norma”, que “a característica de uma tributação de acordo com o Estado de direito radica na regulação do conjunto da obrigação tributária através de normas jurídicas” e que o “direito fiscal é um direito de ingerência ordenado de acordo com os princípios do Estado de direito (*rechtstaatlich geordnetes Eingriffrecht*)”. No plano das relações administrativas, aquela reorientação axiológica do direito fiscal conduziu à consideração do *Steuerverwaltungsrecht* como imagem “especular” do direito fiscal material, subordinando-o finalisticamente, enquanto transformação jurídico-administrativa do crédito tributário, ao “direito fiscal material”. Contudo, para além de se antever nessa relação de dependência teleológica um critério de igualdade perante a lei, *Hensel* destacava, ainda, a necessidade de assegurar ao sujeito passivo, como contrapeso da pretensão unilateral que o Estado podia impor por via coativa, uma proteção de carácter impugnatório contra as “pretensões injustas da autoridade tributária”. Por outro lado, diferenciando a “relação administrativa tributária da relação jurídico-tributária de carácter obrigacional” e sem olvidar que naquela relação “se destaca a contraposição entre autoridade e sujeito ao direito mais fortemente que no caso da relação tributária de carácter obrigacional baseada na igualdade perante o ordenamento jurídico, o certo é que caracterizar essa relação administrativa como uma ‘relação de poder’ não se ajusta, nem de longe, a uma conceção do Estado de direito. Porque também as relações tributárias do direito administrativo estão reguladas de acordo com os princípios do Estado de direito”. Por fim, considera “desafortunado afirmar-se que a administração atua no âmbito do direito tributário administrativo orientada por um interesse fiscal; esse interesse fiscal não vai para além das pretensões que o ordenamento jurídico atribui ao Estado (...) pode até ser válida a máxima *in dubio pro fisco* num primeiro nível do procedimento tributário, mas se tal ocorre resulta do facto do Estado dever preocupar-se com a comprovação e execução dos seus créditos (...) contudo, como noção complementar e de igual valor, encontra-se em segundo plano a tutela jurídica onde deve considerar-se o resultado final da atuação administrativa: nem *pro fisco*, nem *contra fisco*, mas *pro lege*” – cf. ALBERT HENSEL, *Derecho tributario*, pp. 85 e 249. Sobre a obra de *Hensel*, e em particular sobre a matéria em consideração, cf. ANDRÉS BÁEZ MORENO, MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO e ENRIQUE ORTIZ CALLE, *Estudio preliminar: El*

---

*nacimiento del derecho tributario como disciplina científica en la Alemania de entreguerras: Aportación particular de Albert Hensel y sus repercusiones en la dogmática contemporánea*, pp. 3 e ss., esp.<sup>16</sup> 15-43.

Mais recentemente, ultrapassada, historicamente, a proposição de Georg Jellinek – “*Aus dem Wesen des Menschen ergibt sich historisch und logisch als notwendig nur die Pflicht, aber nicht das Recht gegen den Staat*”, apud E. SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 13 – e concretizada a *Abschied von besonderen Gewaltverhältnissen*, assistiu-se, em certa medida, a um “regresso ao futuro” do *Überwachungsgewalt*, fruto da alteração funcional das tarefas administrativas, que, mercê da *massificação* das autoliquidações e da maior dependência, na determinação do imposto, de elementos de carácter subjetivo, suscitou um certo revivalismo *mayeriano*, em muito relacionado com os crescentes poderes de fiscalização e controlo que se fizeram aportar às administrações fiscais e, não menos, com a *intensio* e a *extensio* dos deveres suportados pelos sujeitos passivos – cf., nesse sentido, acentuando o deslocar o centro da atividade administrativa para as tarefas de *comprobación* e *investigación*, com o reforço dos seus poderes nesses domínios de intervenção, essencialmente, *retrospectiva* e a imposição de inúmeros deveres funcionalmente dirigidos a essa investigação, HERRERA MOLINA, *¿Rehabilitar a Otto Mayer? Paradojas en el transito de la relación jurídica a la relación de poder*, pp. 130 e ss. e PALAO TABOADA, *¿Esta el contribuyente en una relación de “sujeción especial” frente a la Administración tributaria?*, pp. 143 e ss.. Serve de exemplo, o intenso debate registado na década de noventa do século passado em Espanha, despoletado pela decisão do Tribunal Constitucional (STC 76/90) que, por mor do *interesse fiscal*, reconduziu o contribuinte a uma “situação de sujeição para além da geral subordinação à lei e ao restante ordenamento”. As passagens mais polémicas constam do terceiro fundamento jurídico – “*Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el artículo 9,1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración Tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes*” – e do nono fundamento jurídico da decisão – “*está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como potentior persona en una situación de superioridad sobre los contribuyentes*”. Estas afirmações deram origem a uma profunda reação doutrinal, despertando, de imediato a crítica contundente de L. SÁNCHEZ SERRANO, *Los españoles ¿súbditos fiscales?*, pp. 257 e ss. . Mais tarde, pode destacar-se o diálogo dogmático entre ANTONIO MARQUEZ Y MARQUEZ, *Reflexiones acerca de los límites reales de las garantías del contribuyente en la fase de comprobación-investigación inspectora*, pp. 11 e ss., que, na linha do “fundamento jurídico 9.º” do referido aresto, considera igualmente “*la condición de súbdito*” como “*inexcusable en las organizaciones políticas modernas*” [p. 14], e MAGIN PONT MESTRES, *Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y sus garantías ante la inspección*, pp. 533 e ss., que rebate a argumentação de Marquez,

sobretudo em algumas experiências comparadas e nos trabalhos das instâncias internacionais, num sentido, diametralmente, oposto, a importância crescente de um *poder especial*... mas de *relação*, como vem sendo evidenciado pelo desenvolvimento de modelos de “*enhanced relationship*” e de *co-operative compliance*<sup>9</sup>, e, não menos, pela introdução de instrumentos

---

considerando, impressivamente, que “[l]a pretensión del T.C. de devolver a las catacumbas a los ciudadanos privándoles de sus derechos inalienables no puede ir mas allá de una desgraciada anécdota” [p. 541] – cf., sobre a matéria, para além dos autores citados, FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ, *Derechos y garantías de los contribuyentes versus teoría de la relación tributaria como relación de poder*, pp. 197 e ss., SANTIAGO ALVAREZ GARCÍA, *Las relaciones entre la administración y los contribuyentes: La necesidad de adaptación de la administración tributaria*, pp. 1 e ss., e PERFECTO YEBRA MARTUL-ORTEGA, *Contribuyentes u obligados tributarios desde la perspectiva constitucional*, pp. 383 e ss..

<sup>9</sup> Relativamente ao conceito de “*Enhanced Relationship*” e de “*co-operative compliance*”, importa, ainda que, em discurso antecipatório, deixar algumas referências de carácter, forçosamente preliminar, face ao desenvolvimento que se fará *infra*.

Uma primeira observação refere-se à explicitação do significado do termo “*Enhanced relationship*”, para o distinguir, quanto à intencionalidade da relação subjacente, das situações que Ottmar Bühler referia como *potenzierten Steuerpflichtverhältnisse* no âmbito dos controlos fiscais – cf. OTTMAR BÜHLER, *Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts*, p.109 –, pretendendo evitar que o verdadeiro significado da expressão se dê, quanto ao seu sentido, como “*lost in translation*” – cf., como exemplo, a tradução de “*Enhanced Relationship*” como “*relação melhorada*”, em RAFAEL SANZ GOMEZ, *La “Relación cooperativa” entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*, p. 10, ou como “*relação reforçada*”, em JOSÉ ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, p. 26, ou como “*relación privilegiada*”, em UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS, *La relación cooperativa: un nuevo horizonte em el diálogo entre las grandes empresas y la agencia tributaria*, p. 85, e, na literatura OCDE, “*Enhanced relationship*”, surge traduzida como “*relação cooperativa*”, distinguindo-se do termo “*co-operative compliance*”, que se traduz por “*cumprimento cooperativo*”,.., sobre esta terminologia nas obras OCDE, *La relación cooperativa: Um marco de referencia – De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, 2013, que constitui a tradução, em castelhano, da publicação OCDE, *Co-operative Compliance: a Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, 2013.

Assim, quando, *hodiernamente*, se faz referência a uma “*Enhanced relationship*” o significado subjacente é o da existência de uma relação dialógica de reforçada cooperação, confiança e compromisso recíprocos e não uma relação, estritamente, impositiva, autoritária e fundada sob o cânone tradicional de exercício solipsista do *poder administrativo*. Efetivamente, a expressão “*Enhanced relationship*” foi adotada em 2008, no *Study into the role of tax intermediaries*, num contexto em que se fomentou o estabelecimento de uma relação entre as administrações tributárias e os grandes contribuintes baseada na confiança e na cooperação. Em 2013, o estudo “*Co-operative compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*”, atrás citado, acaba por abandonar a expressão, passando a referir-se ao termo “*Co-operative compliance*”, de forma a deixar claro que a abordagem baseia-se na existência de uma efetiva cooperação que

portenciadores do *consenso*, do *acordo* e da instituição uma *relação de confiança* e de *boa fé* entre a administração tributária e os contribuintes, de que constituem exemplos vivos – e não já meramente teóricos –, a *informação vinculativa prévia*, os *acordos relativos à matéria tributável*, a *guidance administrativa*, a crescente importância de *instrumentos de soft law*, o *collaborative rulemaking*, etc.<sup>10</sup>.

Não se estranha, *et pour cause*, que o discurso do jurista interessado pelas coisas do direito fiscal não tenha adormecido no sono da princesa da fábula e que o mesmo se confronte, neste âmbito, fortemente, condicionado por uma administração vinculada, com a imagem distorcida de um “*Subsumtionsautomaten*”, perante uma linha de evolução através da qual se permite identificar uma tendência de metamorfose de um Estado fiscal “confrontativo” para um Estado fiscal “cooperativo”, sob as premissas, já assumidas pelo direito administrativo, de que “*Kontrolle und Kooperation sind nicht notwendige Gegensätze*” (Hoffmann-Riem)<sup>11</sup> e a necessidade de encarar a transformação dos clássicos meios autoritários de intervenção agressiva e *a posteriori* em instrumentos profiláticos de cooperação e consenso<sup>12</sup>.

Com isso, verifica-se a emergência de um novo paradigma de relacionamento e interação entre administração fiscal e contribuintes. Novas formas de pensar, de agir e de trabalhar – “*anders denken, anders doen, anders werken*”, no “slogan” da administração fiscal holandesa<sup>13</sup> – vão

---

tem como objetivo o cumprimento das obrigações fiscais – “*payment of the right amount of tax at the right time*” – e não numa eventual discriminação de tratamento dos contribuintes perante a lei – cf. OCDE, “*Co-operative compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*”, p. 13.

<sup>10</sup> Criticando o silêncio da *Abgabenordnung* alemã, que se considera constituir uma renúncia à direção (“*Steuerungsverzicht*”), por parte do legislador germânico, relativamente à mobilização dessas formas consensuais que têm vindo a ser desenvolvidas através de regulamentação administrativa, cf. ROMAN SEER, *Reform der Steuerveranlagung*, pp. 74 e 75, e ID., *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, p. 562.

<sup>11</sup> E. SCHMIDT-ARMANN e W. HOFFMANN-RIEM, *Verwaltungskontrolle*, p. 366, *apud* E. SCHMIDT-ARMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee: Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 229. Necessidade que já emergeia

<sup>12</sup> E. SCHMIDT-ARMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee: Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 175.

<sup>13</sup> BELASTINGDIENST, *Thinking differently, behaving differently and working differently: Tax control framework*, pp. 1-2. Trata-se de uma apresentação da administração tributária holandesa, onde se dá conta da

sendo assumidas no universo jurídico tributário como expressão de uma primazia pela *voluntary compliance* das obrigações fiscais, em muito potenciada pela inevitável constatação de que o confronto autista, no individualismo do *solus ipse* das partes, redundava, invariavelmente, numa «*lose, lose situation*»<sup>14</sup> em que o direito contradiz a matemática – «*Minus und Minus machen - anders als in der Mathematik - das Recht nicht zum "Plus", sondern zum "Doppel-Minus"!*»<sup>15</sup>.

Em todo o caso, apesar de ser incontornável a evolução dogmática deste domínio do jurídico, ficando, assim, dada a resposta à questão “*Steuerrecht besteht?*”, é imperioso reconhecer, na atualidade, e, apesar de se manter pertinente a consideração do tema que animou a *Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer* da primavera de 1926 – “*Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts*”<sup>16</sup> –, que “*il tributarista è chiamato a*

---

política seguida desde 2005 naquele país (“*one that emphasises self-regulation, horizontal monitoring and confidence*”), no sentido de uma transformação de uma abordagem centrada no “*control*”, para uma outra focada essencialmente na “*trust*”. A mesma intencionalidade pode ser reconhecida no âmbito do “*Australian Taxation Office*” (“*ATO*”), que, desde finais dos anos noventa, vem desenvolvendo um conjunto de programas de sentido idêntico. MICHAEL D’ASCENZO, *Modernising the Australian Taxation Office: Vision, people, system and values*, pp. 361 e ss., refere-se a essa realidade, dando como exemplos o programa “*Listening to the Community*” e o “*Change Program*”. Para o Autor, “*the transformational nature of the Change Program also meant that new ways of thinking, behaving and perceiving were needed*” [p.368].

<sup>14</sup> JEFFREY OWENS, *The “Enhanced Relationship”: A challenge for revenue bodies and taxpayers*, p. 351. Owens refere que, na maioria dos países, a relação tradicional entre as administrações fiscais e os contribuintes é caracterizada pela confrontação e pela falta de confiança. Enquanto que os contribuintes desenvolvem esquemas para minimizar, agressivamente, a sua carga fiscal, muitas vezes adotando interpretações da lei não intencionadas pelo legislador, as administrações respondem com a ausência de vontade em fornecer a certeza de que os contribuintes necessitam, legislação retroespéctiva e com o aumento de complexas normas anti-abuso, pois nenhuma das partes tem “confiança suficiente na sua relação para encetar um diálogo sobre como as alterações tecnológicas e o ambiente comercial está a afetar as empresas”, explorando conjuntamente soluções perante essa realidade. Esta realidade, para o Autor, conduz a uma “*lose, lose situation*” em que nenhuma das “partes” beneficia da incerteza criada ou dos recursos que são alocados ao “*playing the tax game*”.

<sup>15</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren*, p. 219.

<sup>16</sup> Cf. AA. VV., *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, Heft 3, especialmente, pp. 63 e ss., onde se encontram os contributos de Albert Hensel e Ottmar Bühler. Sobre as “*ragioni per un confronto interdisciplinare*”, cuidado, especificamente, da crescente difusão do *acordo* em lugar do *comando* no âmbito do direito público, cf. S. CIVITARESE MATTEUCCI e LORENZO DEL FEDERICO, *Premessa: le ragioni per un confronto interdisciplinare*, pp. 7 e ss., na obra, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e*



*fare i conti con i progressi del diritto amministrativo*”, como refere Massimo Basilavecchia<sup>17</sup>, não apenas nos casos em que o nódulo problemático em reflexão se traduza na consideração dos acordos no âmbito do direito fiscal, de contornos ainda “imprecisos”<sup>18</sup> quando aqueles que possam determinar uma conformação consensual relativamente à quantificação da matéria

---

*consenso – Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, organizada pelos referidos autores e, no mesmo *locus*, o texto de MASSIMO BASILAVECCHIA, *Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa e azione impositiva*, pp. 24 e ss.

<sup>17</sup> MASSIMO BASILAVECCHIA, *Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa e azione impositiva*, p. 24. O Autor, constatando que o debate no interior da ciência do direito administrativo sobre os “*accordi amministrativi*” tende a irrelevar o desenvolvimento do direito tributário, conclui que a afirmação inversa não corresponde à realidade. De facto, em diversos trabalhos que versam sobre os acordos no âmbito do direito tributário pode identificar-se uma tendência para considerar a partir da evolução dos seus congéneres ao nível do direito administrativo – cf. MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, 2007, MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, 2001, Não se ignorando, na sequência da observação de JOSÉ CASALTA NABAIS, *contratos fiscais – Reflexões sobre a sua admissibilidade*, p. 9, n.<sup>1a</sup> 1, o “facto de o direito dos impostos servir frequentemente de campo de ensaio onde são testados princípios e instituições que, posteriormente, se erigem em traves mestras do direito administrativo geral”, o facto é que se regista, como refere FABIO LONDONO GUTIERREZ, *La terminación convencional de los procedimientos tributarios*, pp. 1519-1520, uma necessidade de renovar as formas jurídicas de atuação administrativa no direito fiscal. Para este Autor, “não podemos ficar parados no tempo” e vinculados a esquemas rígidos que, atualmente, devem considerar-se “denegadores de justiça”, em face das incertas associadas à regulamentação tributária (“ausência de definições claras, escassa regulamentação, impressões fácticas, múltiplas interpretações jurídicas sobre uma norma ou sobre a qualificação jurídica de factos”) e da escassa evolução dos procedimentos tributários. Partindo desta constatação, mas, também, do facto de “o direito procedimental tributário nos alvares do século XXI registre[ar] a evolução doutrinária, jurisprudencial e legal sobre a admissibilidade de pactos e convénios no direito administrativo, que serve de fundamento à, já, superada discussão doutrinal sobre a admissibilidade de pactos, acordos, transacções e conciliações no direito tributário”, considera que o “*direito tributário se encontra em trânsito*”, sendo “inegável, no momento da discussão actual, a necessidade de alterar as soluções tradicionais, estabelecendo um regime claro e adequado à realidade, tanto mais que não se torna necessário que “as Constituições criem ou adicionem mais princípios tributários ou garantias do cidadão, pois os que existem são suficientes, ainda que estes sejam hoje reinterpretados”.

<sup>18</sup> Aqui, dando como acertada a reflexão de S. CIVITARESE MATTEUCCI e LORENZO DEL FEDERICO, *Premessa: le ragioni per un confronto interdisciplinare*, p. 7, quando consideram que “*nell'area della fiscalità gli strumenti di natura pattizia presentano caratteristiche ancora sfumate, di incerta collocazione e sistemazione*”, sem, aceitar, contudo, a pressuposição de GIROLAMO SCIULLO, *Teoria e dogmatica degli accordi amministrativi*, p. 33, segundo a qual um encontro entre “administrativistas e tributaristas sobre os acordos entre a administração pública e os particulares” estaria “*destinato a concludersi in un 'non accordo'*”.

tributável e consequente determinação da respetiva obrigação fiscal<sup>19</sup>, mas sobretudo na própria transformação que a consideração do Estado cooperativo tende a produzir no plano das relações entre a administração e os particulares, tanto ao nível da sua imanente intencionalidade constitutiva, como ao nível das suas formas de atuação.

---

<sup>19</sup> No que vai implícito um paradoxo, já, identificado pela doutrina: enquanto que, no âmbito do direito administrativo, as recentes inovações legislativas que sedimentaram os acordos ao nível do procedimento administrativo foram precedidas de um intenso debate e são, na atualidade, objeto de um culto doutrinário, patente na multiplicação dos estudos sobre os acordos/contratos relativos ao exercício dos poderes públicos, que contrasta com a sua reduzida aplicação prática, no direito tributário a importância prática dos acordos tende a contrastar com a resistência a uma generalização da sua previsão legislativa em termos análogos aos que prosperam no direito administrativo e com maiores dúvidas doutrinárias quanto à sua natureza – cf. MARIA TERESA MOSCATELLI, *Le fattispecie consensual e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, p. 326, ID., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, p. XIII, GIROLAMO SCIULLO, *Teoria e dogmatica degli accordi amministrativi*, pp. 36 e ss. e ROBERTO BUSTILLO BOLADO, *Derecho administrativo español y solución extrajudicial de conflictos: entre el (razonablemente hermoso) mito y la (menos edificante de lo deseable) realidad*, pp. 235 e ss.. Note-se que este último Autor é, particularmente, crítico quanto aos efeitos práticos resultantes da introdução dos artigos 88.º e 107.º, n.º 2, da Ley 30/1992 em Espanha, considerando a “medida legislativa bienintencionada pero a la postre escassamente eficaz” e que o “entusiasmo da doutrina” não teve grande reflexo na prática ressaltando do insucesso prático dos acordos administrativos certos domínios “sectoriais”, onde identifica algumas “excepciones de notable éxito, dando como exemplo as “actas con acuerdo en el seno de procedimientos de inspección tributaria”. Anote-se, em todo o caso, que essa visão otimista da aplicação das *actas con acuerdo* está muito longe de ser partilhada pela doutrina fiscalista e por diversos estudos que, em sentido contrário ao assinalado por Bustillo, denunciam, precisamente, a existência de uma crónica “resistência” e “aversão” administrativa à mobilização dessa forma jurídica e que apenas recentemente aparenta registar-se uma evolução no recurso a esse instrumento. Ainda a propósito da existência de assimetrias entre a *praxis* administrativa, ao nível da mobilização dos acordos como meio de definição ou determinação consensual dos efeitos jurídicos numa determinada situação jurídica, e a sua previsão legislativa, incentivada pelo desenvolvimento da doutrina, não pode deixar de mencionar-se, pelo seu carácter atípico o ordenamento jurídico alemão, onde a figura dos “*tatsächliche Verständigungen*” resultou de uma prática administrativa, constante e reiterada, na senda da qual foram sendo prolatadas uma sequência de decisões judiciais a cuja autoria vai imputado o nascimento do “acordo de facto”, em sentido divergente ao manifestado pela mais autorizada doutrina alemã – cf., desde já, KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung I*, pp. 131 e ss., onde considera os “*Steuervereinbarungen (Steuerverträge, Steuervergleiche)*” inadmissíveis e nulos –, e, não menos importante, em contraste com o silêncio do legislador sobre a admissibilidade desses acordos, que, apenas em 2008, foram regulamentados administrativamente (BMF de 30 de julho de 2008, publicada no *Bundessteuerblatt I*, pp. 831 e ss.) e hoje são qualificados pela doutrina maioritária como contratos de direito público (“*öffentlich-rechtlichen Vertrag*”).

Com efeito, se o “*Arbeitsweisen*” da administração cooperativa – que E. Schmidt-Aßmann e Ernst-Hasso Ritter<sup>20</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 (“*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, estando no cerne da *neue Verwaltungswissenschaft* alemã, 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>21</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

---

<sup>20</sup> Cf. E. SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee*, pp. 175 e ss., e ERNST-HASSO RITTER, *Das Recht als Steuerungsmedium im kooperativen Staat*, pp. 82 e ss..

<sup>21</sup> M. T. SOLER ROCH, *Tax administration versus taxpayer – A new deal?*, pp. 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.

*command and control*, por um novo modelo de *governance* radicado numa efetiva e substancial cooperação entre atores públicos e privados<sup>22</sup>.

Destarte, e como será a seu tempo reafirmado, a emergência da administração cooperativa não constitui um fenómeno que haja de considerar-se, numa cisão entre *inputs* e *outputs*, património histórico-dogmático exclusivo do direito administrativo e de uma administração pública bipolar que, apenas, se mostre permeável aos impulsos da “administração das infraestruturas”<sup>23</sup> fora dos domínios da fiscalidade.

Na verdade, a administração cooperativa é, para as administrações fiscais hodiernas, uma inevitabilidade necessária para enfrentar os défices de execução material das normas de incidência e, simultaneamente, um pressuposto de manutenção de uma estrutura ou de um paradigma holístico de um Estado *social* reflexivo<sup>24</sup> que exige renovadas fórmulas de interação, de procedimento e de organização que garantam, de forma eficiente e democrática, a efetividade e a excelência da sua atuação.

## 2. O poder da relação no lugar da relação de poder

Como se deixou consignado, assume-se como pressuposto da mobilização de formas consensuais e cooperativas de ação e de renovação das infraestruturas tradicionais, a

---

<sup>22</sup> Cf. ORLY LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, 2005.

<sup>23</sup> Tal como observado por WOLFGANG HOFFMANN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, pp. 20 e 21, no sentido de que a intencionalidade da “*Infrastrukturverwaltung*”, a que se referia Heiko Faber, deve ser importada para outros domínios ou esferas de atuação administrativa de âmbito geral – cf., sobre a administração de infraestruturas, retendo que “na moderna Administração de infra-estruturas verifica-se uma tendência, cada vez maior, no sentido da substituição de métodos impositivos por ‘estratégias de negociação, pelo trabalho conjunto de todos os intervenientes (‘partnerschaftliche Zusammenarbeit’)”, dando origem ao desenvolvimento de “infraestruturas de cooperação em numerosos domínios do Direito Público, v.g. no Direito Económico, no Direito Social e da Saúde, no Direito do Ambiente e mesmo no Direito Fiscal, tal como no Direito da Ordem Pública”, VASCO PEREIRA DA SILVA, *Em busca do acto administrativo perdido*, pp. 135 e ss., esp.<sup>le</sup> 139.

<sup>24</sup> Cf. RAINER PITSCAS, *Neues Verwaltungsrecht im reflexivem sozialen Rechtsstaat*, pp. 33 e ss.

consideração do problema da transformação das relações entre a administração e os particulares, no sentido imposto pela dinâmica decorrente da afirmação do Estado cooperativo, *principaliter* no que tange com as refrações daí decorrentes no espaço impositivo do direito fiscal, tendo-se, já, antecipado que a observação do caleidoscópio tributário torna perceptível uma evolução que, nos últimos cem anos, permite considerar a metamorfose de uma relação, dogmaticamente configurada, como *relação especial de poder-sujeição* (“*besondere Gewaltverhältnis*”, “*besondere Gewaltunterworfenheit*”) para uma outra, nos antípodas desta, construída sob a premissa do *poder especial de uma relação dialógica*, densificada, na sua, radicalmente, constitutiva intersubjetividade, por uma confiança recíproca e por uma indefectível e autêntica co-*operação* (“*Enhanced relationship*”, “*Co-operative compliance*”).

Efetivamente, o tema das relações entre a administração tributária e os contribuintes, constitui um dos domínios onde se tem verificado um notável desenvolvimento nos tempos mais recentes. Contudo, por muito paradoxal que se mostre um juízo de identidade na diferença, importará reconhecer, *semel pro semper*, que a discussão atual tem diversos pontos de contacto com aquela outra que animou a doutrina alemã no início do século XX, centrada na caracterização da relação fiscal como relação jurídica ou relação especial de poder<sup>25</sup>.

---

<sup>25</sup> Uma das convergências discursivas que pode observar-se respeita precisamente ao carácter “jurídico” da relação. Contudo, ainda que possa reconhecer-se tal convergência, importará tomar em consideração que as respostas pressupostas pela *relação especial de poder* diferem, radicalmente, das que estão na origem da afirmação do *poder especial da relação* entre a administração e os contribuintes. Se no âmbito das primeiras, a administração atuava como *potentior personae* impondo ordens que se tinham por “fora-da-lei”, no sentido de exorbitarem da esfera do jurídico, caindo num domínio exclusivamente administrativo, podendo falar-se de uma relação potenciada de submissão, na esfera das segundas também se assinala uma certa “*desjuridificação*”, mas no sentido, diametralmente, oposto e que passa por “atribuir maior proeminência a normas sociais, como a confiança, *fair play*, respeito, reciprocidade e responsabilidade partilhada na interação entre a administração fiscal e os contribuintes”, como refere HANS GRIBNAU, *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, p. 83, e, no mesmo sentido, M. T. SOLER ROCH, *Tax administration versus taxpayer – A new deal?*, pp. 282 e ss., salienta que a alteração determinada pelo estabelecimento de uma “*enhanced relationship*” está relacionada com uma mudança de atitude e com uma diferente abordagem que tem como objetivo restaurar a *confiança* entre as partes da relação jurídica, através do *fair play*, razão que leva a Autora a concluir que os instrumentos mais idóneos para a sua implementação são aqueles que se caracterizam pela ausência de força vinculativa ou imperatividade jurídica, ou seja, os instrumentos de “*soft law*”.

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

---

Outra convergência que pode assinalar-se no ir e vir do olhar entre a obra de Otto Mayer e os modernos ensaios sobre as relações entre a administração e os contribuintes no “espírito” das “*enhanced relationships*” reside na circunstância de, tanto ontem como hoje, estarem em causa os problemas relacionados com a “vigilância” do cumprimento das obrigações tributárias e com o facto da questão da natureza dos vínculos relacionais ser discutida por referência a essa sede específica, seja, num primeiro momento, pela sua submissão a uma pura lógica autoritária do poder, seja mais recentemente, através da sua configuração cooperativa no plano de uma relação enquadrada pelo princípio do respeito mútuo, da confiança e do *fair play*, verificando-se, assim, uma alteração fundamental no paradigma de intervenção administrativa e no seu móbil despoletador. Com efeito, e sem maiores desenvolvimentos, basta referir neste momento que o conceito de “*enhanced relationship*” nasce com o relatório da OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, 2008, onde se propôs, como resposta para o problema do “*aggressive tax planning*” [pp. 9-10], e para uma alocação eficiente de recursos baseada num “*effective risk management*” [pp. 23. E ss.], a criação de “*co-operative, trust based relationships between revenue bodies and large corporate taxpayers*”, exclamando-se, então, “*this is the ‘enhanced relationship’*”. A título complementar, refira-se que a intervenção da OCDE, fora precedida, em vários países, de que são exemplo impressionante, a Holanda, a Austrália e a Nova Zelândia, de uma reflexão sobre as relações entre “*taxman*” e “*taxpayer*” que determinaram uma profunda alteração nos quadros de relação pré-existentes e nos respectivos instrumentos de atuação, destacando-se, de forma particular, a adoção do modelo de “*responsive regulation*” de Ian Ayres e John Braithwaite, que acabou por ser importado posteriormente por diversas administrações fiscais – cf., desde logo, IAN AYRES e JOHN BRAITHWAITE, *Responsive Regulation: Transcending the deregulation debate*, 1992; v. igualmente, entre plúrimas obras sobre a matéria, JOHN BRAITHWAITE e VALERIE BRAITHWAITE, *An evolving compliance model for tax enforcement*, 2000, VALERIE BRAITHWAITE e JOHN BRAITHWAITE, *Managing tax compliance: The evolution of the Australian Taxation Office compliance model*, 2001, JOHN BRAITHWAITE, *Markets in vice, markets in virtue*, 2005, KRISTINA MURPHY, *Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*, 2004, VALERIE BRAITHWAITE, *Responsive regulation and taxation: Introduction*, 2007, JOHN BRAITHWAITE, *The essence of responsive regulation*, 2010, JUDITH FREEDMAN, *Responsive regulation, risk and rules: Applying the theory to tax practice*, 2011, e, numa perspetiva crítica, LEIGH OSOFSKY, *Some realism about responsive tax administration*, 2012.

Em suma e fazendo apelo à imagem gráfica que E. KIRCHLER, E. HOELZL e I. WAHL, apresentaram em *Enforced versus voluntary compliance: The “Slippery Slope Framework”* [p. 212], as abordagens em causa podem ser consideradas, ilustrativamente, vetores opostos que conduzem, consoante o poder das autoridades e a confiança nelas depositada, a modelos diferenciados de cumprimento das obrigações fiscais – cf., para além, da obra referida, S. MUELBACHER, E. KIRCHLER e H. SCHWARZENBERGER, *Voluntary versus enforced compliance: Empirical evidence for the “slippery slope” Framework*, pp. 89 e ss., e EVA HOMANN, KATHARINA GANGL, ERICH KIRCHLER e JENNIFER STARK, *Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities*, pp. 290 e ss..

designado por “*compliance*”<sup>26</sup>, 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>26</sup> A respeito da questão terminológica, cumpre começar por observar, acompanhando, ROMAN SEER, *Reform der Steuerveranlagung*, p. 58, que a expressão “*Tax compliance*” tem entrado, nos tempos mais próximos, no dicionário das administrações fiscais – referindo-se o Autor, obviamente, à realidade alemã –, ocupando, igualmente, um lugar de crescente relevo na doutrina fiscalista com a convicção de que se trata de um conceito-chave– v. ECKERHARD SCHMIDT, *Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug*, p. 41: “*Das Stichwort heißt Compliance*” e, mais genericamente, acentuando a relação entre *compliance* e gestão de risco, ROBERT RISSE, *Tax compliance und tax risk management – Eine rechtsvergleichende Analyse und Umsetzung in einem internationalen Konzern*, pp. 13 e ss..

Quanto ao seu “significado”, Roman Seer, considera, laconicamente, que a expressão “significa simplesmente o cumprimento dos deveres fiscais”, enquanto que relativamente à expressão “*voluntary compliance*”, o mesmo Autor (em *Voluntary compliance*, p. 584) aponta-lhe a existência de alguma ambiguidade por sugerir, erradamente, a existência de uma escolha do contribuinte relativamente ao pagamento do imposto – v., também nesse sentido, considerando a frase como “apelativa” por sugerir que o pagamento de impostos é uma escolha, LEANDRA LEDERMAN, *Tax compliance and the reformed IRS*, pp. 975-976, n.<sup>1a</sup> 27; uma segunda nota, também deixada por Seer quanto ao adjetivo em questão, prende-se com o reconhecimento de uma ligação entre “cumprimento voluntário” e os sistemas de autoliquidação, nos quais o termo “*voluntary*” pretende referir-se ao contribuinte intrinsecamente motivado para cumprir a generalidade das suas obrigações fiscais, ainda Roman Seer, nesse contexto, prefira falar na existência de uma autorregulação publicamente regulada – cf. ROMAN SEER, *Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung*, p. 31, onde considera a transição de um “*hoheitlichen Veranlagungsverfahren zur kontrollierten Selbstregulierung*”.

Partindo destas considerações mais básicas, pode reconhecer-se, com SIMON JAMES e CLINTON ALLEY, *Tax compliance, self-assessment and tax administration*, pp. 29-32, que o conceito de “*tax compliance*” pode ser compreendido através de um “continuum” de definições, cujo alcance vai desde o cumprimento coercivo até às mais definições mais abrangentes relacionadas com a atitude, postura e decisão do contribuinte relativamente às normas fiscais. Os autores, constatando a relação do conceito com a noção de “*tax gap*” e significando este a “diferença entre o imposto cobrado e o que entraria para os cofres públicos se existisse uma situação de cumprimento a cem por cento”, controvertem essa correspondência relacional pela incerteza e pelo carácter simplístico apresentado pela definição de “*tax gap*”. Para além desta dimensão, os Autores relacionam o conceito de *compliance* com outras variáveis igualmente importantes: v.g., a distinção entre “*intentional non-compliance*” e “*unintentional non-compliance*”, a dicotomia entre “*voluntary compliance*” e “*enforced compliance*”, com respeito à “incerteza” da lei fiscal e às atividades de planeamento fiscal agressivo, consideram que o termo *compliance* significa a “disponibilidade do contribuinte para agir tanto de acordo com a letra, como de acordo com o espírito da lei, sem que exista lugar a qualquer intervenção coercitiva por parte da administração”.

Relativamente à pluridimensionalidade das considerações que podem ser tecidas em torno do conceito “*tax compliance*”, salientam-se, na economia do trabalho, duas dimensões que se encontram atualmente

---

interligadas: em primeiro lugar, a importância do confronto entre uma “*voluntary compliance*” e uma “*enforced compliance*”, e, em segundo lugar, evolução das “*tax compliance strategies*”.

Quanto à primeira questão, verifica-se, como será posteriormente desenvolvido, uma crescente atenção de carácter transdisciplinar, à noção e factores determinantes da “*voluntary compliance*”, os quais vêm merecendo progressiva tradução prática na configuração das relações entre o Estado e os cidadãos e, particularmente, entre as administrações tributárias e os seus contribuintes, o que tem sido entendido como uma mudança cultural face ao modelo de “*enforced compliance*”, cuja unicidade funcional, sob o paradigma do *comando e controlo*, surge agora contestada pela sua impraticabilidade, pelos seus custos e, inclusivamente, pelos seus efeitos contraproducentes relativamente ao estabelecimento de uma envolvência ambiental que seja promotor do cumprimento espontâneo das obrigações tributárias – v. sobre o confronto entre “*voluntary compliance*” e “*enforced compliance*”, entre as inúmeras obras que atualmente se pronunciam sobre essa dicotomia, ERICH KIRCHLER, ERIK HOELZL, INGRID WAHL, *Enforced versus voluntary compliance: The “slippery slope” framework*, pp. 210 e ss., STEPHAN MUEHLBACHER, ERIK KIRCHLER, HERBERT SCHWARZENBERGER, *Voluntary versus enforced compliance: Empirical evidence for the “slippery slope” framework*, pp. 89 e ss., KATHARINA GANGL, EVA HOFMANN, MARIA POLLAI, ERIK KIRCHLER, *The dynamics of power and trust in the “slippery slope framework” and its impact on the tax climate*, pp. 4 e ss., INGRID WAHL, BARBARA KASTLUNGER, ERIK KIRCHLER, *Trust in authorities and power to enforce tax compliance: An empirical analysis of the “slippery slope framework”*, pp. 383 e ss., ERIK KIRCHLER, EVA HOFMANN, KATHARINA GANGL, *From mistrusting taxpayers to trusting citizens: empirical evidence and further development of “slippery slope framework”*, pp. 125 e ss., EVA HOFMANN, KATHARINA GANGL, ERIK KIRCHLER, JENNIFER STARK, *Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities*, pp. 290 e ss..

Por outro lado, mas de forma paralela, as estratégias relacionadas com a noção de “*tax compliance*” também evoluíram, passando de uma visão monocromática do fenómeno, que fazia, ao assumir o modelo “one size fits all”, do “*enforcement*”, da “*deterrence*” e até do “*horror*”, bíblia de práticas administrativas agressivas, quando não injustas e ilegais – v. JENNY JOB e DAVID HONAKER, *Short-term experience with responsive regulation in the Australian Taxation Office*, pp. 111 e ss. –, para uma conceção estratégica diferenciada que pretende perceber de forma holística as diversas determinantes do fenómeno do cumprimento das normas fiscais, respondendo diferenciadamente perante cada realidade, não apenas sob a lição da “*responsive regulation*” – v. VALERIE BRAITHWAITE e JOHN BRAITHWAITE, *An evolving compliance model for tax enforcement*, pp. 405 e ss., JENNY JOB, ANDREW STOUT e RACHEL SMITH, *Culture change in three taxation administrations: From command-and-control to responsive regulation*, pp. 84 e ss. –, mas, também, sob a percepção de que a estratégia de autoridade, quando concretizada *autoritariamente*, produz efeitos nefastos e aporta custos desnecessários tanto na esfera da administração, como na esfera dos contribuintes.

Nessa medida, e tal como refere ROMAN SEER, *Reform der Steuerveranlagung*, pp. 58-59, o “objetivo da estratégia de *tax compliance* é motivar o sujeito passivo para a melhor observância das leis fiscais, reduzindo, dessa forma, substancialmente, a necessidade de controlos perante o caso individual e aumentando a eficiência da aplicação da lei”, sendo que, por seu turno, esse objetivo, jamais, poderá ser alcançado pelo totalitarismo de uma “*Deterrence Strategie*”, mas implica, igualmente, “uma oferta de serviços de assistência que fomentem a cooperação dos sujeitos passivos”, e, acrescente-se uma forma diferenciada de construir a decisão administrativa, sensível, à “*procedural fairness and justice*” e ao modo como são tratados os contribuintes – v.,



Assim, é precisamente no domínio onde o *Gewalt* se assumia especialmente impositivo, o do *besondere Steuerkontrolle*, que agora emerge, antiteticamente, uma antecipada estrutura comunicativa que se funda numa [axio]lógica de “horizontal monitoring”, “compliance model”,

---

*inter alia*, os estudos de KRISTINA MURPHY, “Trust me, I’m the taxman”: *The role of trust in nurturing compliance*, pp. 2 e ss., ID., *Procedural fairness and tax compliance*, p. 379 e ss., ID., *The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders*, pp. 187 e ss., ID., *Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy and tax non-compliance*, pp. 562 e ss., ID., *Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*, pp. 603 e ss., ID., *Enforcing tax compliance: To punish or to persuade?*, pp. 113 e ss., KRISTINA MURPHY, TOM TYLER e A. CURTIS, *Nurturing regulatory compliance: Is procedural fairness effective when people question the legitimacy of the law?*, pp. 1 e ss.; sobre o conceito e a evolução da “Compliance Strategy”; v., ainda, HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, pp. 312 e ss., que retrata a evolução da estratégia de “compliance” holandesa, uma das mais precoces administrações fiscais a reconhecer validade e aplicação prática à dinâmica cooperativa, e, SIMON JAMES, JOHN HASSELDINE, PEGGY HITE e MARIKA TOUMI, *Developing a tax compliance strategy for revenue services*, pp. 158 e ss., consideram ser necessário adotar uma estratégia que pondere adequadamente as abordagens económicas e sócio-comportamentais da “compliance” para reagir a um ambiente fiscal em mudança.

Por fim, há ainda que mencionar o fenómeno da *creative compliance*, associado ao desenvolvimento de esquemas e estratégias de planeamento fiscal, que, com maior ou menor agressividade, transformaram os departamentos fiscais das empresas em centros de “inovação e desenvolvimento” de técnicas de minimização da carga fiscal, que se valem de “fancy financial techniques for moving income around, in ways to reduce their tax liabilities” – JOSEPH STIGLITZ, *The roaring nineties: A new history of the world’s most prosperous decade*, p. 244, citado por HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: the case of the Netherlands*, p. 317. DOREEN MCBARNET, *When compliance is not the solution but the problem: From changes in law to changes in attitude*, pp. 6-7, 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 da lei”. Mais precisamente, refere-se que “*the creativity inherent in creative compliance involves finding ways to accomplish compliance with the letter of the law while totally undermining the policy behind the words*”. No seu artigo, a Autora explicita os factores que contribuem para o desenvolvimento dessa prática e as possíveis formas de combater a sua natureza “*fraus legis*” – v. DOREEN MCBARNET, *When compliance is not the solution but the problem: From changes in law to changes in attitude*, pp. 8 e ss.. Sobre esta questão, cf. MARCO GREGGI, *Avoidance and abus de droit: The european approach in tax law*, pp. 23 e ss., JUDITH FREEDMAN, GEOFFREY T. LOOMER e JOHN VELLA, *Corporate tax risk and tax avoidance: New approaches*, pp. 74 e ss.; RITA DE LA FERIA e STEFAN VOGENAUER (ed.), *Prohibition of abuse of law – A new general principle of EU Law?*, esp.<sup>16</sup> pp. 365 e ss., onde se refere, especificamente, o domínio do direito fiscal, com contribuições de Judith Freedman, Pasquale Pistone, Dennis Weber, Frans Vanistendael, Richard Lyal, Michael Lang, Julian Ghosh, Ana Paula Dourado, Edwin Simpson, Timothy Lyons e Comor Quigley.

“adempimiento colaborativo”, “relation de confiance”, “kooperationsmodelle”, “compliance model”, “cooperative compliance” ou de “relación cooperativa”<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Cf., sobre o conceito de “*horizontaal toezicht*” – “*horizontal monitoring*” – holandês, o seu contexto de emergência, a sua operacionalidade e avaliação, RICHARD HAPPÉ, *Multinationals, enforcement covenants and fair share*, pp. 540 e ss., HANS GRIBNAU, *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, pp. 183 e ss., ID., *Soft law and taxation: the case of the Netherlands*, pp. 292 e ss., HUGO VOLLEBREGT, *From red tape to red carpet: How the Netherlands has changed the traditional dispute landscape for tax issues*, pp. 165 e ss., SILVAIN NIEKEL e DANNY OOSTERHOFF, *Compliance agreements*, pp. 291 e ss., L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, pp. 17 e ss.; sobre o “*compliance model*”, instituído precocemente na Austrália e na Nova Zelândia e que assumiu explicitamente uma transição do “*command and control*” para a “*responsive regulation*”, v. JOHN BRAITHEWAITE, *Markets in vice, markets in virtue*, pp. 68 e ss., esp.<sup>16</sup> 71 e ss., JENNY JOB, ANDREW STOUT e RACHEL SMITH, *Culture change in three taxation administrations: From command-and-control to responsive regulation*, pp. 84 e ss., e, numa perspetiva mais focada nos aspectos relacionais e funcionais, cf. M. BURTON e J. DABNER, *The Partnership Model of the Relationship between Tax Administrators and Tax Practitioners: Drivers, Challenges and Prospects*, pp. 108 e ss., ID., *Lessons for tax administrators in adopting the OECD’s “Enhanced Relationship” model – Australia’s and New Zealand’s experiences*, pp. 316 e ss.; em Itália, o “*regime di adempimento collaborativo*” foi instituído pelo “decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128”, sob o anúncio de “*disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*” – cf., sobre o regime italiano, CARLO ROMANO e LUCA CHIODAROLI, *Regime di adempimento collaborativo: la risposta all’incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente*, pp. 1540 e ss., GIULIO ALLEVATO, *La “cooperative compliance” italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali*, pp. 3168 e ss., BRUNO FERRONI, *Il tax control Framework nel regime di adempimento collaborativo*, pp. 3621 e ss., SANDRO MARIA GALARDO, “*Cooperative compliance*”: *Relazione Fisco-contribuente, la nuova sfida*, pp. 2735 e ss., CLAUDIO MELILLO, *L’evoluzione del rapporto Fisco-Impresa secondo le linee guida dell’OCSE*, pp. 932 e ss.; sobre a “*relacion de confiance*” em França, v. o relatório de PATRICE PUYPEROUX, *La relation de confiance entre l’administration fiscale et les entreprises – Vers une transformation inédite du climat fiscal: entreprises sécurisées et administration fiscale perfectionnée*, pp. 5 e ss. e MICHEL DEBRUYNE, *Fiscalité, relation de confiance et responsabilité sociale de l’entreprise*, pp. 103 e ss.; na Alemanha, sobre os *Kooperationsmodelle*, cf. ROMAN SEER, *Strukturelle Implementierung kooperativer Verfahrenselemente in das Unternehmensteuerrecht*, pp. 366 e ss., ROMAN SEER e INGA HARDECK, *Kooperative Elemente im Steuerrecht – Fokus Mittelstand*, pp. 30 e ss. e, em geral, CHRISTIAN SCHÜTZLER, *Tax compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung*, 2015; sobre a “*relación cooperativa*” em Espanha, v. a opinião crítica de JOSÉ ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el Sistema tributario español*, pp. 87 e ss., UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS, *La relación cooperativa: um nuevo horizonte em el diálogo entre las grandes empresas y la agencia tributaria*, pp. 65 e ss., RAFAEL SANZ GÓMEZ, *La “Relación Cooperativa” entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*, pp. 77 e ss.; sobre a experiência sueca relativa à “*Fördjupad samverkan*” e, posteriormente, ao “*Fördjupad dialog*”, explicitando razões para a sua aplicação prática assaz problemática, v. LOTTA BJÖRKLUND LARSEN, *Sweden: Failure of a cooperative compliance project?*, pp. 6 e ss.; por fim, para uma contextualização genérica e com diversas referências a “*experiências em sede comparada*”, cf., por todos, o relatório OCDE, *Co-*

Por outro lado, ainda que a submissão da relação fiscal ao jurídico mantenha intacta a estrutura vertical do exercício dos poderes administrativos e a supremacia da nota de autoridade na configuração das intervenções administrativas<sup>28</sup>, é um facto que o espírito operativo do tradicional “*command and control*” vai, inapelavelmente, cedendo espaço face à emergência de uma relação onde se manifesta uma intencionalidade materialmente cooperativa e no seio da qual se vai admitindo, não apenas no plano do procedimento, mas, sobretudo, no plano da concreta atuação das partes e, em certos casos, à margem de uma dada configuração procedimental, a realização conjunta de um “*idem sentire*”<sup>29</sup>, que se materializa, *inter alia*, em atos administrativos promissórios, consensuais ou acordos formais ou informais entre a administração e os contribuintes.

Desta forma, é notória a influência dos diferentes estilos de administração e do seu substrato funcional, na configuração do relacionamento com os contribuintes e das coordenadas axiológicas determinantes dessa atuação, razão pela qual, para além do referido substrato de identidade na diferença, não pode, hodiernamente, duvidar-se de que a *questão relacional*, ultrapassa essa dimensão mais circunscrita, sendo referida, holisticamente, a um *modo de exercício dos poderes de autoridade*, onde o *enforcement* postulado por “*deterrence-based strategies*” vai sendo, progressivamente, questionado como “parte do problema” e chamado a

---

*operative compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 2013, e, em tom mais crítico, mas retomando as observações já antecipadas nos seus trabalhos anteriores, já citados, M. BURTON E J. DABNER, *The “Enhanced Relationship” model colides with reality – The determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries*, pp. 1 e ss.

<sup>28</sup> Sobre a unilateralidade dos poderes administrativos, postulando que os mesmos tendem a compensar, pelo menos parcialmente, a “assimetria da informação”, mas não afastam a necessidade de cooperação, cf. HANS GRIBNAU, *Cooperative compliance: Some procedural tax law issues*, p. 183. Para o Autor, “*Co-operation is also important in asymmetric relationships: tax administrations cannot fulfil their tasks without a considerable degree of compliance, which in its turn is difficult to achieve in long term without co-operation and trust*”.

<sup>29</sup> Cf., salientando a importância do consenso e da criação de espaços de interação entre a administração tributária e os contribuintes que permitam relevar esse “*idem sentire*”, que pode manifestar-se através de atos de vontade ou de meros atos voluntários, MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, pp. 4-5.

conviver, de forma crescente, com formas de atuação “*trust-orientated*” que acentuam o *voluntary* e que começam a ser tidas como “parte da solução” pela sua aptidão para enfrentar os “*wicked problems*”<sup>30</sup>, também existentes do universo dos impostos, e para os quais uma ingerência administrativa ordenada do alto do mais alto “pedestal imperativo” da autoridade, enquanto recurso prioritário de intervenção, não deixará de reconhecer-se como potencialmente geradora – e, em não menor medida, agravadora – de uma implementação deficitária e ineficiente das normas jurídicas<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup> Cf., sobre o conceito e as implicações dos “*wicked problems*” na transformação da administração pública, HORST RITTEL e MELVIN WEBBER, *Dilemmas in a general theory of planning*, pp. 155 e ss., esp. 161 e ss., EWAN FERLIE et. al., *Public policy networks and “wicked problems: A nascent solution?”*, p. 308, BRIAN HEAD e JOHN ALFORD, *Wicked problems: The implications for public management*, pp. 3 e ss..

Na esfera do direito fiscal, podem reconhecer-se – e têm sido reconhecidos – alguns desses problemas complexos, de que são exemplo a concorrência fiscal prejudicial, o planeamento fiscal agressivo, os paraísos fiscais, a economia paralela ou clandestina, a falta de cooperação internacional, a limitação dos recursos administrativos, a excessiva e improdutivo litigância, etc. – cf. JESÚS ALBERTO RAMOS ANGELES, *El proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional: un enfoque crítico a propósito de los Final Reports 2015*, pp. 375 e ss., RICHARD HAPPÉ, *Multinationals, enforcement covenants and fair share*, pp. 538-539, no ponto relativo à “*globalization and taxes as cost items*”, onde o autor cita o livro de Joseph Stiglitz – *The roaring nineties* –, reiterando que “*the ethos at the time was to avoid as many taxes as possible*”. Para além dos autores citados, a obra de JOHN BRAITHEWAITE, *Markets in vice, markets in virtue*, 2005, retrata com acuidade o fenómeno do planeamento fiscal agressivo e evasivo nos Estados Unidos [pp. 103 e ss.] e na Austrália [pp. 37 e ss.], reflectindo, posteriormente, sobre formas inovadoras de lidar com esse *wicked problem* [pp. 177 e ss.], transformando os *markets in vice* em *markets in virtue* [pp. 197 e ss.].

A resolução dos “*wicked problems*”, a par com a pressão para reduzir custos, para a obtenção de ganhos de eficiência e para a maximização dos resultados são matérias onde, para além de se “requerem soluções sofisticadas”, se reconhece uma importância decisiva ao “*engaging and involving*” de uma panóplia de atores e *stakeholders* no *decision making* público, como se refere no documento OCDE, *Together for better outcomes – Engaging and involving SME taxpayers and stakeholders*, pp. 16-17, com remissão para o anterior estudo, de âmbito geral, *Together for better public services: Partnering with citizens and civil society*, de 2011; v. também, refletindo sobre a possível emergência de um “*new social contract*” face a uma cidadania ativa e à possibilidade de criação de novos canais para uma colaboração em massa, o artigo de DENNIS LINDERS, *From e-government to we-government: Defining a typology for citizen coproduction in the age of social media*, pp. 446 e ss..

<sup>31</sup> Por essa razão, proliferam, como lugar dogmático comum no tratamento da matéria das relações entre a administração e os contribuintes, ensaios que, partindo de contraposições binárias – “*enforced versus voluntary compliance*”, “*adversarial approach*” versus “*partnership model*”, “*authoritarian relationship*” versus “*respectful relationship*” –, sempre trazem à evidência modelos de intervenção administrativa que se reportam a

Essa conclusão, não essencialmente diferenciada da constatação de *Wolfgang Hoffmann-Riem* – para quem “seria errado interpretar os problemas dos déficits de execução (...) apenas como déficits de controlo e sancionamento e defender propostas pomposas de um agravamento de sanções (...) como amostra de um ativismo, como às vezes sucede na política”<sup>32</sup> –, vem sendo

---

enquadramentos relacionais e posturas motivacionais a partir das quais podem tratar-se diferenciadamente as relações de (as)simetria e os respetivos instrumentos de “autoridade” e/ou de “consenso”. Cf., entre outros Autores, sobre a contraposição dos modelos referidos, ERICH KIRCHLER, ERIK HOELZL e INGRID WAHL, *Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The ‘Slippery Slope’ Framework*, 2008, ERICH KIRCHLER, CHRISTOPH KOGLER e STEPHAN MUEHLBACHER, *Cooperative tax compliance: from deterrence to deference*, 2014, JUSTIN DABNER, *Partners or combatants: A comment on the Australian Tax Office’s view of its relationship with the tax advising profession*, 2008, M. BURTON e J. DABNER, *The Partnership Model of the Relationship between Tax Administrators and Tax Practitioners: Drivers, Challenges and Prospects*, 2008, ID., *Lessons for tax administrators in adopting the OECD’s “Enhanced Relationship” model – Australia’s and New Zealand’s experiences*, 2009, BRUNO S. FREY e LARS P. FELD, *Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact*, 2002, ID., *Tax compliance as the result of a Psychological Tax Contract: The role of incentives and responsive regulation*, 2006, SAGIT LEVINER, *A new era of tax enforcement: From ‘big stick’ to responsive regulation*, 2009.

<sup>32</sup> WOLFGANG HOFFMANN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, pp. 24-25. Note-se, desde já, que transposição desta afirmação para o domínio dos impostos afigura-se tão pertinente como necessária. Necessária, porque, sendo lugar comum o reconhecimento de um “strukturellen Vollzugsdefizit” das normas fiscais – cf., ROMAN SEER, *Steuervollzug im Rechtsstaat*, p. 2 –, é, hoje, consabido que existem diversos factores determinantes da “tax gap” que são estranhos a uma intenção evasiva e que reclamam uma abordagem do fenómeno para além da unidimensionalidade da resposta sancionatória – cf. VALERIE BRAITHWAITE, *Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions*, p. 15; pertinente, porque, também, se encontra atualmente, disseminado o entendimento de que o fenómeno do cumprimento efetivo das normas fiscais pode ser posto em causa perante estratégias administrativas agressivas que, encontrando justificação na “evasão fiscal” do contribuinte, acabem por ser percecionadas como uma *invasão fiscal* da administração – cf. DIOGO LEITE DE CAMPOS, *Processo e procedimento na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*, p. 13 –, dando azo a uma litigância constante, cujo resultado pode deixar transparecer uma administração “fora da lei”, exclusivamente preocupada com a *receita* fiscal, alimentando-se um círculo vicioso que não deixa de constituir uma autêntica e infrutífera “race to the bottom” – cf., dando exemplos da realidade administrativa vivida nos anos 90 na Nova Zelândia que conduziu a relação entre a administração e os contribuintes a um “nível muito baixo”, M. BURTON e J. DABNER, *Lessons for tax administrators in adopting the OECD’s “Enhanced Relationship” model – Australia’s and New Zealand’s experiences*, p. 323; nessa linha, considere-se igualmente a motivação para a reforma do *Internal Revenue Service*, na sequência da divulgação de “horror stories” no tratamento dos contribuintes, como refere LEANDRA LEDERMAN, *Tax compliance and the reformed IRS*, pp. 971 e ss., esp.<sup>16</sup> 978 e ss..

Em geral, sobre a questão da “*Steuervollzug im Rechtsstaat*”, que constituiu o tema da 32.<sup>a</sup> reunião da *Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.*, realizada em Estugarda em 2007, cf., as diversas intervenções

assumida no *modus operandi* de muitas administrações fiscais que passaram a questionar os clássicos instrumentos disponibilizados pela administração autoritária da “proibição”, do “sinal encarnado”, da “repressão”, do “enforcement” e da “deterrence”, em favor de lógicas mais consensuais, comunicativas, dialógicas, cooperativas e de fórmulas mais brandas de relacionamento entre as partes, reconhecendo impressivamente a capacidade limitada do direito incidir na realidade social através de meros instrumentos de coerção e, assim, enfatizar o *poder da relação* em detrimento da *relação de poder*<sup>33</sup>.

### 3. A geometria variável e o carácter plurisignificativo da administração fiscal cooperativa

Não se olvida nem se obnubila, porém, que a emergência de uma relação cooperativa, no sentido primogénito conhecido por “*enhanced relationship*”, tem um campo de atuação muito limitado no que se refere aos sujeitos abrangidos por essa específica “forma” de relacionamento “*trust based*”, encontrando-se a mesma, primordialmente, dirigida ao âmbito das grandes empresas – “*large businesses*” – e contribuintes de rendimentos mais elevados – “*high-net-worth*

---

compiladas em WERNER WIDMANN (org.), *Steuervollzug im Rechtsstaat*, 2008; especificamente para uma abordagem do problema da natureza da interação entre administração fiscal e os contribuintes e as suas consequências em termos de *compliance*, v., entre muitos outros estudos, adiante referidos, KATHARINA GANGL, EVA HOFFMAN, ERICH KIRCHLER, *Tax authorities' interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust*, pp. 13 e ss. e ERICH KIRCHLER, *The economic psychology of tax behavior*, pp. 176 e ss..

<sup>33</sup> Pelo que, também, quanto a este ponto, a lição de WOLFGANG HOFFMANN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, p. 25, e da *neue Verwaltungsrechtswissenschaft*, segundo a qual “se se pretende analisar a capacidade do direito para incidir na realidade social, os tradicionais estudos sociológico-jurídicos deveriam realizar-se a par com estudos de implementação”, tem sido levada à prática, sendo o domínio das relações entre a administração e os contribuintes e a matéria da “*Tax compliance*” âmbitos privilegiados, e relacionados, onde se denota uma intenção de “*bridging the gap to social sciences*”, na expressão de WOLFGANG HOFFMANN-RIEM, *The potencial impact of social sciences on administrative law*, p. 214, sobretudo além fronteiras e enquanto ponto de partida analítico-reflexivo que acaba por projectar-se, ineliminavelmente, nos momentos e nos instrumentos da ação administrativa, como se verá no § 1 da dissertação quando se considerar com maior detalhe a questão da “emergência da administração cooperativa”.

*individuals*” –, por ser, aí, que se concentram os maiores riscos de erosão das bases tributárias, através de estruturas de planeamento fiscal agressivo ou esquemas de evasão fiscal, comercializados como “*tax products*” e quase sempre desenhados “*taylormade*” face às pretensões do respetivo “consumidor”<sup>34</sup>.

É, efetivamente, esse o âmbito em que o *genoma cooperativo* associado à “*enhanced relationship*” começou por ser mapeado em diversas experiências jurídicas comparadas, de que constituem exemplo os “*Annual Compliance Arrangements*” australianos, a “*Horizontal Monitoring*” holandesa ou o “*Compliance Assurance Process*”, nos Estados Unidos, tendo como pressuposto

---

<sup>34</sup> Note-se,, precisamente que a menção a uma “*enhanced relationship*” nasce, no contexto OCDE, com o *Study into the role of tax intermediaries*, de 2008, tendo como referência o segmento dos “*large corporate taxpayers*”, e, como se explicita no sumário do documento, não foi sequer considerado o “mercado” dos “*high-net-worth individuals*”, tendo ficado, apenas, a recomendação de que a adoção de uma “*Enhanced relationship*” ou de outras estratégias necessárias para combater o risco de existência de um planeamento fiscal agressivo, por parte destes contribuintes fossem posteriormente consideradas. A “maior” atenção dada aos contribuintes de maior dimensão justifica-se não, apenas, pela sua importância financeira, mas, também, pela complexidade das matérias fiscais e pelos problemas que decorrem da sua estrutura – sobre a necessidade de segmentação dos contribuintes, salientando também os diferentes *riscos* envolvidos em cada sector, cf. L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, pp. 29-32 e 36-37. Essa segmentação, apenas, recentemente, foi formalizada entre nós, na sequência do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, e da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, com a criação da Unidade dos Grandes Contribuintes, à qual compete, designadamente, nos termos do artigo 34.º da referida portaria, assegurar uma assistência personalizada aos contribuintes garantindo o acompanhamento do seu relacionamento global com a administração tributária [al. a)], assegurar aos contribuintes que sejam considerados de elevada dimensão económico-social (...) o acompanhamento do respetivo relacionamento com a AT através de um gestor tributário [al. b)], prestar assistência pré-declarativa, nomeadamente através do acompanhamento e análise conjunta com os contribuintes das matérias com maior complexidade técnica [al. c)], avaliar e propor a aceitação de acordos prévios de preços de transferência [al. g)], assegurar e aprofundar o relacionamento entre a AT e os contribuintes, nomeadamente, tendo em vista o estabelecimento de códigos de boas práticas empresariais no domínio da tributação e na identificação e entendimento das suas necessidades e dos riscos tributários associados [al. i)]. De acordo com a “nota de apresentação” elaborada pela AT, a missão desta unidade consiste “estimular e apoiar o cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais e exercer em relação a estes a ação de inspeção e de justiça tributária, no âmbito de um novo modelo de relacionamento baseado em processos de cooperação e transparência entre as partes”; e, quanto à “visão” refere-se como propósito “estabelecer uma relação de cooperação, transparência e boa fé com os grandes contribuintes que permita promover o cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais no momento certo e pelo valor devido, aproximando-o do que é potencialmente exigido pela lei e promovendo a confiança no sistema fiscal”.

comum a necessidade de evoluir para uma nova dimensão de relacionamento, de interação e de acompanhamento dos contribuintes de maior dimensão<sup>35</sup>.

No entanto, ainda que alguns modelos de relação cooperativa se tenham iniciado através de programas-piloto, circunscritos a uma esfera reduzida de contribuintes de maior dimensão, denotou-se, posteriormente à sua consolidação, uma tendência para alastrar esse modo de atuação ou, *in minimis*, a axiologia que se lhes encontra subjacente, a outros contribuintes, incluindo aqueles de pequena-média dimensão, através de meios que, entre juízos de semelhança e a diferença, acabam por desvelar o desenvolvimento do embrião cooperativo através de instrumentos diversificados de relação e comunicação<sup>36</sup>, surgindo a *intenção cooperativa, et pour cause*, como uma resposta *reflexiva* das próprias administrações fiscais, uma vez confrontadas com as *falhas estruturais* do modelo de “*comando e controlo*” e com uma crescente literatura que passou a explicar o “comportamento” dos contribuintes através de outras variáveis não consideradas pelo modelo de “*rational choice*”, de Allingham e Sandmo<sup>37</sup>, designadamente com o facto do comportamento do contribuinte ser co-determinado pela postura da administração e que os efeitos de uma *postura agressiva, persecutória e sancionatória* da administração podem conduzir a resultados opostos ao pressuposto esperado, minando a relação com os contribuintes,

---

<sup>35</sup> Cf., DEBORA M. NOLAN, *The Compliance Assurance Process: A new approach to corporate tax administration*, pp. 19 e ss. e, para uma comparação entre as iniciativas australianas e holandesas, v. RICHARD HAPPÉ, *Multinationals, enforcement covenants and fair share*, pp. 537 e ss..

<sup>36</sup> Como sucedeu, v.g. com a “horizontal monitoring holandesa” – cf. L.G.M. Stevens (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, pp. 31 e ss., com a implementação da versão fiscal da *responsive regulation* – cf. VALERIE BRAITHWAITE e JOHN BRAITHWAITE, *An evolving compliance model for tax enforcement*, pp. 405 e ss., SAGIT LEVINER, *A new era of tax enforcement: From ‘Big Stick’ to responsive regulation*, pp. 380 e ss., ou com modelos que envolvem uma reformulação da atuação tradicional da atuação administrativa, como se desenvolveu nos documentos OCDE, *Understanding and influencing Taxpayers’ compliance behavior*, 2010, OCDE, *Right from the start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, 2012 e OCDE, *Together for better outcomes – Engaging and involving SME taxpayers and stakeholders*, 2013.

<sup>37</sup> Cf. ALLINGHAM e SANDMO, *Income tax evasion: A theoretical analysis*, pp. 323 e ss..



daí que se afirme que *“increasing voluntary taxpayer compliance should move away from traditional strong-arm tactics”*<sup>38</sup>.

Desta forma, ainda que o horizonte genético da relação cooperativa tenha, no plano extensivo, um sentido restrit[iv]o, a verdade é que tanto os seus pressupostos como a sua intencionalidade material são, simultaneamente, causa e efeito de uma necessária e emergente alteração morfogénica na configuração holística das relações entre administração fiscal e contribuintes de acordo com um novo algoritmo de interação dialógica e de co-operação, em sintonia com as exigências postuladas pelo hodierno entendimento do princípio da *boa administração* e, em não menor medida, no respeito pela axiologia formal e materialmente fundamentante da justa imposição fiscal<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> DUNCAN BENTLEY, *Definition and developments*, p. 11. Nesse sentido, a advertência do *Autor* – segundo a qual que *“if tax authorities expect 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?*, pp. 34-38. O discurso de Greg Farr, transcrito por MICHAEL D'ASCENZO, *Modernising the Australian Taxation Office: Vision, people, system and values*, p. 368, bem revela essa preocupação: *“we are intent on transforming the Tax Office from an organisation-centric body into a user-centric one – putting the needs of the community first, standing in their shoes, getting to know them better and working with taxpayers and their representatives – tax agents and the IT industry and others – to work together in developing better services and products to make one of life’s certainties just much easier. It’s a big departure from the past.”*

<sup>39</sup> No estudo OCDE, *Co-operative compliance: A framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, p. 16, revelam-se as razões pelas quais se abandonou o conceito de *“enhanced relationship”* e se promoveu a sua substituição pela expressão *“Co-operative compliance”*, entre as quais consta a existência de uma errada perceção dessa relação como uma relação de favor, potencialmente violadora dos princípios fiscais, a começar pelo da igualdade, já que esse *modo de trabalhar* seria reservado a poucos privilegiados no âmbito das grandes empresas. Havendo razões para que esse modelo relacional tenha surgido no âmbito das grandes empresas, não há dúvida de que as suas virtualidades podem ser desenvolvidas fora do seu objecto inicial, como se referiu na nota anterior e como refere JOSÉ ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, p. 28, *“[e]l objetivo es una evolución general del modelo de gestión tributaria hacia premisas basadas en la cooperación, que no*

Ora, a assunção de um “*Kooperationsprinzip*”, no domínio dos impostos<sup>40</sup>, implica o desenvolvimento de uma infraestrutura com capacidade para agregar esferas de decisão separadas ou sequenciais, permitindo a abertura, em todas as fases da vida do imposto, de momentos qualificados de participação, interação, comunicação e discussão que tenham uma capacidade efetiva de influenciar o sentido das decisões, gerando os consensos possíveis no enquadramento legal ou regulamentar estabelecido, pelo que, numa asseção lata, a abordagem cooperativa representa um conceito transversal à substância de todos os procedimentos administrativo-tributários<sup>41</sup>, vertendo-se num *goodwill* que acaba por acrescentar um valor intangível relativo à qualidade na adequada, atempada e voluntária implementação das normas fiscais.

Partindo desta [pressu]posição, devem ser relevadas, para memória futura, duas condições apodíticas subjacente à afirmação de um “efeito irradiante” do *princípio da*

---

*em la confrontación*”. Ademais, o estudo OCDE, *Together for better outcomes – Engaging and involving SME taxpayers and stakeholders*, de 2013, é um claro indicador desse sentido.

<sup>40</sup> De sentido e expressão substancialmente análoga ao que marca presença em sectores de referência do direito administrativo como sucede v.g. no âmbito do direito do ambiente, que tem merecido destaque na doutrina alemã – v. UDO DI FABIO, *Das Kooperationsprinzip – ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Umweltrechts*, pp. 1153 e ss. e HANS-JÜRGEN MÜGGENBORG, *Formen des Kooperationsprinzips im Umweltrecht der Bundesrepublik Deutschland*, pp. 909 e ss..

<sup>41</sup> JAIME VÁZQUEZ-CARO e RICHARD M. BIRD, *Benchmarking tax administrations in developing countries: A systematic approach*, p. 20, consideram igualmente que, “em termos amplos”, a “*cooperative compliance is a concept that cuts transversely across the contentes of all substantive processes of tax administration*”. Ainda que o estudo referido tenha como tema principal o “*benchmarking*” como forma de estabelecer padrões de avaliação da “*performance*” das administrações fiscais, os Autores referem o estabelecimento de uma relação cooperativa como um dos factores nucleares, uma “estrela polar” de referência para a reforma do modelo de “*management*” das administrações fiscais [p. 16]; para além de um modelo cooperativo (ou colaborativo) de cumprimento das normas fiscais, são ainda mencionadas outras dimensões estratégicas, tais como: um compromisso elevado na proteção da “*tax base*”; uma preocupação pela equidade acima da preocupação pela maximização da receita; racionalização da pressão fiscal indireta relativa ao cumprimento das normas fiscais; desenvolvimento estratégico e evolução da administração a par com a evolução social; internacionalização da administração fiscal; estandardização de processos baseados na automação e um uso intensivo dos recursos informáticos como a *internet*; foco no desenvolvimento dos recursos humanos [pp. 16-17]. Para uma abordagem específica e mais desenvolvida da *performance* no direito fiscal, v. LUCIANO GOMES FILIPO, *A performance no direito tributário*, pp. 61 e ss..

cooperação, com potencialidade para o elevar, na teoria e na prática, a “pedra angular” da arquitetura do sistema fiscal<sup>42</sup>.

Em primeiro lugar, impõe-se superar um entendimento restritivo do fenómeno da cooperação entre a administração fiscal e os contribuintes como circunscrito à “ativação de responsabilidades privadas”<sup>43</sup>, por força do qual os sujeitos passivos, contribuintes e terceiros passaram a assumir uma “infinidade de tarefas e funções antes reservadas exclusivamente à administração”, num fenómeno que pode traduzir-se pela institucionalização de uma “administração privada dos impostos”<sup>44</sup>, em que se reserva à administração, na essência, um papel de fiscalização *ex post factum* e de repressão sancionatória dos comportamentos

---

<sup>42</sup> Pedra angular no sentido de que o *princípio da cooperação* pode assumir-se como um suporte radical dos hodiernos sistemas fiscais, mas, não menos, no sentido de constituir o ponto de união que, num arco, permite o equilíbrio entre semicírculos opostos, e, também, em certa medida, num sentido com tradução/adaptação – bíblica (Salmo 118, 22), como sendo a pedra que as partes – administração e contribuintes – durante tanto tempo rejeitaram, tornou-se agora a pedra angular da sua relação.

<sup>43</sup> O direito fiscal, no espírito associado à imagem do “*enabling state*” ou do Estado ativador, é pródigo em exemplos do “deliberado ‘aproveitamento’, ‘mobilização’ e ‘ativação’ da capacidade dos particulares para a realização de objetivos e de fins públicos” – cf. PEDRO GONÇALVES, *Reflexões sobre o Estado regulador e o Estado contratante*, p. 53. Sirvam de exemplo paradigmático: os impostos autoliquidados, as liquidações em substituição, os impostos baseados nas declarações dos cidadãos, para além, claro está, de conjunto de obrigações acessórias que são fonte de uma pressão fiscal indireta e de elevados custos de manutenção do sistema que agora se encontram na esfera de contribuintes e de terceiros – cf., sobre este ponto, defendendo a aplicação na substituição tributária uma solução análoga à que é aplicada no âmbito do “*Kirchensteuersystem*”, face ao estudo do *Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung* sobre a “*Ermittlung von Tax Compliance Costs*, de 2003, ROMAN SEER, *Voluntary compliance*, p. 587.

<sup>44</sup> Como refere JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, pp. 173 e ss., numa “boa parte da tributação” assistiu-se “à institucionalização (e imposição) de especiais formas de colaboração dos cidadãos (contribuintes e terceiros) na realização do interesse público da aplicação das normas fiscais”, sendo que, nos cem anos do sono da princesa da fábula, se passou “de um estádio em que era natural que o contribuinte assumisse uma atitude puramente passiva face às pretensões do Estado e pagasse os impostos se e nos limites em que ele era fixado por um acto de autoridade (acto autoritário = acto tributário), para um estádio em que domina a ideia de que o contribuinte deve colaborar activamente com a Administração fiscal na prossecução dos objectivos assinalados à aplicação dos impostos”, sendo a autoliquidação a “forma mais completa de colaboração entre os contribuintes, por a estes ser entregue praticamente todo o procedimento fiscal” [pp. 174-175]; Sobre a “administração privada dos impostos”, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, pp. 327 e ss., ID., *Introdução ao direito fiscal das empresas*, pp. 25-26 e RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, pp. 207-208.

desconformes com a lei, ou seja, um papel típico da *polícia liberal*<sup>45</sup>. Efetivamente, como refere Ferreiro Lapatza, tal composição acabou por redundar num fenómeno de “provocação-reação-repressão”<sup>46</sup>. *Provocação* do legislador que ordena à administração o abandono das suas tradicionais tarefas de liquidação que deposita nas mãos dos contribuintes; *reação* dos contribuintes que, perante um ordenamento tributário, “excessivamente minucioso e prolixo, casuístico e obscuro, carregado de regimes ou normas especiais”, têm a possibilidade de interpretar-aplicar a lei de modo mais favorável aos seus interesses, na expectativa de vencerem o jogo da “lotaria das inspeções” e de, assim, não verem a sua atuação fiscalizada administrativamente<sup>47</sup>; *repressão* conflitual e sancionatória da administração em sede de inspeção, culminando esse círculo ou circuito vicioso numa mecânica autopoietica de conflitos que tem nos seus inadmissíveis extremos, quer a *evasão* ilegal ao imposto devido, quer a *invasão* de decisões administrativas autoritárias, mais orientadas pela imediata maximização das receitas do que pelo cumprimento efetivo da lei e pelo respeito dos princípios norteadores e fundamentantes da ação administrativa, geradoras de uma conseqüente avalanche de reclamações, impugnações e

---

<sup>45</sup> Cf., por todos, sobre o direito administrativo de polícia ou de ordenação clássico, primeiro capítulo da dissertação de JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS, *A reinvenção da autorização administrativa no direito do ambiente*, pp. 27 e ss..

<sup>46</sup> Cf. JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *Resolución extrajudicial de conflictos tributarios*, p. 10, que atribui essa mecânica à generalização das autoliquidações, que ao relegarem para os cidadãos a prática da totalidade das tarefas de aplicação, reservando à administração “unicamente” a função de corrigir os erros e reprimir o incumprimento doloso ou negligente, pressupõem o abandono do procedimento tradicional que considera baseado na colaboração entre um contribuinte que declara e uma administração que qualifica e liquida. Segundo o Autor, este sistema de intervenção conjugada da administração e contribuintes reduzia substancialmente os litígios ou discussões sobre a qualificação promovida pela administração.

<sup>47</sup> A expressão é de LEIGH OSOFKY, *The case against strategic tax law uncertainty*, p. 511; sobre a “*audit lottery*”, concluindo, com base numa análise de custo-benefício, que se trata de um “jogo” de baixo risco para os contribuintes e que o legislador deve encontrar novos métodos para inverter esse resultado, v. YORAM KEINAN, *Playing the audit lottery: The role of penalties in the U.S. tax law in the aftermath of Long Term Capital Holding v. United States*, pp. 383 e ss.

recursos, com efeitos absolutamente nefastos tanto para o exercício das atividades geradoras de proveitos como para os cofres comunitários de que a administração é fiduciária<sup>48</sup>.

Essa “divisão de trabalho” e “partilha de responsabilidades” não logrou institucionalizar qualquer co-operação, que traduzisse, na *praxis*, a intenção legislativa de criação de um clima de confiança recíproca, nem logrou o objetivo de ultrapassar a “dualidade ou mesmo a verdadeira hostilidade de campos em que sempre têm vivido as duas partes interessadas no fenómeno tributário, o contribuinte e a administração fiscal”<sup>49</sup>, que foi sobrevivendo às sucessivas reformas

---

<sup>48</sup> Conclui, nesse sentido, JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *Origen, prevención y solución de conflictos*, p. 34, que “o resultado da assinalada evolução não podia ser mais previsível nem resultar hoje menos evidente: Administração e administrado foram-se situando numa posição de crescente afastamento e conflitualidade” – do mesmo Autor, v., também, JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *La aplicación de los tributos – confrontación o colaboración?*, pp. 39 e ss.. No mesmo sentido, reiterando que o esquema referido contribuiu para um exacerbar da conflitualidade da relação entre contribuinte e administração, determinando, conseqüentemente, “*um livello di litigiosità insopportabile per il sistema e diseconomico per le casse erariali*”, v. MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, p. 137. Entre nós, VÍTOR FAVEIRO, *Noções fundamentais de direito fiscal português, II volume*, p. 76”, como resultado da sua visão da *praxis*, apontou para uma outra “incoerência” paralela: “são atribuídas aos contribuintes (...) funções de determinação da matéria tributável, de liquidador, de tesoureiro e até mesmo, de polícia da ordem tributária. Mas no julgamento dos comportamentos quanto ao exercício de funções que são de natureza pública, não o considera como seu sucedâneo no exercício delegado das suas funções; antes o julga e pune como delinquente vulgar, e quantas vezes com feroz critério de severidade”.

<sup>49</sup> Cf. MARCELLO CAETANO, *Concepção doutrinária e orientação técnica da reforma fiscal*, p. 76, que, a propósito da reforma fiscal dos anos sessenta, prognosticava que a mencionada dualidade “tende a desaparecer, na medida em que se procura realizar uma verdadeira integração dos administrados na própria ação de administração dos interesses colectivos, quer através de uma participação activa dos cidadãos nos próprios actos administrativos, quer através de uma cada vez mais fortalecida consciencialização dos interesses gerais da comunidade, de uma esclarecida e sentida solidariedade, da irmação do pensamento, nos destinos nacionais, do cumprimento, enfim, do dever cívico em geral”. Contudo, essa anunciada intenção de transformação do ambiente em que decorriam as relações entre o Estado e os contribuintes não logrou eliminar o “um clima de descontentamento e desconfiança, que só é propício à fraude” (TEIXEIRA RIBEIRO, *A reforma fiscal*, p. 14), permanecendo a administração numa posição “marcadamente autoritária”, onde sobressaía “a discricionariedade dos serviços, o subjetivismo dos agentes, a normalidade das situações como critério de incidência, a ausência de fundamentação das decisões, se não mesmo o secretismo e a confidencialidade dos atos tributários” e “uma aplicação da lei com espírito fetichista, de olhos postos exclusivamente no volume da receita e inteiramente vendados para o sentido da justiça e da justificação dos factos”, que conferia à “subjetividade do critério do agente” – v. VÍTOR FAVEIRO, *Noções fundamentais de direito fiscal português, II volume*, pp. 70 e ss. –, “pelo cerceamento das garantias jurídicas do contribuinte”, o poder “[d]a última palavra”

---

sobre a quantificação dos factos tributáveis – cf. J.L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, p. 65.

De resto, TEIXEIRA RIBEIRO, *A reforma fiscal*, pp. 59 e ss., no que se refere à reforma dos anos sessenta, não tardou em assinalar uma dupla “contra-reforma”, seja no plano administrativo da execução – “[p]orque as estruturas e os quadros dos serviços de finanças se mostraram deficientes, porque alguns funcionários fizeram mau entendimento das normas, porque outros, quiçá, reagiram contra os princípios nela concretizados” [p. 59] – , seja no plano legislativo – em virtude da publicação, desde 1963, de “alguns diplomas que, sem atacarem declaradamente os princípios da reforma fiscal, os negam ou desvirtuam de facto” [p. 60].

Em Itália, a reforma de Ezio Vanoni caminhará no mesmo sentido de envolver o contribuinte na determinação do imposto, em detrimento da sua quantificação indiciária administrativa, assentando em considerações de índole “moral” e de “confiança recíproca”, entretanto desmentidas pelos resultados, que vieram confirmar as “dúvidas” ou as advertências de autores como Mario Panunzio, que, antes da entrada em vigor da “*riforma vanoni*”, já escrevia “se este estado de recíproca confiança se cria (...), a reforma conseguirá o seu objetivo (...), mas se o sucesso da reforma devesse ser calculado com a ameaça da prisão, importa recordar que só se pode prender um ladrão se ao seu lado estão pelo menos noventa e nove pessoas honestas, mas não se podem prender noventa e nove ladrões se ao seu lado apenas está um homem honesto” – v. FRANCO GALLO, *Le ragioni del fisco*, pp. 29-30, de onde recolhemos a citação transcrita.

Em Espanha, também a propósito da tributação analítica do rendimento, GLÓRIA ALARCÓN GARCÍA, *El deber de colaboración: El deber general de información y el deber general de colaboración*, pp. 307-308, considera, na esteira de autores como CASADO OLLERO e ZORNOZA PEREZ, aí citados, estar em causa um “*nuevo modelo de relaciones*” entre administração e administrados. A Autora, seguindo o estudo de F. SOLANA VILLAMOR, *El deber de colaboración en la Ley General Tributaria*, p. 239, considera que na origem dessa alteração encontrava-se “a busca de um ótimo bem-estar entre as partes, administração e administrados”, partindo do reconhecimento de que estes se encontram numa posição privilegiada para quantificar o facto tributário em função da informação de que dispõem.

Em ambos os casos, a pressuposta intencionalidade foi desmentida pela prática, proliferando os casos de evasão e exponenciando-se os litígios entre particulares e administração.

e contrarreformas fiscais<sup>50</sup>, num balancear de perpétuo movimento, com a permanência e a precisão de um metrónimo pendular entre esferas diferenciadas e em choque<sup>51</sup>.

Esta última imagem presta-se, de igual forma, a definir o que pode ser designado, com propriedade, por uma “*adversarial sequence of action and reaction*”<sup>52</sup>, no que concerne à própria

---

<sup>50</sup> Também nas reformas orientadas para a generalização da tributação analítica do rendimento podem vislumbrar-se sucessivas “contrarreformas” que redundam numa “*progressiva caduta del mito dell'accertamento contabile*” – MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, pp. 135 e ss. –, concretizando-se, em diversos ordenamentos jurídicos, através da institucionalização sucessiva de fórmulas e procedimentos corretivos, tanto ao nível da reabilitação de formas de tributação simplificada e de normas “anti-abuso”, verificando-se, ainda, para além dessa dimensão estrutural, o fortalecimento dos poderes de verificação e controlo da administração e o alastramento dos deveres acessórios feitos recair sobre os sujeitos passivos – cf., quanto ao recuo na “tributação do rendimento real” e ao recurso a formas simplificadas de tributação, com especial destaque para o alargamento do campo de aplicação da avaliação indireta, JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES, *Critérios normativos de predeterminação da matéria tributável – Os novos caminhos abertos pela [pré-]suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, pp. 10 e ss.; relativamente ao regime italiano, que constitui um dos exemplos paradigmáticos de contrarreforma face ao caminho traçado nos anos setenta, v. o primeiro capítulo da obra de LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettaria*, pp. 1 e ss., onde o Autor explicita “*la tassazione del reddito effettivo nel disegno della riforma*” dos anos setenta, para, de seguida, individualizar “*le carenze della riforma e la contraddittorietà delle successive tendenze legislative*”, *Id.*, *Su una ipotesi di tassazione del reddito normale: problematiche applicative e costituzionali*, pp. 97 e ss..

<sup>51</sup> A imagem do *pendulo de Newton* para retratar a realidade mencionada nasce da interpretação do texto de M. T. SOLER ROCH, *Tax administration versus taxpayer – A new deal?*, pp. 282 e ss., que refere a existência um primeiro movimento de “reforço da posição do contribuinte” na relação jurídica fiscal – através da defesa da existência de direitos fundamentais que devem ser garantidos e respeitados pela administração ao aplicar os seus poderes administrativos –, seguido de um “reforço da posição da administração fiscal” – no que concerne aos meios de reação a práticas evasivas e agressivas de planeamento fiscal, incluindo o desenvolvimento de práticas de intercâmbio de informação tributária e de cooperação transfronteiriça, reconhecendo a existência de um movimento pendular tradicional que corresponde ao sucessivo reforçar da posição de cada uma das partes da relação jurídica fiscal. Idêntica “lei da física newtoneana” pode ilustrar as sucessivas “reformas” e “contrarreformas” fiscais ou os sentidos contraditórios de uma “reforma fiscal permante”.

<sup>52</sup> A expressão é de JAIME VÁZQUEZ-CARO e RICHARD M. BIRD, *Benchmarking tax administrations in developing countries: A systematic approach*, p. 17, que a convocam para ilustrar a “*adversarial approach*” no âmbito das relações entre a administração e os cidadãos, referindo que a sequência de “ação”-“reação” começa com a assunção – fortemente enraizada no sistema tributário – de que há um risco de evasão fiscal por parte dos contribuintes que legitima a intervenção sucessiva da administração, dentro de um *jogo* de “*Catch Me if You*

intervenção e relação concreta das partes no desenrolar do “procedimento” de aplicação da lei fiscal, e, do mesmo passo, no que tange com as respetivas “esferas” de responsabilidade que aí se individualizam, como momentos de autêntica unilateralidade subjetiva ou de pragmática “solidão decisória”<sup>53</sup> que emergem no seio de um universo de intrínseca, manifesta, reconhecida

---

*Can*”, em que a relação entre as partes acaba por poder ser explicada de acordo com o modelo de *“hunter and hunted, predator and prey, thief-catcher and thief”*.

<sup>53</sup>No contexto, essa “solidão decisória” tanto pode ser referida à “esfera de atuação” do contribuinte, como aquela que constitui “responsabilidade” da administração. À existência de uma *“solitudine decisionale della pubblica amministrazione”*, no momento da determinação do conteúdo do ato tributário, refere-se MARTA BASILE, *Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente*, pp. 112-113; por seu turno, a posição de *“tradizionale solitudine del contribuente davanti agli obblighi previsti della legge”* é mencionada por GIANNI MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell’affidamento e della buona fede*, p. 35, ao refletir sobre a importância determinante do *“Statuto dei diritti del contribuente”* para a superação desse *status* e, conseqüentemente, para a instituição de um *“principio di collaborazione”*, compreendido, de forma impressiva e clarificadora, como *“un momento importante del passaggio ‘dalla repressione al dialogo’* [M. BASILAVECCHIA] [p. 37] no âmbito das relações entre *“amministrazione”* e *“contribuente”* – v., com a idêntica expressão, o estudo de MADDALENA COLLINI, *Fiscalità dialogata. Dall’indisponibilità dell’obbligazione tributaria alla cooperative compliance*, p. 27, e, sobre o referido *“Statuto”*, do Autor citado, cf. GIANNI MARONGIU, *Contributo alla realizzazione della “Carta dei diritti del contribuente”*, pp. 586 e ss., ID., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, pp. 3 e ss. Note-se que a referência ao ordenamento jurídico italiano, para ilustração paradigmática dos referidos momentos de “solidão decisória”, tem um sentido particular, uma vez que a participação do contribuinte foi durante largas décadas configurada numa perspectiva, exclusivamente, objetivista que se traduzia na eventualidade de responder a questões levantadas pela administração, pelo que as hipóteses de *“dialogo tra l’Amministrazione ed il contribuente, comunque, sono solo eventuali e non obbligatoriamente proceduralizzati”*, como referem STEFANO GRASSI e STEFANO DE BRACO, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra Fisco e contribuente*, pp. 103-104, apesar de autorizada doutrina não vislumbrar, nas palavras de MASSIMO BASILAVECCHIA, *Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa e azione impositiva*, p. 29, *“alcuna ragione dogmaticamente irresistibile per pretendere dall’amministrazione un’azione unilaterale e rigida, invece che un’azione ‘partecipata’ e duttile”*. Sobre o direito de participação dos contribuintes no procedimento fiscal em Itália, v. STEFANO GRASSI e STEFANO DE BRACO, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra Fisco e contribuente*, pp. 103 e ss., L. FERLAZZO NATOLI e GIUSEPPE INGRAO, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell’accertamento tributario*, pp. 485 e ss., ADRIANO DI PIETRO, *Il contribuente nell’accertamento delle imposte sui redditi: Dalla collaborazione al contraddittorio*, pp. 531 e ss., LILIA SALVINI, *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, pp. 13 e ss., e, mais recentemente, da mesma Autora, ID., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell’accertamento*, pp. 3570 e ss..



e pouco contornável complexidade, sendo, aqueles e esta, particularmente potenciadores do [aná]tema da não menos crónica conflitualidade entre administração e contribuintes<sup>54</sup>.

---

<sup>54</sup> O reconhecimento da extrema complexidade do direito fiscal é, manifestamente, e com justificação, um dos mais precisos lugares comuns do “gps” tributário, constituindo um “ponto de interesse” a visitar no mapa da fiscalidade, por se tratar de um dos incontornáveis *topoi* umbilicalmente ligado à elevada litigiosidade entre administração e contribuintes e aos custos que decorrem não apenas a esse nível, mas também no que concerne ao próprio cumprimento da generalidade das obrigações tributárias e às consequências sancionatórias quando aquele não se realize adequadamente.

O problema da complexidade é comparável a uma enfermidade sistemática de fácil diagnóstico, mas de difícil solução, constituindo uma patologia cujas causas são conhecidas, não sendo uma novidade “sazonal” ou conjuntural. Adaptando, a afirmação de RICHARD VANN, *Improving tax law improvement: An international perspective*, p. 222, pode dizer-se que “sofremos de uma loucura legislativa no direito fiscal, uma doença que afecta genericamente todos os países, mas que entre nós se reveste de uma forma particularmente virulenta” – a expressão é mencionada por JOHN AVERY JONES, *Tax law: Rules or principles*, p. 68, rematando este Autor que “[t]here is nothing new in complaining about the complexity of tax legislation. Every generation does it” [p. 63] e que, apesar de ser consabido que o imposto sobre o rendimento permanece “volumoso, complicado e obscuro”, as tentativas de simplificação têm mostrado que “o problema pode ser de facto irresolúvel” [p. 64]. No mesmo sentido, RICHARD KREVER, *Plain english drafting, purposive drafting, principle-based drafting: Does any of it matter?*, p. 189, refere que “the talk of ‘reform’ and ‘simplification’ is as old as the tax itself”.

Não se estranha, pois, que a radiografia dogmática dos ordenamentos jurídico-tributários desvele a existência de diversas deformações patológicas que transmutam a *lei fiscal* numa espécie de “*unbeherrschbaren Monstrum*” – nas palavras da *Deutsche Steuer-Gewerkschaft*, citadas por KLAUS TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, p. 87 –, responsável por um verdadeiro *tax chaos*. Esse diagnóstico revela, desde logo, a existência de uma verdadeira hipertrofia normativa que, para além de converter “o ordenamento num puzzle de mil peças” – J. M. LAGO MONTERO, *De la litigiosidad y la justicia tributaria*, p. 513 – é construída por “leis carregadas de exceções, de isenções, de regimes especiais, de normas que excecionam 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, inconcretas 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 (...)” – expressão praticamente coincidente com a mobilizada no *Proyecto de Investigación de la Universidad de Barcelona sobre la reforma del sistema de resolución de conflictos entre la Administración y los contribuyentes*, citada por J. M. LAGO MONTERO, *De la litigiosidad y la justicia tributaria*, p. 512, e não menos com a reflexão de KLAUS VOGEL, *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*, pp. 9-11 – *apud* KLAUS TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, pp. 59-60 –, ao afirmar 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”, reconhecendo razão às manifestações frequentes que caracterizam o “*Steuerrecht*” como “*Chaos*”, “*Dschungel*” ou “*Perversion*”. Por outro lado, essa complexidade é, também, potenciada pelo “ritmo

---

galopante” com que se modificam os regimes, frequentemente, em busca de um casuismo que se pretende esgotante, mas inconsequente para os exploradores das oportunidades de minimização dos encargos fiscais, criando, em todo o caso, um ciclo de “*legislative tinkering*”, semelhante a um “*cat and mouse game*” – v. JUDITH FREEDMAN, GEOFFREY T. LOOMER e JOHN VELLA, *Corporate tax risk and tax avoidance: New approaches*, p. 22 –, onde o legislador vai aditando preceitos, sucessivamente, detalhados (“*Detailvorschriften*”), em reação a novas brechas ou nichos (“*Steuernischen*”) que a espeleologia tributária das empresas vai abrindo até que o legislador os ocupe e assim sucessivamente – v., *apud* KLAUS TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, p. 60, H. J. PAPIER, *Steuerreform als Verfassungsproblem*, p. 51 –, gerando um círculo vicioso que, apenas, entra em rutura quando as normas fiscais apostam na mobilização de conceitos indeterminados e na aposição de “cláusulas anti abuso de conteúdo normativo incerto” – v. J. M. LAGO MONTERO, *De la litigiosidad y la justicia tributaria*, p. 513 –, comprometendo a “*segurança aplicativa*” e criando um outro foco de instabilidade e de litigiosidade superveniente entre a administração e o contribuinte, ambos procurando, em extremos que se opõem, “a aplicação mais favorável da lei”, ou seja, como concluem KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, p. 59: “*Folge der Unordnung des Steuerrechts ist nicht nur Steuerunrecht, sondern auch erhebliche Steuerunsicherheit*”. Ao que acresce, também, o facto do frenesim legislativo ser, não raras vezes, ditado por uma simpatia – ou conluio – entre legislador e administração, procurando-se por via legislativa [r]emendar as ineficiências da máquina administrativa, que, desse modo, opera como “legislador indirecto”, nas palavras de ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, *As ciências sociais e humana e a fiscalidade: O olhar da ciência política*, pp. 32-33, “estando em causa a tendência para pressionarem as alterações da lei fiscal, para corrigirem, com interpretações, muitas vezes abstrusas, as leis, para enxamearem os tribunais com processos que deveriam ter sido resolvidos no plano administrativo”, provocando o legislador a promover alterações normativas que acabam por dar força à posição beligerante da administração – cf., sobre a administração como “legislador indirecto”, OLAF BORGMANN, *Mer Rechtssicherheit im Steuerrecht und der Verlust des Prinzips der Gewaltenteilung im Steuerrecht*, pp. 392 e ss., esp.<sup>16</sup> 393, que, precisamente, caracteriza o Ministério das Finanças como “*Ghostwriter*” e o Parlamento como “*Leihmutter*” da administração fiscal; considerando o problema da “*Beteiligung der Finanzverwaltung am Gesetzgebungsverfahren*”, v. AXEL SCHLENK, *Bundesfinanzhof und Finanzverwaltung in Kooperation und Unabhängigkeit – Allgemeine Bindungswirkung der Rechtsprechung, Reaktionsformen der Finanzverwaltung, Reformüberlegungen*, pp. 136 e ss.; por seu turno, salientando o perigo da administração se colocar “an die Stelle des Gesetzes”, mas referindo igualmente a existência de uma “*kooperative Zusammenwirken der Gewalten*”, neste caso relativamente à aceitação dos precedentes jurisdicionais, conquanto não tenham sido alvo da “*Praxis der sog. Nichtanwendungserlasse*”, v. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 249 e ss.; por fim, salientando, por um lado, que a “*Tax law bears the stamp of tax administration*”, uma vez que esta tem uma influência significativa no atual conteúdo do direito, sendo, por vezes, “*the key player*” em matérias fiscais e que, por outro, o legislador fiscal toma ainda em consideração as decisões judiciais desfavoráveis à administração, introduzindo, face a essa realidade, uma “*reparation legislation*”, concluindo que os poderes do legislador e da administração têm vindo a aumentar e a *fundir-se* (“*merging*”), com uma consequente perda de terreno para a atuação dos contribuintes e tribunais, v. HANS GRIBNAU, *Netherlands*, pp. 145 e ss.

Perante esse “*Tax chaos*”, como dá conta KLAUS TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, p. 61, “[t]he demand for tax simplification has become universal”, reconhecendo-se uma “exigência jurídico-constitucional de simplificação” – como afirma, entre nós, ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal*

---

– *Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, pp. 571 e ss. –, que, em boa medida, se assume como condição de realização efetiva de uma possível justiça fiscal, falando-se, nessa aceção, de uma “*Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung*” – v., nesse sentido, KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, p. 96, JOACHIM LANG, *Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung*, pp. 33 e ss. e ROMAN SEER, *Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung*, pp. 184 e ss.; sobre a necessidade de simplificação e as diversas dimensões, através da qual a mesma pode ser alcançada, cf., entre outros, SIMON JAMES, ADRIAN J. SAWYER e IAN WALLSCHUTZKY, *Tax simplification: A review of initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom*, pp. 281 e ss., JOHN AVERY JONES, *Tax law: Rules or principles*, pp. 63 e ss., LOUIS KAPLOW, *How tax complexity and enforcement affect the equity and efficiency of income tax*, pp. 135 e ss., ADRIAN SAWYER, *Rewriting tax legislation – Can polishing silver really turn into gold? Or ‘Tax act alchemy: Turning dross into gloss?’*, pp. 1 e ss., JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *Complicación y simplificación: contabilidad y fiscalidade*, pp. 15 e ss.; especificamente sobre o “desenho” da legislação tributária, especificando a importância de factores como a compreensibilidade, dimensão, transparência, forma, estrutura frásica, etc., v., também, VICTOR THURONYI, *Drafting tax legislation*, pp. 71 e ss.. Relativamente à complexidade fiscal e à sua relação com o cumprimento das respetivas obrigações, deve referir-se o estudo de ADAM FOREST e STEVE M. SHEFFRIN, *Complexity and compliance: an empirical investigation*, pp. 75 e ss., onde se conclui, um pouco contrarcorrente que a simplificação do sistema fiscal americano não teria expressão significativa em termos de cumprimento. Os autores não encontraram nenhuma relação entre a complexidade do sistema e a percepção de injustiça, sendo que esta, sim, é, na sua perspetiva um factor determinante do cumprimento das obrigações fiscais. Deste modo, na perspetiva dos autores, apesar de existir uma ideia intuitiva de que a redução da complexidade pode conduzir a uma mais apurada percepção de justiça e subsequente melhoria no cumprimento, existem outras variáveis a ter em conta, designadamente, o facto de a complexidade do sistema poder ter-se por necessária para produzir justiça, levando em consideração as circunstâncias individuais na determinação do rendimento tributável.

A resposta à exigência de simplificação, não é, porém, como se antecipou, de fácil enunciação, podendo falar-se, a esse nível, da existência de uma verdadeira “complexidade da simplificação fiscal” – v. TAMER BUDAK, SIMON JAMES e ADRIAN J. SAWYER, *The complexity of tax simplification: Experiences from around the world*, pp. 1 e ss., JOHN PREBBLE, *Why is tax law incomprehensible?*, pp. 380 e ss., SIMON JAMES, *Tax Simplification is not a simple issue: the reasons for difficulty and a possible strategy*, pp. 1 e ss.. RICHARD KREVER, *Plain english drafting, purposive drafting, principle-based drafting: Does any of it matter?*, pp. 189, refere que em muitos países que assumiram a ideia de simplificação, apenas conseguem aumentar a “complexidade e a confusão”.

Por um lado, as normas fiscais reflectem 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*, p. 65 –, devendo reconhecer-se, com SIMON JAMES, ADRIAN J. SAWYER e IAN WALLSCHUTZKY, *Tax simplification: A review of initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom*, p. 286, que “[a]n analysis of the tax environment indicates some powerful trends towards increasing complexity”, 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*, p. 19, “tem significado uma liberalização crescente do comércio mundial, do investimento directo estrangeiro, da circulação de capitais e da movimentação de pessoas, aspectos 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” – cf., sobre as consequências da globalização no desenho dos sistemas fiscais e na atuação das administrações tributárias, JEFFREY OWENS, *Tax policy in the 21<sup>st</sup> century: New concepts for old problems*, pp. 1 e ss., JESÚS ALBERTO RAMOS ANGELES, *El proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional: un enfoque crítico a propósito de los final reports 2015*, pp. 375 e ss., CHARLES E. MCLURE, JR., *Globalization, tax rules and national sovereignty*, pp. 328 e ss., JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS, *El derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas*, pp. 47 e ss., REUVEN S. AVI-YONAH, *Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the welfare state*, pp. 1575 e ss., M. A. CAAMAÑO ANIDO e J. M. CALDERÓN CARRERO, *Globalización económica y poder tributario: Hacia un nuevo derecho tributario?*, pp. 179 e ss., JOSÉ CALDERÓN, *The OECD Transfer Pricing Guidelines as a source of tax law: Is globalization reaching tax law?*, pp. 4 e ss., GREGORY RAWLINGS, *Cultural narratives of taxation and citizenship: Fairness, groups and globalization*, pp. 9 e ss., WOLFGANG SCHÖN, *International tax coordination for a second-best world, Part I*, pp. 67 e ss., *Part II*, pp. 65 e ss., *Part III*, pp. 227 e ss., e, entre nós, JOSÉ CASALTA NABAIS, *A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas*, pp. 63 e ss., MARIA ODETE BATISTA DE OLIVEIRA, *O intercâmbio de informação tributária*, pp. 19 e ss., ANTÓNIO CARLOS SANTOS, *As ciências sociais e humanas e a fiscalidade: o olhar da ciência política*, pp. 37 e ss., e, mais especificamente, os textos do colóquio organizado pela ADMINISTRAÇÃO GERAL TRIBUTÁRIA – CENTRO DE ESTUDOS E APOIO ÀS POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS, *Os Efeitos da globalização na tributação do rendimento e da despesa*, 2000.

Um outro aspecto a ter em consideração tem a ver com a ideia de que, não raras vezes, a complexidade resulta de um “*effort to do more perfect justice*” – SIMON JAMES, ADRIAN J. SAWYER e IAN WALLSCHUTZKY, *Tax simplification: A review of initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom*, p. 287 –, subjacente à intencionalidade de “medir a capacidade contributiva real de todos os contribuintes”, que eleva a justiça e a igualdade material da tributação a *lapis philosophorum* dos sistemas fiscais, fortemente orientados pela ideia de uma forte personalização dos impostos sobre o rendimento e que, com base nessa axiologia, são pouco recetivos a soluções massivas de *standardização e tipificação* exponencialmente simplificadoras do sistema fiscal e da sua aplicação – cf. KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung, Vol. II*, pp. 763 e ss., JOACHIM ENGLISH, *German experience on alternative modalities of tax conflicts solution and the application of mutual tax agreements*, p. 562 –, daí resultando como válida a afirmação segundo a qual “*a commitment to equity causes complexity*” – v. DEBORAH L. PAUL, *The sources of tax complexity: How much simplicity can fundamental tax reform achieve*, pp. 153 e ss., esp.<sup>16</sup> 164 e ss., SAMUEL A. DONALDSON, *The easy case against tax simplification*, pp. 647 e ss., JEFFERY PARTLOW, *The necessity of complexity in the tax system*, pp. 303 e ss. e, em sentido divergente, EDWARD J. MCCAFFERY, *The Holy Grail of Tax Simplification*, pp. 1267 e ss..

Paralelamente, aponta-se, ainda, a existência de uma particular complexidade como natural decorrência das dimensões extrafiscais do imposto, cada vez mais assumido como instrumento modelador, disciplinador, orientador de condutas e de comportamentos sociais, exorbitantes da sua função básica e primária de alicerce financeiro do Estado fiscal e social, constando-se, atualmente, que, apesar do “sistema fiscal sempre ter servido vários objetivos”, as décadas recentes mostram uma “*dramatic escalation in tax programs and provisions serving purposes other than tradicional revenue raising*” – KRISTIN HICKMAN, *Administering the tax system we have*, p. 1728 –, criando uma teia de prescrições – as referidas leis impregnadas de exceções e de exceções às exceções – 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*, p. 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 e IAN WALLSCHUTZKY, *Tax simplification: A review of initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom*, p. 289, e as reflexões pertinentes de KLAUS TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, pp. 60-64; para uma abordagem do fenómeno da extrafiscalidade, entre nós, cf., FERNANDO ROCHA DE ANDRADE, *Benefícios Fiscais – A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento*, pp. 253 e ss. esp.<sup>te</sup> 327 e ss., NUNO DE SÁ GOMES, *Teoria geral dos benefícios fiscais*, pp. 13 e ss., JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*, pp. 148 e ss., esp.<sup>te</sup> 165 e ss., ID., *O dever fundamental de pagar impostos*, pp. 627 e ss., ID., *Direito Fiscal*, pp. 383 e ss., esp.<sup>te</sup> 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”. Note-se que estas considerações foram expressamente tidas em conta no *Relatório do grupo de trabalho, criado por despacho de 1 de maio de 2005 do Ministro de Estado e Finanças*, 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 deteriorização da qualidade da sua gestão global na medida em que a torna muito difícil” – v. as conclusões e recomendações do grupo de trabalho presidido por Luis Máximo dos Santos em MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*, pp. 347 e ss.

Por seu turno, as soluções de simplificação, cujo arco tanto pode abranger, v.g., medidas de reorganização e reescrita das normas fiscais com a finalidade de aumentar “*the understanding of the law, its expression and its readability*” – v. SIMON JAMES, ADRIAN J. SAWYER e IAN WALLSCHUTZKY, *Tax simplification: A review of initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom*, p. 291 e ADRIAN SAWYER, *Rewriting tax legislation – Can polishing silver really turn it into gold? Or ‘Tax act alchemy: Turning dross into gloss?’*, pp. 3 e ss. –, ou o recurso, mais ou menos contido, a normas com finalidade simplificadora (“*Vereinfachungszwecknormen*”), de que são exemplo as tipificações, globalizações ou outros critérios baseados ou inspirados numa “*Durchschnittsnormatität*” – v. KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, pp. 97-98 –, até à construção de uma base tributável integralmente assente em rendimentos médios e/ou normais pretensamente desvelados por indicadores objetivos de carácter técnico-científico que se tomam por idóneos para retratar o *il quod plerumque accidit* – v. LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettaria*, pp. 80 e ss., VICTOR THURONYI, *Presumptive taxation*, pp. 401 e ss., JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *Apologia contracorrente de la estimación objetiva*, pp. 63 e ss., e, entre nós, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação presuntiva do rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, pp. 235 e ss. e o nosso, JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES, *Crítérios normativos de predeterminação da matéria tributável – Os novos caminhos abertos pela [pré-]suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, pp. 24 e ss. –, passando pelas propostas de adoção de um modelo de “*Flat tax*” – cf. MICHAEL KEEN, YITAE KIM e RICARDO VARSANO, *The “Flat Tax(es)”: Principles and evidence*, pp. 3 e ss. –, acabam invariavelmente por revelar, com exceção das primeiras medidas referidas, a existência de uma

---

“*Spannungsverhältnis zwischen Steuervereinfachung und Einzelfallgerechtigkeit*”, como advertem KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, p. 98, que deve ser especialmente ponderada tendo em conta a elevada carga fiscal e as perceções de *justiça material* e do respeito pelas exigências decorrentes do princípio da capacidade contributiva – v. KLAUS TIPKE e DOUGLAS YAMASHITA, *Justiça social e princípio da capacidade contributiva*, pp. 31 e ss. e 38-39, PEDRO HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal – Analisis del ordenamento español a la luz del derecho alemán*, pp. 134 e ss. e ANDREI PITTEN VELLOSO, *Fondamenti e limiti costituzionali della semplificazione tributaria: analisi sistematica alla luce degli apporti tedeschi di dottrina e giurisprudenza*, pp. 871 e ss., esp.<sup>16</sup> 880 e ss..

Por fim, importa relevar que a narrativa da “complexidade” é, praticamente, inseparável da matéria da “conflitualidade”, surgindo referida como uma das principais causas dos litígios entre administração e contribuintes – cf., nesse sentido, enfatizando as causas de “carácter normativo”, J. M. LAGO MONTERO, *De la litigiosidad y la justicia tributaria*, pp. 513 e ss. –, numa dupla dimensão de aparência paradoxal: 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 e CARLOS M. SANTOS FERREIRA, *A percepção da complexidade fiscal e o recurso à ajuda de profissionais fiscais no cumprimento das obrigações tributárias*, pp. 311. e ss.; por outro lado, temos aqueles que pagam um “*Dummensteuer*”, e/ou que, pela falta de percepção 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*, p. 27. Nestes termos, a observação de VALERIE BRAITHWAITE, *Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions*, p. 17 – “[i]n taxation context, law is complex, changing and ambiguous, and can be broken unintentionally as well as intentionally” – tem pleno sentido e deve ser devidamente tida em consideração pelo ordenamento jurídico no que se refere ao sancionamento desses erros – cf., igualmente, em sentido análogo, mas considerando especificamente o problema da complexidade das normas fiscais, MARGARET MCKERCHAR, *Understanding and predicting taxpayers’ behavioural responses to actions by tax administrations*, pp. 1 e ss. (online) . Particularmente nos casos em que a lei é “obscura”, “plurissignificativa” ou “ambígua”, alguns Autores mencionam que deve ser reconhecido um “direito a realizar uma interpretação razoável do ordenamento jurídico insusceptível de sanção – cf. IÑAKI BILBAO ESTRADA, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, pp. 63 e 64, esp.<sup>16</sup> nota de rodapé n.º 207, onde se menciona o artigo 17.º, n.º 4, da “*Ley Foral General Tributaria de Navarra*”, no qual se dispõe que em caso de dúvida na interpretação da norma se aplicará o critério mais favorável ao obrigado tributário, reabilitando, nesses termos, o cânone metodológico do *in dubio contra fiscum*; relativamente a este ponto em particular, o legislador nacional, acolheu o “direito a realizar uma interpretação plausível e de boa fé da lei”, apenas na sequência do incumprimento do prazo de resposta ao pedido de informação vinculativa, nos termos do artigo 68.º, n.º 18, da LEI GERAL TRIBUTÁRIA.

Efetivamente, o referido esquema de intervenção sucessiva e solitária dos sujeitos acaba por redundar em decisões caracterizadas por uma imanente *bi-unilateralidade*, que fomenta e alimenta a persistência de um relacionamento antagónico, onde domina uma precípua intencionalidade *destrutiva – pars destruens* – das decisões de contribuinte e administração, fruto do facto de cada uma das partes atuar individual[ística]mente e sem comunicação relativamente à outra, através de um processo de trabalho sequencial que se desenvolve sem qualquer orientação *construtiva – pars construens* – direccionada à obtenção ou aceitação de um resultado interpretativo que exorbite dos vínculos, mais empíricos do que jurídicos, às posições iniciais do contribuinte e da administração<sup>55</sup>.

Nessa ótica, a superação desse paradigma de efetiva, mútua e recíproca unilateralidade<sup>56</sup> pressupõe, desde logo, que se institucionalizem, para além da sua mera formalização, momentos

---

<sup>55</sup> JAIME VÁZQUEZ-CARO e RICHARD M. BIRD, *Benchmarking tax administrations in developing countries: A systematic approach*, p. 17, ilustram esse “*adversarial model of administration-taxpayer interactions*”, através de um esquema em que fazem corresponder a uma sucessiva corrente de ação-reação, o ator responsável ou que aí desempenha um papel ativo. Assim, o esquema começa com a declaração/liquidação da responsabilidade do contribuinte, a que se segue a atividade de investigação e fiscalização e eventual cobrança coerciva no domínio da administração, ao que reage o contribuinte com uma reclamação administrativa sequencial que é resolvida pela administração, seguindo-se a impugnação judicial que introduz um novo ator nesse procedimento contínuo. Segundo os Autores referidos, este modelo sequencial não é, apenas, limitado face à complexidade dos sistemas fiscais, como está na origem de uma pouco produtiva administração fiscal, e, consequentemente, dá origem ao fenómeno que *ab initio* devia procurar reprimir, ou seja, a uma substancial evasão fiscal. Advogam, por isso, a implementação de uma abordagem cooperativa, cuja marca, essencialmente diferenciadora, passa pela existência “de um certo grau de interação entre a administração e o contribuinte, em cada passo do procedimento de tributação, numa tentativa de obtenção de um acordo e que resolva o problema dentro dos parâmetros legais” [p. 18].

<sup>56</sup> No âmbito do tema dos acordos no direito fiscal, a “superação do paradigma da unilateralidade” surge, geralmente, perfilado por referência à atuação administrativa como consequência da configuração de mecanismos preordenados ao consenso com o contribuinte. Não obstante, como se deixou intuído, a questão da unilateralidade não deve apenas ser perspetivada segundo um ponto de vista exclusiva e excessivamente centrado na intervenção sucessiva da administração em sede procedimental, mas de uma forma mais abrangente e compreensiva da realidade que considere, também, a unilateralidade consubstanciada na intervenção do contribuinte ao proceder à declaração dos elementos de quantificação do rendimento tributável e, em determinados casos, à própria liquidação do imposto. Nestes termos, a superação do referido modelo diz, antes, respeito ao problema da *bi-unilateralidade* resultante da cisão de responsabilidades, provocada pela



profiláticos, e não meramente paliativos, de recíproca e intencionada “*participação*”, tratando-se de fazer intervir e potenciar a intervenção de cada um dos sujeitos num momento que permita, com materialidade e de modo substancial, orientar ou influenciar, através de um circuito de matriz dialógica e aberto à procura de espaços consensuais, o processo de *decision making* circunstancialmente em causa, em consonância com o ideário subjacente aos processos de “*engaging and involving*”<sup>57</sup>, o que, por seu turno, implica não só uma *antecipação* pluriforme da intervenção administrativa relativamente à ocorrência ou verificação dos factos tributários<sup>58</sup>, com

---

implementação de sistemas de declarativos e de autoliquidação que reduzem o papel da administração ao controlo *a posteriori* dos elementos e operações com base nos quais é apurado o imposto, remetendo-a para uma função de vigilância onde surge dotada de uma ampla panóplia de poderes de autoridade.

<sup>57</sup> Sobre o conceito de “*engaging & involving*”, v. OCDE, *Together for better outcomes – Engaging and involving SME taxpayers and stakeholders*, pp.23 e ss.. No contexto, pretende acentuar-se a importância da existência de meios de comunicação e de participação que são assumidos como condições prévias para formas mais intensas de envolvimento e cooperação.

<sup>58</sup> Como se desenvolverá, uma das bases subjacentes ao estabelecimento de modelos cooperativos reside numa abertura à “*transparency and disclosure*”, por parte dos contribuintes, que, enquadrados nesse esquema operativo, comunicam, voluntaria e antecipadamente (“*voluntary disclosure*”), à administração, as suas posições relativamente a matérias onde possam existir dúvidas relativamente ao seu enquadramento e consequências fiscais, de modo a que a administração se pronuncie, atempadamente, sobre essas questões, criando-se um circuito aberto, transparente e responsável de transmissão e tratamento da informação com base na realidade da empresa; outra possibilidade para obtenção atempada de informação reside na imposição de um dever de revelar determinados dados, impondo sobre os sujeitos uma *obrigação de prestação de informação* (“*mandatory disclosure*”). A importância da obtenção atempada de informação foi destacada no estudo OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, pp. 27 e ss. (“*The need for information*”) e pp. 39 e ss. (“*The enhanced relationship*”), como um dos pilares da “*relação especial de cooperação*”, com base na qual, se assumia que, no contexto dessa relação, a prestação de informação por parte dos contribuintes vai para além daquilo a que a lei obriga, “devendo incluir qualquer informação necessária para que a administração possa realizar uma avaliação do risco fiscal de forma plenamente informada”, o que inclui a informação sobre “qualquer transação ou posição onde exista um grau material de incerteza ou imprevisibilidade fiscal, ou quando as autoridades indiquem publicamente que uma dada matéria tem particular importância numa perspectiva de gestão e que será, consequentemente escrutinada” [p.42].

Um dos domínios, onde se tem assistido à proliferação de obrigações de divulgação de informação (“*mandatory disclosure rules*”), na sequência do relatório OCDE – G20, “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”, de 2013, e da iniciativa 12.<sup>a</sup> do “Action Plan” estabelecido – v. OCDE/G20, *Mandatory disclosure rules – Action 12: 2015 Final report*, 2015 – concerne à “comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planeamento fiscal abusivo”, como se estabeleceu, entre nós, através do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro – v., ainda, a Portaria n.º 364-A/2008, de 14 de maio, que aprova o



o deslocamento das tarefas da administração para *montante*, através de instrumentos de “*information and guidance*” de âmbito geral<sup>59</sup>, de informação, a pedido do contribuinte, no sentido de esclarecer o relevo jurídico-fiscal de determinados factos<sup>60</sup>, de acordos prévios à realização

---

modelo de declaração para a comunicação e o Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 14592/2008, de 15 de maio, contendo orientações interpretativas sobre o referido regime. A ideia de colmatar a “*tax gap*”, através do acesso à informação é analisada por LEANDRA LEDERMAN, *Reducing information gaps to reduce the tax gap: When is information reporting warranted?*, pp. 1733 e ss..

<sup>59</sup> V. DUNCAN BENTLEY, *The rise of “soft law” in tax administration – Good news for Taxpayers*, pp. 32 e ss., CARLO ROMANO, *Advance tax rulings and principles of law – Towards a european tax rulings system?*, pp. 149 e ss., HMRC, *Giving certainty to business through clearances and advance agreements*, pp. 1 e ss. JASON COLLINS e ROBERT HARTLEY, *Taxpayers’ rights and responsibilities*, p. 16.

<sup>60</sup> Nos anos sessenta, nas Jornadas de Direito Fiscal promovidas pela Associação Comercial de Lisboa, MARCELLO CAETANO, *Concepção doutrinária e orientação técnica da reforma fiscal*, pp. 76-79, rejubilava com a criação, pelo Decreto-Lei n.º 42637, de 7 de novembro de 1959, do *serviço de informações fiscais*, “um serviço que se destinava a dar ao público a noção do espírito novo de colaboração reinante na administração fiscal” e com a previsão do artigo 14.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, “um preceito inteiramente novo e deveras notável, não apenas por isso, mas pelo caminho que traça ao progresso das garantias do contribuinte: o direito de informação”, considerando que, não tendo sido possível ao legislador português “ir para o princípio da vinculação através da informação formal sobre o conteúdo das leis ou das situações subjetivas, estabeleceu o princípio ético de abstenção por parte da Administração, de tomar uma atitude em relação ao caso concreto diferente da que tenha constituído o objecto de informação”. No mesmo texto, a propósito da implementação, pelo Decreto-Lei n.º 44966, de 9 de abril de 1963, do *serviço de prevenção e fiscalização*, referia, que “falar hoje de fiscalização tributária constitui já uma linguagem diferente da que tem sido utilizada até agora: não se procura já, predominantemente, descobrir infracções para reprimir ‘post criminem’, mas antes surpreender causas ou susceptibilidades de infracções, antes do seu cometimento, e evitar sempre que possível a sua ocorrência e consumação. A ação de fiscalização é hoje predominantemente preventiva sendo até o respetivo serviço chamado ‘de prevenção’, que atua sobretudo através do esclarecimento da lei e da prestação de assistência técnico-tributária”. Mais tarde, esse otimismo vanguardista cedeu perante o pessimismo realista, de que deu conta VÍTOR FAVEIRO, *Noções fundamentais de direito fiscal português, II Volume*, pp. 81-82, nos termos seguintes: “[a] qualidade essencial do contribuinte como *persona humana* (...) foi minimizada pelo crescimento da supremacia do carácter público do direito e do *exclusivismo da autoridade: A função orientadora* dos Serviços de Prevenção, que foram criados precisamente para fornecer – esclarecendo – estruturas de base no lado do contribuinte com o fim de lhe dar a conhecer os fundamentos do imposto, o levar a colaborar com o fisco e o ajudar na montagem de estruturas essenciais ao progresso da fiscalidade, foi suprimida e substituída por funções e serviços de acção exclusivamente fiscalizadora”.

Na atualidade, a importância funcional e estrutural das *informações vinculativas* constitui uma realidade sedimentada e um dos caminhos pelos quais se concretiza a referida *antecipação* da intervenção da administração tributária no esclarecimento da relevância jurídico-fiscal de um determinado enquadramento de facto. Com efeito, sendo certo que “as leis fiscais contêm uma grande variedade de noções jurídicas e valorativas

dos factos ou à liquidação do imposto<sup>61</sup>, ou de mecanismos de “fiscalização antecipada” acoplados à resolução prévia e *fast track* de potenciais litígios<sup>62</sup>, mas, também, uma *antecipação* da participação do sujeito passivo relativamente às projetadas decisões da administração, que possibilite que as soluções sejam produzidas no âmbito de um “*face-to-face deliberative*

---

indefinidas e que necessitam de concretização” e que o sujeito passivo, nesse quadro de plurissignificativa instabilidade normativa, suporta, no seu “*Rolle als Erstentscheider einseitig* o risco da sua interpretação”, torna-se necessário o estabelecimento de “proteções jurídicas” que antecipem a intervenção *ex post* da administração. Nesse sentido, ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, p. 558, refere-se a uma inclusão antempada do sujeito passivo no procedimento (“*frühzeitige Einbeziehung des Steuerpflichtigen in das Verfahren*”) e à concessão de informações vinculativas (“*verbindlichen Auskünften*”) como meios de ultrapassar a incerteza normativa, tornando a dívida fiscal uma “grandeza de cálculo planeável” que possa ser antecipada pelo sujeito passivo antes da prática de actos de efeitos jurídicos dúbios.

Sobre a importância desse instrumento na atual estrutura do sistema fiscal, v., IFA, *Advance rulings*, 1999, e, apesar do Autor centrar a sua análise nos ordenamentos jurídicos americano, holandês e italiano, CARLO ROMANO, *Advance tax rulings and principles of law – Towards a european tax rulings system?*, 2002.

<sup>61</sup> De que constituem exemplo lapidar os *acordos prévios em matéria de preços de transferência*, que serão tratados no âmbito dos Capítulos III e IV.

<sup>62</sup> Tenha-se em mente, *v.g.*, o “*Compliance Assurance Process*” norte americano, apresentado como uma alternativa à abordagem tradicional de fiscalização *a posteriori* e desfazada no tempo, uma vez que esse procedimento permite que o trabalho conjunto de administração e contribuinte ocorra “*in a contemporaneous, pre-filing environment to identify and resolve substantive tax issues affecting the taxpayer’s liability*” – v. DEBORAH M. NOLAN, *The Compliance Assurance Process: A new approach to corporate tax administration*, p. 19 e ID., *LMSB’s Compliance Assurance Program (CAP): one year later*, 2006. Na origem deste instituto estiveram um conjunto de instrumentos, de intencionalidade semelhante: o procedimento de “*Pre-Filing Agreement*”, no seio do qual contribuintes e administração acordavam formalmente sobre algumas questões fiscais de maior complexidade antes da entrega da declaração fiscal; o processo de “*Limited Issue Focused Examination*”, que permitia, com base numa análise de risco, fazer recair as inspeções sobre aspetos específicos e predeterminados; e o “*Fast Track Appeals*”, onde a secção responsável pela decisão trabalhava, conjuntamente, com o contribuinte e os inspectores, de modo a obter um acordo expedito sobre assuntos que permanecessem controversos. Cf., sobre os mecanismos referidos, CYM H. LOWELL e MARK R. MARTIN, *IRS expands pre-filing agreement program: Potential benefits for multinationals*, pp. 803 e ss., DEPARTMENT OF THE TREASURY, *The fast track dispute resolution pilot program was successful, but some challenges remain*, pp. 1 e ss., LEIGH OSOFSY, *Some realism about responsive tax administration*, pp. 121 e ss., esp.<sup>16</sup> 132 e ss., DEBORAH M. NOLAN e FRANK NG, *Tax dispute resolution: A new chapter emerges*, pp. 1053 e ss., BRET WELLS, *Voluntary compliance: “This return might be correct but probably isn’t*”, pp. 625 e ss., JANET TREWIN, *Fast Track Settlement for small businesses and self-employed*, pp. 12 e ss., ANDREW H. WEINSTEIN e KEVIN E. PACKMAN, *Fast Track Settlement – On the fast track, but to where? A practical guide to the program*, 2005 (online), AMY S. ELLIOT, *IRS evolving to meet challenges of global tax environment*, p. 709 (online).

*engagement*” entre as partes detentoras do conhecimento, a partir de uma disposição para alcançar uma decisão conjunta, e que, de outro modo, não partilhariam a informação ou a sua visão do problema<sup>63</sup>, admitindo a possibilidade de existência de acordos antecipatórios ou resolutórios de controvérsias fiscais<sup>64</sup>, o que passa, em todos os aspetos referidos, pelo

---

<sup>63</sup> *Mutatis mutandis*, importam-se para o contexto fiscal as reflexões de JODY FREEMAN, *Collaborative governance in the administrative state*, pp. 10 e ss., designadamente no que se refere aos dois primeiros pilares do seu “*Model of collaboration*”, ou seja, a existência de uma “*problema-solving orientation*” e de uma extensiva “*participacion*”. Quanto ao primeiro aspecto, a orientação pela resolução de um problema assenta na ideia de que a existência de um processo que conduza a uma troca e ao debate relativo a uma dada informação provocará um discurso mais informado que poderá colmatar falhas ou lacunas relativamente aos dados relevados, apresentando vantagem relativamente a uma “comunicação indireta através do papel”, que promove a oclusão da informação e uma postura de intransigência. A essa constatação acresce que a oportunidade de participação direta no processo decisório faz emergir um grau de “ownership” relativamente ao seu conteúdo, aumentando o compromisso e a implementação pacificada dessa decisão administrativa. Por seu turno, quanto à ideia de participação, a Autora vai para além do conceito tradicional, advogando a institucionalização de uma “*meaningful participation*” presente ao longo de todo o processo decisório em vez do particular se limitar a contestar, no género *notice and comment*, uma decisão administrativa pré-feita. Note-se que este conceito é particularmente expressivo da intencionalidade que preside aos sistemas de “*cooperative compliance*”, onde a conclusão de Freeman – “*Whether participation is meaningful depends in part, then, on the nature of the engagement among parties, as well as on the kinds of regulatory solutions they choose. Those solutions that foster continued engagement and require joint responsibility for implementation, monitoring, and revision are preferable to those that deny parties responsibility and encourage them to disengage after a single interaction*” [p. 13] – acaba por corresponder ao verdadeiro espírito desses modelos.

<sup>64</sup> A vasta admissibilidade de acordos entre a administração e os contribuintes constitui uma das mais expressivas dimensões da administração cooperativa, permitindo a superação de um modelo de confronto patológico, associado à imagem clássica de uma “administração prepotente, arrogante e autoritária” – v. MAGIN PONT MESTRES, *Hacia nuevos horizontes en las relaciones tributarias*, pp. 51-52 –, senhora e dona de um “*Dogma von der einzig richtigen Entscheidung*” – adaptando a expressão de ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 167 –, por um modelo onde se reconhece valor acrescido à interação dialógica e se opera de acordo com o cânone da *boa administração*, tendo em conta os direitos dos contribuintes, uma afetação racional e eficiente dos escassos recursos administrativos e, não em menor medida, os efeitos associados a uma *Befriedigungsfunktion* dos acordos – v. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 10 –, que tomam preferencial a resolução das controvérsias fiscais através da cooperação, uma “*resolution through collaboration*” em que as “disputas” são encaradas de forma “não confrontacional”, existindo uma obrigação de “trabalhar de forma cooperativa com o contribuinte, para resolver os problemas de forma efetiva e eficiente, tanto para os contribuintes como para a administração” – v. HMRC, *How we resolve tax disputes*, p. 6, tendo-se em consideração que, de acordo com o mesmo documento, “na minoria dos casos em que esta *collaborative approach* não conduza à resolução do caso”, a administração fiscal inglesa considera, ainda assim, que “pode

reconhecimento do ordenamento jurídico de procedimentos e formas de atuação que tenham por finalidade emergência de uma definição consensual dos efeitos jurídicos de acordo com os pertinentes suportes normativos<sup>65,66</sup>.

---

ser adequado ponderar o recurso a métodos alternativos de resolução de conflitos (*“Alternative Dispute Resolution methods”*).

ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 8-46 realiza uma exposição de diversas formas de acordos a partir de uma base fenomenológica de análise, referindo-se aí a uma multiplicidade de acordos celebrados entre a administração e os contribuintes, sem que os mesmos estejam previstos *qua tale* na *“Abgabenordnung”*. O Autor distingue entre os seguintes acordos: acordos relativos a matéria de facto, acordos relativos a matéria de direito, acordos relativos à realização do procedimento, acordos relativos a medidas de equidade, acordos relativos à renúncia à liquidação, acordos transversais ao procedimento relativos a diversos tipos ou períodos de impostos, acordos com referência para o futuro, acordos relativos a processos contraordenacionais e penais fiscais, acordos de compensação, acordos de dação em pagamento, acordos relativos à amortização de créditos, acordos sobre moratória de créditos fiscais, acordos relativos a perdão de impostos devidos, acordos no processo de execução fiscal, acordos sobre responsabilidade subsidiária, acordos em relativos a retenção na fonte, acordos relativos à decisão de reclamações administrativas e acordos obtidos em sede de processo judicial fiscal.

Considerando a centralidade do problema dos acordos relativos à determinação da matéria tributável, esta questão será naturalmente desenvolvida nos capítulos seguintes.

<sup>65</sup> ROMAN SEER, *Reform der Steuerveranlagung*, pp. 75-77, criticou, na Alemanha, a *“Steuerungsverzicht”* do legislador germânico quanto às formas consensuais e cooperativas de acção, mostrando-se favorável à introdução na *Abgabenordnung* de uma secção relativa às formas cooperativas de acção (*“Abschnitt der kooperativen Handlungsformen”*) – v. ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, p. 562 – que integrasse a promessa (*Zusage*), enquanto informação vinculativa, e introduzisse expressamente uma disposição análoga ao § 55 da *VwVfG* (*“Verwaltungsverfahrensgesetz”*), onde se encontra previsto o contrato de transação (*“öffentlich-rechtlichen Vergleichsvertrag”*) [p.77], matéria em que o Autor revela evolução face à sua dissertação de doutoramento – *Verständigungen in Steuerverfahren* –, onde defendeu que relativamente aos acordos devessem ser qualificados como *“Verwaltungsvertrag”*, aqueles não deviam ser configurados, em termos exatos, como um *“Vergleichsvertrag”*, mostrando-se o Autor mais favorável à mobilização de uma fórmula que se apresentasse mais neutra, dando como exemplo terminológico o *“Feststellungsvertrag”*.

<sup>66</sup> De acordo com GUSTAVO JUSTINO DE OLIVEIRA e CRISTIANE SCHAWKA, *A administração consensual como a nova face da administração pública no séc. XXI: Fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de acção*, pp. 303 e ss., “[o] ponto em destaque diz respeito à extensão e intensidade com que técnicas consensuais vêm sendo empregadas, como soluções preferenciais – e não unicamente alternativas – à utilização de métodos estatais que veiculem, unilateral e impositivamente, comandos para os cidadãos, empresas e organizações da sociedade civil. Por isso, uma das linhas de transformação do direito administrativo consiste em evidenciar que, no âmbito estatal, em campos habitualmente ocupados pela imperatividade há a abertura para consideráveis espaços para a consensualidade”: administrar por contrato, administrar por acordos,

Em suma, a uma nova perspectiva de cooperação entre a administração fiscal e os contribuintes, não é indiferente o estabelecimento de meios idôneos à implementação de uma concreta infraestrutura que permita o funcionamento do diálogo e abra possibilidades efetivas de consenso sobre os problemas que afetam as partes da relação jurídica fiscal.

No entanto, podendo haver dúvidas de que essa seja condição necessária para a alteração do modelo tradicional de oposição e confronto entre administração e contribuintes, o mesmo não poderá dizer-se quanto à condição de manifesta insuficiência que decorre da consideração unidimensional dessa mesma realidade<sup>67</sup>.

---

administração paritária, administração dialógica e administração consensual, são, para os Autores referidos, consequência “de um novo caminho, no qual a administração pública passa a valorizar (e por vezes privilegiar) uma forma de gestão cujas referências são o acordo, a negociação, a cooperação, a conciliação, a transação [, i]sto em setores e atividades preferencial ou exclusivamente reservados ao tradicional modo de administrar: a administração por via impositiva ou autoritária” [p.310].

EBERHARD SCHMIDT-AßMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 60, refere-se ao consenso como “eine rechtsstaatliche Komponente”, porquanto, na opinião do Autor, o conceito apela à interação de duas dimensões, incontornavelmente, ligadas à atuação administrativa, como sejam, por um lado, a proteção dos direitos fundamentais (“Schutzüberlegungen”) e, por outro, as considerações de eficiência (“Effizienzgesichtspunkten”). Sucessivamente, e num discurso transponível para o domínio do direito fiscal, o Catedrático de Heidelberg refere-se ao crescente protagonismo, tanto do “Verfahrensrecht”, como do “Organisationsrecht”, ao nível da determinação das debilidades que podem determinar a existência ou a persistência de deficiências ao nível da aceitação das decisões administrativas (“Schwachstellen des Verfahrens zu Akzeptanzmängeln”) [pp. 102-103]. A reflexão sobre este nóculo problemático é de importância fundamental para o direito fiscal moderno, e, em particular, para uma adequada consideração da “emergência” de uma administração fiscal de matriz cooperativa-consensual, pelo que se remete para momento ulterior o seu desenvolvimento. Porém, assinala-se, desde já, que os problemas da dialética relação entre “autorità e consenso” são, também, equacionados no âmbito tributário como uma extensão e uma intensidade sem precedentes – v., nesse sentido, os trabalhos constantes das obras de S. CIVITARESE MATTEUCCI e LORENZO DEL FEDERICO (org.), *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso – Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, 2010, SALVATORE LA ROSA (ed.), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, 2007, e, também “a cura di” SALVATORE LA ROSA (ed.), *Profili autoritativi e consensual del diritto tributario*, 2008.

<sup>67</sup> Assumindo como procedente a observação de MICHAEL D'ASCENZO, *Global trends in tax administration*, p. 82: “Breakthrough improvements to tax administration can also be achieved without complementary legislative change”. Para o Autor, esses desenvolvimentos estão relacionados com um alinhamento de valores e com a aplicação de novos paradigmas de pensamento relativamente à relação entre as autoridades fiscais e os contribuintes: “Vision and values are important to major cultural change or to the

Nessa medida, em segundo lugar, mas na linha do que acabou de considerar-se, deve reconhecer-se que a efetiva implementação de um modo de trabalhar cooperativo não está, apenas, dependente de um “*por à disposição*” dos sujeitos um conjunto assético de instrumentos jurídicos que possibilitem a existência formal de uma qualquer interação e que se revistam de uma abstrata idoneidade para a assunção de decisões qualitativamente superiores às ditadas unilateralmente.

É certo que a antecipação *informativa, comunicativa e preventiva* da atuação da administração, de *per se*, constituirá já uma ineliminável dimensão potenciadora de um ambiente relacional menos conflitual, pelo *APA'sort* de segurança e transparência que se acrescenta ao momento de decisão do sujeito passivo, que passa a ter uma carta de conforto relativamente à interpretação da lei fiscal<sup>68</sup>, em vez de ser surpreendido, *ex post factum*, com uma posição administrativa que terá consequências fiscais e sancionatórias não previstas ou antecipadas previamente à concretização-realização dos factos em causa, estando, pois, demonstrado que uma abordagem “*right from the start*” conduzirá, invariavelmente, a “*less trouble in the end*”<sup>69</sup>.

---

*effectiveness and responsiveness of the tax authority*”. Consequentemente, o Autor salienta como pontos referência: a importância de a administração trabalhar, conjuntamente, com a comunidade, a capacidade da administração construir um vínculo de confiança através de uma abordagem justa e profissional, a importância da integridade e da transparência administrativas. E conclui: “*Where these features coalesce, the agency's passion to enhance its performance becomes manifest*”.

<sup>68</sup> Por essa razão, ROMAN SEER, *Reform der Steuerveranlagung*, p. 74 e Id., *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, p. 562, integra, como, já se deu conta, a informação vinculativa no âmbito das formas cooperativas de ação. CHRISTINA GRUBER, *Austrian advance rulings measures and their compatibility with EU and OECD*, pp. 33-34, considera, também, que a mera introdução de um “*advance ruling system*” constitui uma dimensão importante para se alcançarem “*boas relações entre a administração e os contribuintes*”, por dois motivos: em primeiro lugar, melhora a perceção e a transparência das leis fiscais perante o público; depois, mas de forma decisiva, as discussões entre as partes terão um carácter mais aberto e informado, uma vez que será exigido aos contribuintes uma informação completa e apurada quanto aos requerimentos que colocam perante a administração, sendo mais fácil lidar com transações que ocorrerão no futuro comparativamente com aquelas que já ocorreram no passado.

<sup>69</sup> A proposição consta do documento OCDE, *Right from the start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, p.7. Esse documento foi precedido de um estudo da administração fiscal sueca (“*Skatteverket*”), também denominado “*Right from the start – Research and strategies*”, onde se elaborou uma interessante análise interdisciplinar sobre as causas subjacentes à existência

Contudo, para além da virtualidade intrínseca a essa arquitetura funcional, torna-se imperioso que o espaço de interação entre administração e contribuinte seja acompanhado por uma sólida, envolvente e radical infraestrutura *intencional*, que se assuma precipuamente, *ad intra*, como um parâmetro ou princípio da ação polarizador de boas práticas administrativas, ou seja, como um afluente que converge no horizonte de sentido pressuposto pelo ideário hodierno da *governance* e pelo significado da referência a uma *boa administração*<sup>70</sup>.

---

de uma “*tax gap*” [p.13-15 e 59-72], e se refletiu sobre as estratégias para a combater a partir de uma perspetiva holística que realçou a importância das normas sociais [pp. 16-37], da confiança [pp. 38-52], do conhecimento [pp. 53-58], da compreensão do incumprimento involuntário [73-76], das inspeções fiscais [91-101], face a diferentes modelos ou teorias comportamentais e psicológicas [102-121].

<sup>70</sup> No que se refere ao paradigma da *good governance* como uma dimensão de crescente importância no domínio da fiscalidade, cf. EHRKE-RABEL e GUNACKER-SLAWITSCH, *Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht*, p.100 e ss., EHRKE-RABEL e GUNACKER-SLAWITSCH, *Governance im Steuerrecht*, pp. 1054 e ss., HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation*, pp. 85 e ss., JO’ANNE LANGHAM e NEIL PAULSEN, *Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust with the community*, pp. 378 e ss., MICHAEL D’ASCENZO, *Global trends in tax administration*, pp. 81 e ss., CLINTON ALLEY e DUNCAN BENTLEY, *The increasing imperative of cross-disciplinary research in tax administration*, pp. 122 e ss., DUNCAN BENTLEY, *The rise of “soft law” in tax administration – Good news for taxpayers?*, pp. 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, transparente 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*”.

Sobre o conceito de *governance* e a sua relação com o o princípio de boa administração, tratar-se-á *infra*. Em todo o caso, salienta-se, desde já, quanto a este último conceito, o estudo de ANA MARIA JUAN LOZANO e CONSUELO FUSTER ASENCIO, *Buena administración tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*, pp. 7 e ss.. As Autoras referem-se, *expressis verbis*, à existência, no domínio tributário, 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 ineficiencias 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.

A implementação dessa infraestrutura intencional tem sido, acentuadamente, enfatizada na literatura fiscal do pós-milénio, falando-se, a esse propósito, na existência de uma “*emerging ‘Copernican Revolution’ of tax administration*”<sup>71</sup>, ou, em sentido convergente, numa “*new era of tax enforcement*”<sup>72</sup>, sempre, com o sentido de se estar a assistir a uma verdadeira “*transformation in state-citizen relations and a cultural shift in tax administrations themselves*”<sup>73</sup>.

Esta transformação vem sendo alimentada por inúmeras reflexões produzidas pelas ciências económicas e sociais no âmbito da *tax compliance*, que desvelam a particular complexidade de factores e dimensões envolvidas na prossecução da “*voluntary compliance*”, e na redução da “*tax gap*”, acrescentando uma nova equação à geometria do “*enforcement*”, onde o invariável denominador comum assentava no arsenal repressivo e sancionatório aportado à administração sob forma primordial, quando não unicitária, de *reação* ao incumprimento das normas fiscais. A extensa ressonância desses trabalhos da OCDE<sup>74</sup>, e a sua prematura reflexão pela *praxis* de diversas administrações<sup>75</sup>, que não apenas se mostraram sensíveis à evolução do

---

<sup>71</sup> V. STUART HAMILTON, *Putting the cliente first – The emerging copernican revolution of tax administration*, pp. 569 e ss..

<sup>72</sup> V. SAGIT LEVINER, *A new era of tax enforcement: From ‘Big Stick’ to Responsive Regulation*, pp. 381 e ss., esp. <sup>le</sup> 418 e ss., onde se refere, em termos paradigmáticos, a transformação ocorrida no seio do *Australian Taxation Office* com o modelo da “*responsive regulation*”.

<sup>73</sup> V. OCDE e THE INTERNACIONAL AND IBERO-AMERICAN FOUNDATION FOR ADMINISTRATION AND PUBLIC POLICIES, *Building tax culture, compliance and citizenship*, p. 17. Referindo-se igualmente à necessidade de uma “*alteração cultural*” entre administração e contribuintes, como factor determinante da implementação prática da “*enhanced relationship*”, v. JUSTIN DABNER e MARK BURTON, *The “Enhanced Relationship” model collides with reality – the determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries*, p. 15; no mesmo sentido, afirmando que “*it is a significant achievement of the government to effect a cultural shift within the tax authorities: from reviewing old years to reaching solutions with the taxpayer in real time, as well as from a vertical approach to horizontal communication*”, v. HUGO VOLLEBREGT, *From red tape to red carpet: How the netherlands has changed the traditional dispute landscape tor tax issues*, p. 165.

<sup>74</sup> Como pode ilustrar-se, ainda que de forma implícita, nos textos que vêm sendo referidos, mas com particular especificidade no trabalho OCDE, *Understanding and influencing Taxpayers’ compliance behaviour*, 2010.

<sup>75</sup> São bem expressivas, ilustradoras e pertinentes as palavras de Nina Olson quando considera que “[t]he holy grail of tax administration is na understanding of why taxpayers comply with tax laws and how we



conhecimento científico nos referidos campos dogmáticos<sup>76</sup>, mas souberam, igualmente, transpor para o domínio da fiscalidade os novos horizontes que entretanto se rasgavam no âmbito do direito administrativo relativamente aos modelos de regulação e ao papel decisivo da participação dos interessados – o “*engagement & involving*” – na procura das soluções mais corretas e acertadas face à realidade e aos recursos disponíveis, trouxeram para o léxico fiscal um conjunto de “entradas” que, há não pouco tempo, podiam achar-se dele proscritas: “*new goovernance*”, “*collaborative rulemaking*”, “*soft law*”, “*responsive regulation*”, “*informal arrangements*”, “*settlement*”, “*agreements*”, “*binding contracts*”, “*fair play*”, “*trust*”, “*disclosure*”, “*transparency*”, “*openness and responsiveness*”, “*accountability*”, “*guidance*”, “*horizontal monitoring*”, “*meta-monitoring*”, etc...<sup>77</sup>

---

*can apply that understanding to promote voluntary compliance*” – NINA OLSON, *Procedural justice for all: A taxpayer rights analysis of IRS earned income credit compliance strategy*, p. 3.

<sup>76</sup> KEITH WALSH, *Understanding taxpayer behaviour – New opportunities for tax administration*, pp. 451 e ss., dando conta da crescente literatura no domínio da economia comportamental e da análise da psicologia social como recursos disponíveis e mobilizados pela administração de modo a obter uma melhor compreensão das motivações dos contribuintes, das suas atitudes e comportamentos como elemento decisivo para exponenciar não apenas o cumprimento voluntário, mas também a própria eficiência da administração fiscal. Tenha-se em consideração que o Autor integra o “*Office of the Revenue Commissioners*” da República da Irlanda.

<sup>77</sup> Com efeito, o glossário da fiscalidade sempre deu destaque a outras realidades, v.g., “luta contra a fraude e a evasão fiscais”, “meios de combate”, “coação”, “coercibilidade”, “unilateralidade”, “fiscalização e inspeção vertical”, “autoridade”, “controlo”, “poderes da administração”, “normas antiabuso”, “repressão”, etc... Cf., sob este prisma a reflexão de JOSÉ A. ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, p. 34. Segundo o Autor, “[b]asear toda a política fiscal na ‘perseguição’, na ‘repressão’, na ‘sanção’, do que, enfática e indiscriminadamente, se qualifica como ‘fraude’, tensiona, consideravelmente, o desenvolvimento das relações tributárias e afasta-as de qualquer elemento de confiança, conduzindo-as de certa maneira a uma situação de paragem e bloqueio. A desconfiança, é, inevitavelmente, fonte de custos – para ambas as partes – porquanto gera incerteza e conflito”. Na sequência, o Autor, referindo-se à realidade do país vizinho, dá conta da persistência do legislador fiscal espanhol nesse caminho, ao observar que todas as reformas da *Ley General Tributaria*, no período constitucional vigente, foram destinadas a prevenir, perseguir, lutar contra a fraude, através de medidas que não produziram resultados efetivos. Conlui o Professor Rozas que “a palavra de ordem na atuação administrativa é sempre ‘luchar contra el fraude’, o que é sintomático da peculiar conceção – beligerante – que a Administração tributária espanhola tem da sua missão institucional”. Posteriormente, no mesmo trabalho, ao considerar o regime italiano – a “*Legge 11 marzo 2014, n. 23*”, de “*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”, a que se sucedeu o “*Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128 – Disposizioni sulla*

No que concerne à exposição precedente, importa agora afirmar que essa específica intencionalidade, ao projetar-se apoditicamente no *modus operandi* das administrações fiscais, não lhe é indiferente uma ideia de maximização do respetivo “capital social”, dos “resultados transitados” e, não menos, da eficiência administrativa. É, obviamente, sob este desígnio – e tendo em consideração que a *compliance or non-compliance with tax rules is the outcome of an ongoing interaction between government, revenue bodies and taxpayers*” – que se firma, como postulado programático e petição de princípio, a ideia de que “*co-operation, better than coercion*”<sup>78</sup>,

---

*certeza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*” – o referido Autor contrasta a intencionalidade desvelada por esses textos com a terminologia “beligerante, de confrontação, luta, prevenção, a partir do princípio de que do contribuinte, apenas, se podem esperar son condutas de ‘fraude fiscal’; que é preciso combater de forma decidida, recorrendo, uma e outra vez, a medidas repressivas que reforçam os poderes e as faculdades administrativa de forma indiscriminada, com a conseqüente perda de garantias e direitos do contribuinte” [p. 86]. Note-se que, *mutatis mutandis*, o caminho do legislador português não é dispar, na sua essência, relativamente ao perfilhado pelo legislador espanhol, sendo várias as medidas – v.g., logo na infância da LEI GERAL TRIBUTÁRIA, a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro que “adota medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais” – que impõem crescentes limitações e obrigações acessórias aos contribuintes e reforçam os poderes e as possibilidades de deteção de situações de incumprimento por parte da administração. Como sustenta VALERIE BRAITHWAITE, *Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions*, pp. 15-16, “[t]he popular stereotype of the ‘taxman’ collecting the revenue through the process of detecting non-compliance and imposing penalties provides a simplistic account of the realities of modern tax administration”. Nessa base, a Autora sustenta que a contenção de problemas como a “*tax avoidance*” ou a “*tax evasion*” requerem que se entre em consideração com uma conceção de contribuinte que é multidimensional e dinâmica e que não lhes deixe margem para questionar a integridade da administração tributária no seu conjunto, devendo estabelecer-se um clima de cooperação, tendo em consideração que “as ações dos contribuintes não deixam de estar relacionadas com o que a autoridade lhes faz”, pelo que também a resposta ou reação da comunidade ao sistema fiscal e à autoridade fiscal, “definida como a avaliação que os indivíduos ou grupos fazem da autoridade fiscal na comunidade em que se inserem, é “multidimensional, mutável, e tem tanto a ver com as relações sociais como com os aspectos técnicos e os procedimentos administrativos” – v., no mesmo sentido, VALERIE BRAITHWAITE, *Tensions between the citizen taxpaying role and the compliances practices*, pp. 1-2.

<sup>78</sup> Cf. OCDE, *Co-operative compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, p. 42, onde, conseqüentemente, se refere que a gestão do cumprimento das normas fiscais tem que tomar em consideração estes três factores, o que implica que “as autoridades fiscais não devem apenas centrar o seu foco sobre os contribuintes, mas também no que elas próprias fazem e com que resultados”. Note-se que a referida premissa encontra-se igualmente citada por JOSÉ A. ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, p. 27.

Com particular relevância, coloca-se sob a administração perante uma tarefa reflexiva relativamente às prioridades, metodologias e práticas adotadas perante a comunidade solidária dos contribuintes, com

apelando-se, em função dessa trave-mestra, a uma vasta participação cooperativa dos contribuintes, como ativo não depreciável na construção da infraestrutura tributária e, simultaneamente, como elemento de superação das crónicas dificuldades da administração e dos muitos problemas levantados pela sempre constituída complexidade fiscal como prolegómeno inevitável do circuito vicioso que, a partir daí, acaba por desenhar-se<sup>79</sup>.

A interação construtiva, de verdadeira e intencional *co-operação* ou *co-laboração*, na radical matriz etimológica dos vocábulos, com respeito pela efetividade dos direitos, no sentido de uma autêntica “*procedural fairness*”, orientada por um propósito de “*problem solving*”, e

---

particular destaque para o respeito efetivo e com significado material dos direitos já previstos no que respeita à relação procedimental que se estabelece entre os sujeitos – v. DUNCAN BENTLEY, *The significance of declaration of taxpayers’ rights and the global standards for the delivery of tax services by revenue authorities*, pp. 2 e ss. Partindo da experiência australiana, o Autor assinala que o reconhecimento de um conjunto de “cartas de direitos dos contribuintes” provocou uma alteração “drástica e espetacular” na cultura da administração fiscal. A melhoria da comunicação com os contribuintes, em todas as fases do procedimento, resultou num acréscimo de eficiência administrativa e no cumprimento voluntário das obrigações fiscais, concluindo, concomitantemente, que: [1] “*Declarations of taxpayers’ rights are about improving tax administration and taxpayer compliance.* [2] *If the government puts resources behind them, they inevitably act as a modernizing influence on the revenue authority and this can deliver significant efficiency gains to taxpayers.* [3] *They can result in spectacular cultural changes within the revenue authority with a major focus on taxpayer service. However, these can usually only occur with the support of the relevant public sector unions.* [4] *Increased efficiency in tax administration and significantly improved communication with taxpayers can provide the catalyst for increases in structural tax reform, as it becomes possible to deliver change more efficiently.* [5] *Complaints handling within the revenue authority generally improves and other avenues for administrative review may be made available.* [6] *In conjunction with the introduction of a taxpayer declaration and stated service standards there is usually a significant emphasis on identifying and penalizing taxpayer non-compliance*”. Cf. também, sobre a mesma realidade, MICHAEL D’ ASCENZO, *Modernising the Australian Taxation Office: Vision, people, systems and values*, pp. 6-7; sobre o papel da *Taxpayer’s Bill of Rights* no Reino Unido, cf. JASON COLLINS e ROBERT HARTLEY, *Taxpayers’ rights and responsibilities*, pp. 14 e ss., e, numa perspetiva crítica da tutela desses direitos no atual quadro de complexidade normativa, acompanhado pela vastidão dos poderes administrativos, v. JONATHAN SCHWARZ, *Rights and powers: Protecting the legitimate interest of taxpayers*, pp. 306 e ss.

<sup>79</sup> Pelo que, também, neste âmbito dogmático, se perfila a necessidade de reconduzir o direito fiscal a uma nova realidade da administração, adaptando, *mutatis mutandis*, a máxima referida por EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 175, relativamente ao direito administrativo: “*Neue Verwaltungswirklichkeit in das Verwaltungsrecht zurückführen*”.

dialogicamente predisposta ao acordo quanto a uma solução que, no âmbito do corredor da juridicidade, consiga ser gerada colaborativamente, obtendo-se um consenso, constituirá, *semel pro semper*, um modelo de “*decision making*” dotado de uma particular legitimidade democrática, com acrescida segurança jurídica e de planificação do futuro, com uma afetação mais racional e eficiente dos recursos administrativos, e capaz de inverter, a prazo, um ambiente de antagonismo e de litigiosidade constante e permanente, um clima que, em Portugal, foi, recentemente, elevado a “cenário de terror na relação entre a administração fiscal e os contribuintes”<sup>80</sup>.

---

<sup>80</sup> Cf. *Diário de Notícias*, edição de 8 de setembro de 2016 (online), onde se refere a intervenção da Senhora Juíza Conselheira, Vice-Presidente do Supremo Tribunal Administrativo, Dulce Neto, em conferência promovida pela Associação Sindical dos Juizes, na qual se considerou que “a administração fiscal está cega de mais na tentativa de arrecadar receita, deixando empresas e famílias exauridas”, criticando severamente a atuação processual da administração fiscal, ao arrastar “propositadamente processos tributários com recursos, sabendo que os mesmos serão decididos a favor do contribuinte”. O diagnóstico, provido da especial *auctoritas* da sua Autora, não constitui, porém, para lá da gravidade de um agir administrativo moldado às lições de Maquiavel, novidade de monta. A já referida constatação de Vítor Faveiro quanto à “aplicação da lei com espírito fetishista, de olhos postos exclusivamente no volume da receita e inteiramente vendados para o sentido da justiça”, ilustrava bem que nosso país se levava à letra o “*Taxman*” que os Beatles popularizavam pelo mundo. Mais recentemente, o Ministério das Finanças, acolheu no seu *Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*, em 2009, num capítulo dedicado a uma “[n]ova relação entre a administração tributária e os contribuintes”, integrado na quinta parte do documento – *Procedimento, processo e relações entre a administração tributária e os contribuintes* –, coordenada por Rogério Fernandes Ferreira, um conjunto de “erros praticados pela administração tributária”. Nesse *locus*, foi precisamente “realçado que, da análise da percentagem dos casos decididos a favor dos contribuintes, resulta existirem ainda bastantes erros cometidos pela Administração Tributária. Estes erros, associados à morosidade da justiça e ao poder de execução prévia, são apontados como dando origem a resultados, por vezes catastróficos para os contribuintes, provocando falências, desemprego e situações pessoais dramáticas, saindo a própria Administração Tributária, em muitos casos, prejudicada, porquanto a liquidação de imposto anulada pelos tribunais padecia, apenas de alguns vícios formais que poderiam ser supridos” [p. 607]. Para além disso, “[f]oram indicados casos de aparente arbitrariedade, decorrentes, designadamente, da exigência de impostos já pagos, por falta ou erro de averbamento dos impostos; do envio de notificações a solicitar pagamentos, quando a dívida se encontra suspensa; de ameaça de penhoras e multas, em situações em que não há, efetivamente incumprimento da lei; de pedido de colaboração, com a ameaça de coimas, em que o destinatário do pedido não está legalmente obrigado a prestá-la; de penhoras, nomeadamente de contas bancárias, em que o executado toma conhecimento pela instituição bancária; de bens ou direitos de valor manifestamente desnecessário ou excessivo em relação à dívida em execução e de decisões dos tribunais favoráveis aos contribuintes que demoram demasiado tempo a ser cumpridas” [p. 608]. Ao que se acrescenta: “a falta de resposta em tempo útil aos pedidos de informação, às petições, às reclamações, entre outras prestações devidas aos contribuintes; o receio da Administração Tributária

---

não dar razão ao contribuinte quando é manifesto que a tem, buscando ainda assim o cumprimento por meios de ameaça com multas, penhoras e outras medidas coercitivas, criando com isso novas situações de litigiosidade, que só dificultam o funcionamento da própria Administração e dos Tribunais Tributários; e a adoção pela Administração Tributária e, em particular, pela Inspeção Tributária, de interpretações de normas em discordância com a prática comunitária e, em especial, com a que decorre das decisões do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE)” [pp. 608-609]. Por fim, entre outras lacunas evidenciadas, salienta-se aqui, pela sua importância, o que se deixou relatado quanto à “relevância e eficácia do direito de audição”: “[f]oi referido que o direito de audição é um instituto pouco operacional, tendo-se a sensação de que a administração tributária não cede em caso algum. [§] Não se põe em causa o direito de audição, que é uma expressão do princípio constitucional da colaboração entre a administração e os particulares. Ainda que por mera hipótese fosse suprimido, o direito de audição teria de ser substituído por mecanismos de cooperação entre a administração tributária e os particulares de natureza idêntica. [§] Não está em causa a necessidade do direito de audição, dever-se-á sim é reforçar a sua relevância e eficácia. É óbvio que uma cultura de cooperação entre a Administração Tributária e o contribuinte não se implementa de um momento para o outro, pelo que não se estranha alguma resistência da Administração Tributária a ter em conta os elementos trazidos ao processo pelo contribuinte aquando do exercício do direito de audição” [p. 643] – cf. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*, 2009.

Não constituindo novidade, também é certo que o referido cenário não é, apenas, marca registada no nosso país.

Na vizinha Espanha, têm-se verificado problemas análogos. MAGIN PONT MESTRES, *Hacia nuevos horizontes en las relaciones tributarias: Incorporación normativa de alternativas convencionales*, pp. 49 e ss., esp.<sup>o</sup> 51-54, refere-se, prolixamente, ao que considera a “*propotencia de la administración tributaria*”, cuja “*arrogancia (...) no es sólo cosa de ahora*”. O Autor, após recordar algumas reflexões que deixou escritas no passado para “recordar que as relações entre administração tributária e contribuintes, sempre, foram tradicionalmente, mais de confronto do que de colaboração” [p. 52], cita os “*Informes anuales del Defensor del Pueblo*”, onde se faz referência a “*reacciones de temor*”, “*métodos rayanos con la coacción*”, “*sensación de temor*”, “*trato vejatorio*” [pp. 53-54], entre outros atropelos aos direitos dos contribuintes, relativamente aos quais, o Catedrático Pont já havia destacado que “*hablar de los derechos del contribuyente, postular su respeto y exigir su efectividad no sólo no ha de ser entendido como quimera o como sueño calderoniano, sino como ineludible necesidad para superar el clima de recelo y desconfianza tradicionalmente imperante en la fiscalidad del país*” [p. 52] – cf., em sentido paralelo, as observações de JOAN-FRANCESS PONT I CLEMENTE, *Administración Tributaria y servicio público*, pp. 735 e ss., esp.<sup>o</sup> 741-742. A situação espanhola encontra-se bem ilustrada em dois relatórios sobre o estado da justiça e as relações entre administração e contribuintes, o primeiro, dirigido por JUAN JOSÉ FERREIRO LAPATZA, *La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos ente ellos*, 2005, e o segundo, mais recente, a cargo LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ, *Informe. Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal em españa a la luz del derecho comparado*, 2014. Neste relatório, comparativamente com o *status quo ante*, regista-se um agravamento da litigiosidade e uma deteriorização das relações entre a administração e os contribuintes, concluindo-se “*que el sistema implantado em la aplicación de los Tributos en España no funciona y merece una rápida, enérgica y profunda modificación en aras a conseguir, em primer lugar, disminuir la litigiosidad y, em segundo lugar,*

---

conseguir una forma de aplicar los tributos que esté más en consonancia con el siglo XXI, y que no se base en la sanción como único método de incentivar a los contribuyentes para que cumplan con sus obligaciones tributarias” [p. 9]. Entre a sintomatologia diagnosticada referem-se várias dimensões: relata-se que “o fosso entre a administração e os particulares se agrava de dia para dia, provocando numerosos conflitos de eterna duração” que provocam “um custo elevado, por vezes insuportável, para o administrado e para a administração” [p. 10]; verifica-se que a dívida de impostos liquidados, mas que não são cobrados, cresce ano após ano e que quase metade desse valor corresponde a impostos não devidos que são contestados pelos contribuintes que acabam por vencer a causa [p. 15]; considera-se que o sistema fiscal é, excessivamente, complexo e está sujeito a demasiadas alterações, o que tem também origem numa extraordinária multiplicação dos “centros de produção normativa”; apelida-se de “perverso” o “sistema de autoliquidações massivas e a aplicação ao contribuinte de fortes sanções ‘por no acertar’”, considerando-se nesse ponto o “sem fim” de obrigações formais que impendem sobre os contribuintes e o incentivo de métodos de ação administrativa que se estribam num “padrão de tributação mais gravoso para os contribuintes, mas mais rentável em termos de receita”, atribuindo-se incentivos aos funcionários que redundam, em muitas situações, numa “fraude à lei activa” [pp. 21-23]; constata-se o “esgotamento da dinâmica ação-reação”, apesar de se assistir ao “reforço constante do aparato repressor e ao paulatino eclipse de direitos e garantias dos contribuintes” [pp. 25-26]; e, por fim, aponta-se o fracasso das “actas con acuerdo” perante a conclusão de que “a inpeção tributária não tem nenhuma intenção de chegar a acordos com os administrados, mesmo apesar de um convite tão claro do legislador” [pp. 26-28]. Quanto aos “novos parâmetros em que deve sustentar-se a reforma do sistema vigente e a abertura a meios alternativos de resolução de conflitos”, o Relatório refere como medidas a seguir: primeiro, “considerar o contribuinte como um cliente e o funcionário como um servidor público” [pp. 31-32]; segundo, abrir “novos espaços de relação entre a administração e os administrados”, em particular, estabelecendo-se um modelo de “relação cooperativa” [pp. 33-35]; terceiro, perscrutar alternativas às “autoliquidações em massa”, corrigindo o sistema, *inter alia*, através da introdução de meios alternativos de resolução de conflitos e de uma reponderação do sistema sancionatório [pp. 36-40]; quarto, introduzir “imparcialidade, independência e profissionalismo na revisão administrativa”, onde existe a sensação de que a “administração é juiz e parte” [pp. 40-42]; quinto, reflectir sobre novas funções e responsabilidades para os assessores fiscais [pp. 42-44]; sexto, superação de obstáculos dogmáticos, como a supremacia do interesse público face aos interesses particulares, através de uma maior democratização do procedimento que permita uma maior e mais efetiva participação dos administrados [pp. 44-45]. De seguida, o Relatório, considerando ser “possível trabalhar sobre o ambiente fiscal, melhorando-o e ajudando a que resulte menos propenso ao desencadeamento de conflitos”, estabelece como prioridade o estabelecimento de medidas destinadas a evitar o nascimento de conflitos, fazendo-as depender da abertura de “nuevos espacios de relación y nuevas formas de relacionarse” e enfatizando a importância de instrumentos que permitam “la búsqueda del acuerdo antes de llegar al acto de liquidación”, e, do mesmo passo, considera ser necessária a introdução de meios alternativos de resolução de conflitos, quando estes já estejam instalados entre a administração e os contribuintes [pp. 47-56].

Saindo do contexto ibérico, encontram-se outros casos em que a atuação das administrações fiscais deu origem a histórias de horror.

Provavelmente, o exemplo mais lapidar surge, no final dos anos noventa com o *Internal Revenue Service* americano que viu expostas perante o *Senate Finance Committee* um conjunto de “horror stories of IRS

---

*abuses of taxpayers*” – cf. LEANDRA LEDERMAN, *IRS Reform: Politics as Usual?*, pp. 36 e ss., esp.<sup>16</sup> 58 e ss., e, da mesma autora, *Id.*, *Tax compliance and the reformed IRS*, pp. 971 e ss., esp.<sup>16</sup> 979 e 998, DANIEL L. MCCLAIN, *United States v. Leach and the Internal Revenue Code Section 7521 (c): Applying a text-based analysis to provisions of the tax code*, pp. 371 e ss. – em audiências públicas e televisionadas, a que se agregou um *website* expressamente criado pelos Republicanos para recolher histórias de horror dos contribuintes com a finalidade de “desmascarar o IRS” e de revelar a sua verdadeira natureza de “*bureaucratic monster stalking the american taxpayer*”. Nessas audiências, foram destacados casos de “*illegal, unethical, and abusive conduct by the IRS*”, cujos poderes não eram escrutinados, criando um sentimento de medo perante a atuação administrativa: “*the people of this country are affraid, they are frightened by this runaway arm of government*” – cf. DANIEL L. MCCLAIN, *United States v. Leach and the Internal Revenue Code Section 7521 (c): Applying a text-based analysis to provisions of the tax code*, p. 371, n.<sup>1a</sup> 4 e p. 372. Participaram, igualmente, agentes do IRS, reformados e no ativo, que “tiveram que testemunhar em segredo com receio que a sua vida fosse posta em risco”, dando conta de uma agência “*totally out of control, lacking accountability, an agency where one is guilty until proven innocent*” – cf. LEANDRA LEDERMAN, *IRS Reform: Politics as Usual?*, p. 59. Note-se que, anos antes, em 1983, JACK W. WADE, *Confessions of an IRS agent* (online), avisava: “*Impressive artillery. From the outside the IRS looks like an unbeatable army, with intelligence divisions scoping out your financial moves, crack troops of auditors probing your returns for weaknesses, and a corps of revenue officers winning the property battle by seizing houses, cars, and bank accounts. It should be no surprise that a great number of revenue officers have spent time in military service. [S] But from the inside the IRS is not the invincible force most people imagine. Fear and paranoia run from the national headquarters in Washington, D.C., to regional divisions and districts and finally down to the group managers who oversee the foot soldiers of collection - revenue officers. Group managers are berated and harassed by their bosses. They, in turn, berate and harass their revenue officers, who then pass their frustrations on to taxpayers*”, e, em 1987, também o relatório da *American Bar Association* criticou a cultura opressiva e sancionatória do IRS: “*ignores the role of honest mistakes, embodies an overly narrow view of taxpayers as purely rational calculators who evaluate the potential costs and benefits of noncompliance in making tax decisions and is based on a overly optimistic view of the potential of law enforcement*” – a citação foi colhida de HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, p. 313. Na sequência destes acontecimentos, foi aprovada a “*Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998*, a partir da qual, como refere LEANDRA LEDERMAN, *Tax compliance and the reformed IRS*, p. 972, se verificaram “enormes mudanças” no IRS, incluindo uma renovada atenção dos direitos dos contribuintes e a implementação de um “serviço ao cliente”, dando origem a um “*kinder and gentler IRS*” [pp. 990 e ss.]. Uma das alterações mais visíveis verificou-se ao nível da missão a cargo do *Internal Revenue Service*, que se alterou, em 1998, no sentido de “*provide America’s taxpayers top quality service by helping them understand and meet their tax responsibilities and by applying the tax law with integrity and fairness to all*”, ao passo que, em 1984, essa missão definia-se por “*collect the proper amount of tax revenue at the least cost to the public, and in a manner that warrants the highest degree in our integrity, efficiency and fairness*” – cf., sobre essa alteração, ALAN PLUMLEY, *A Framework for optimal tax administration*, p. 8.

Outros exemplos de más práticas administrativas podem encontrar-se, precisamente, nos países que maior impulso deram para o estabelecimento de uma “*partnership*” entre a administração e os contribuintes e para o desenvolvimento da realidade que hoje se conhece como “*Co-operative compliance*”.

---

Na Holanda, por exemplo, o relatório do *Wetenschappelijke Raad voor Regeringsbeleid*, de 2002, onde se encontra o embrião da “*horizontaal toezicht*” e o conceito de “horizontalização da sociedade”, é contemporâneo de um elevado criticismo relativamente à forma como a administração conduzia a sua atividade inspetiva, face ao clima de suspeição permanente com que a administração abordava os contribuintes, à duração das atividades inspetivas, ao facto das fiscalizações abrangerem anos que já caíram em esquecimento, etc... – cf. HUGO VOLLEBREGT, *From the red tape to the red carpet: How the Netherlands has changed the traditional dispute landscape for tax issues*, pp. 162 e 164-165.

Na Austrália, os anos noventa também foram conturbados no que se refere à relação e ao ambiente entre *Australian Taxation Office* e os seus contribuintes. JENNY JOB e DAVID HONAKER, *Short-term experience with responsive regulation in the Australian Taxation Office*, pp. 111 e ss., estabelecem inclusivamente, um paralelo entre a situação do *Internal Revenue Service* americano e a que, no mesmo período, assolou a Austrália. Segundo os autores, nesse período, os *media* australianos começaram a dar uma atenção crescente às más práticas da ATO e ao uso de poder excessivo perante os contribuintes: “*There were charges of ATO harassment of ‘small fry’ to pay small amounts of Money they owed while big ‘debtors’ were left off the hook. ATO staff were accused of being ‘bloodhounds’, who ‘monstered’ and ‘tormented’ taxpayers, and who launched ‘covert attack’ on them. Accusations of excessive and unfair use of power were balanced with claims that the ATO was ‘out of touch’ and ‘lacked understanding’ of ‘commercial reality’. There were suggestions that the ATO’s actions were ‘morally wrong’ and that the poor ATO use of penalties ‘threatened the integrity of the tax system’. Newspapers highlighted unacceptable internal ATO practice and sarcastically mocked ATO wastage of taxpayers’ Money. Criticism and demands for change came from the community and government alike. These demands challenged the ‘tradicional social order within the ATO and taxation administrations that operated in similar fashion’* [p. 112, citações intratextuais omitidas]. No final dos anos noventa, a ATO predispôs-se a abandonar o modelo de “*command and control regulation*” e a unidimensional preocupação com a “*enforced compliance*” e, partindo de uma profunda reflexão sobre as causas, tipos e efeitos do não cumprimento das normas fiscais e de uma abordagem estrutural assente em pilares científicos desenvolvidos pelas ciências sociais, adotou um novo “paradigma cultural” – como referem JUSTIN DABNER e MARK BURTON, *Lessons for tax administrators in adopting the OECD’s “Enhanced Relationship” Model – Australia’s and New Zeland’s experiences*, p. 321 – com o desenvolvimento do seu “*ATO Compliance Model*”, anunciado em 22 de abril de 1998, e largamente influenciado pela ideia de transpor para o universo fiscal as propostas da “*responsive regulation*”, colocando “a Austrália na linha avançada em termos de explorar uma abordagem alternativa à regulação da administração fiscal” [*idem*, p. 320], de que a “*Taxpayer’s Rights Charter*” foi um dos primeiros e expressivos sinais. A aposta num “*partnership model*” conheceu, porém, algumas dificuldades, não tendo desaparecido as críticas de uma administração “*overly zealous, uncooperative or adversial*” [p. 321, n.<sup>ta</sup> 51], devidas, sobretudo, à existência tanto de “*organisational barriers to implementation of the Compliance Model at the ATO*” – v. nesse sentido, JENNY JOB e DAVID HONAKER, *Short-term experience with responsive regulation in the Australian Taxation Office*, pp. 118-120 e JUSTIN DABNER e MARK BURTON, *Lessons for tax administrators in adopting the OECD’s “Enhanced Relationship” Model – Australia’s and New Zeland’s experiences*, p. 321 –, como de “*individual level barriers*”, pela relutância de muitos funcionários em “*embrace such a paradigm cultural shift*”, permanecendo fiéis às “*old rules*”, pelo medo da mudança, seja pela falta das qualidades requeridas profissionalmente para colocar o modelo em prática



---

– v. JENNY JOB e DAVID HONAKER, *Short-term experience with responsive regulation in the Australian Taxation Office*, pp. 120-125.

Também a Nova Zelândia trilhou idêntico percurso, tendo importado o modelo australiano em 2001.– v. JUSTIN DABNER e MARK BURTON, *The limits of the responsive regulation model: what really defines the relationship between the IRD and tax practitioners*, p. 3. De igual modo, foi registada, no horizonte do “*Inland Revenue Department*” (“IRD”), a existência de algumas areias na engrenagem da “*responsive regulation*”, como herança cultural de tempos pretéritos. De acordo com JUSTIN DABNER e MARK BURTON, *Lessons for tax administrators in adopting the OECD’s “Enhanced Relationship” Model – Australia’s and New Zealand’s experiences*, p. 323 e ID., *The limits of the responsive regulation model: what really defines the relationship between the IRD and tax practitioners*, pp. 4-5, estão essencialmente em causa casos de: “*harsh administration of penalties regime, aggressive approach to information requests, barriers to settlements, casual allegations of criminality in order to sidestep limitations periods, a decision to stop providing non-binding rulings in complex cases, employment of commercial litigation tactics and inappropriate selection of test cases*”. Consequentemente, não obstante o reconhecimento que a relação entre a administração e os contribuintes evoluiu desde meados dos anos noventa do século passado, subsiste a ideia, destacada por DENHAM MARTIN, *Inland Revenue’s Accountability to taxpayers*, p. 14 (*apud* JUSTIN DABNER e MARK BURTON, *Lessons for tax administrators in adopting the OECD’s “Enhanced Relationship” Model – Australia’s and New Zealand’s experiences*, p. 324 e ID., *The limits of the responsive regulation model: what really defines the relationship between the IRD and tax practitioners*, p. 8), de que, apesar da administração ter expressado uma alteração de atitude e de modelo de intervenção (“*expressed regulatory and attitudinal shift*”), na prática, manteve-se, em larga medida o paradigma anterior (“*the regulatory paradigm of the IRD is still heavily weighted towards command and control with the automatic application of penalties for non-compliance*”). Justin Dabner e Mark Burton, nos textos citados, dão diversos exemplos dessa realidade prática: (a) o regime sancionatório é administrado de uma forma que conduz a uma injusta penalização de contribuintes inocentes mas que erraram; (b) a administração adota uma política de “mão pesada”, mesmo quando não há risco para o imposto; (c) a administração não dá peso suficiente à natureza ambígua da lei e entende que a sua posição é que é a correcta e que as demais estão erradas; (d) existe relutância em negociar um acordo, sendo que estes surgem geralmente após se iniciar uma fase litigiosa; (e) existe igualmente relutância no exercício dos poderes discricionários em favor dos contribuintes; (f) adota-se uma política de maximização do imposto, muitas vezes através de argumentos e estratégias procedimentais onde não compensa economicamente, para o contribuinte, entrar em litígio com a administração; (g) os funcionários da administração tendem a adotar uma abordagem junto dos contribuintes partindo da premissa que existiu planeamento fiscal agressivo, sendo esse esquema mental praticamente impossível de reverter; (h) a administração recuou na prestação de informações não vinculativas e, ao mesmo tempo, o sistema formalizado foi onerado com formalidades procedimentais e sofreu atrasos substanciais; (i) são levantadas barreiras procedimentais que impedem a obtenção rápida da resolução de controvérsias entre os contribuintes e a administração – cf. JUSTIN DABNER e MARK BURTON, *Lessons for tax administrators in adopting the OECD’s “Enhanced Relationship” Model – Australia’s and New Zealand’s experiences*, pp. 323-324 e ID., *The limits of the responsive regulation model: what really defines the relationship between the IRD and tax practitioners*, p. 6.

Não obstante as “dores do crescimento” da *relação cooperativa*, bem ilustradas nos ordenamentos jurídicos que mais cedo procuraram adotar uma postura e uma estratégia diferenciada do “*command and*

Nessa medida, há que afirmar, também neste domínio do direito, que a cooperação se assume como um verdadeiro pressuposto para o funcionamento do Estado – “*Kooperation zu den Funktionsbedingungen*” –, o que, por seu turno, implica o desenvolvimento de uma dogmática que assuma e dê estrutura à normalidade da ação cooperativa como específico e intencional *modo-de-ser* da juridicidade fiscal, o que exigirá, a projeção, *in status*, de redes de cooperação, comunicação e de partilha de informação entre o Estado e a sociedade – “*Netzen staatlich-gesellschaftlicher Kooperationsbeziehungen*” –, que, para além de meros “*punktueller Kontakte*”, possam constituir elementos de uma melhor e mais justa definição e implementação consensual do direito material<sup>81</sup>.

Destarte, é seguro afirmar, com Rogério Ehardt Soares, que, também para o jurista interessado pelas coisas do direito fiscal, não seria necessário aguardar pelos cem anos do sono da princesa da fábula, para perceber que à sua volta tudo mudou. No entanto, não será menos exato aceitar a observação de Otto Mayer e reconhecer que, no direito atual, são claramente discerníveis fantasmas do passado...

---

*control*”, exclusivamente escudado no “*enforcement*” e na “*deterrence*”, o facto é que, perante a evolução desses ordenamentos, os sintomas destacados começam a ser vistos como focos de tendencial anormalidade administrativa, sendo manifesta a intenção resiliente das administrações fiscais modernas em se afastarem de um estigma milenar de autoritarismo, irrazoabilidade e injustiça fiscal – v., neste sentido, FERNANDO SERRANO ANTÓN, *Cliente o contribuyente?*, p. 79.

<sup>81</sup> Adotando a reflexão de EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 175-176. Para tal, haverá logicamente que superar a ideia da “cooperação” como mera devolução aos contribuintes do ónus de suportar todos os encargos de um sistema fiscal opaco, complexo, prolixo, pouco claro e monstruoso, a qual sempre poderá ser vista como uma cooperação esquizofrénica, particularmente quando vá compreendida segundo um paradigma de unilateralidade em que se apartam os momentos de responsabilidade do contribuinte e os momentos de decisão da administração.

## §2 – A emergência da administração fiscal cooperativa

1. Razão de ordem.
2. O pressuposto de inteligibilidade da administração fiscal cooperativa: a revisão dos paradigmas do Estado e dos paradigmas da administração.
3. O segundo pressuposto de inteligibilidade da administração fiscal cooperativa: a revisão, *ad intra*, do paradigma de intervenção da administração fiscal.
4. A administração fiscal cooperativa *ad extra*: princípios de ação e formas de atuação.

## A “emergência” da administração fiscal cooperativa

*“Taxation is more than just revenue mobilization.*

*The way in which revenues are collected and spent defines the symbiotic relationship between the state and its citizens”*

OCDE

*“We seem to have achieved the worst of both worlds:*

*a system of regulation that goes too far while it also does too little”*

Philip Howard

### 1. Razão de ordem

Uma das grandes tendências que marca o domínio dos impostos no dealbar do século XXI passa, indubitavelmente, pela construção de uma relação fisco-contribuinte menos conflitual, confrontativa e autoritária e mais baseada no diálogo, no consenso e aceitação das decisões, que se desenvolva num ambiente de maior participação, colaboração, transparência, imparcialidade e respeito, sendo possível discernir, sobretudo a partir da consideração de diversas experiências jurídicas comparadas que vêm merecendo extensa ressonância internacional, o embrião de uma metamorfose paradigmática que, na rota da evolução de um *“konfrontativen Steuerstaat”* para um *“kooperativen Steuerstaat”*<sup>82</sup>, tende a assinalar uma importância verdadeiramente *estrutural* ao

---

<sup>82</sup> Cf. ROMAN SEER, *Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung*, p. 16, n. <sup>46</sup>, e, mais detalhadamente, ROMAN SEER, *Reform der Steuerveranlagung*, pp. 53 e ss., onde o Autor, sob a epígrafe *“Wandel vom hoheitlichen zum kooperativen Staat”*, retoma o título do trabalho de R. ECKHOFF, *Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat*, referindo-se a essa mudança paradigmática [p. 56 e ss.] e

desenvolvimento e efetiva implementação de *procedimentos e formas cooperativas e consensuais de ação*<sup>83</sup>.

---

considerando igualmente a sua refração no domínio das “*formas de atuação cooperativas*” [p.74 e ss.]. Também CHRISTIAN SCHÜTZLER, *Tax compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung*, p. 19, faz referência a uma “*Wandel vom konfrontativ-autoritären zum kooperativen Steuerstaat*”, que associa a uma “*Kooperationskultur*”, como meio de ultrapassar a divergência “natural” entre os interesses do Estado e dos sujeitos passivos (p. 18). Mais recentemente a expressão é recuperada em ROMAN SEER e INGA HARDECK, *Kooperative Elemente im Steuerrecht – Fokus Mittelstand: Machbarkeitsstudie für ein zeitmäßes Besteuerungsverfahren*, p. 5.

<sup>83</sup> Cf. OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, 2008, OCDE, *Right from the start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, 2012, OCDE, *Together for better outcomes – Engaging and involving SME taxpayers and stakeholders*, 2013, OCDE, *Co-operative compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 2013, CIAT, *Relación o cumplimiento cooperativo tributario*, 2015, JEFFREY OWENS, *The “Enhanced Relationship”: A challenge for revenue bodies and taxpayers*, pp. 351 e ss., MICHAEL D’ASCENZO, *Global trends in tax administration*, pp. 81 e ss., MARK BURTON e JUSTIN DABNER, *The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners: Drivers, challenges and prospects*, pp. 109 e ss., ID., *Lessons for tax administrators in adopting the OECD’s “Enhanced Relationship” model – Australia’s and New Zealand’s experiences*, pp. 316 e ss., ID., *The “Enhanced Relationship” model collides with reality – The determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries*, pp. 2 e ss., DUCAN BENTLEY, *The rise of “soft law” in tax administration – Good news for taxpayers?*, pp. 32 e ss., RICHARD HAPPÉ, *Multinationals, enforcement covenants and fair share*, pp. 540 e ss., HANS GRIBNAU, *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, pp. 183 e ss., ID., *Soft law and taxation: the case of the Netherlands*, pp. 292 e ss., HUGO VOLLEBREGT, *From red tape to red carpet: How the Netherlands has changed the traditional dispute landscape for tax issues*, pp. 165 e ss., L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, pp. 17 e ss., CHRISTIAN SCHÜTZLER, *Tax compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung*, pp. 325 e ss., LEANDRA LEDERMAN, *Tax compliance and the reformed IRS*, pp. 980 e ss., JENNY JOB, ANDREW STOUT, RACHEL SMITH, *Culture change in three taxation administrations: From command and control to responsive regulation*, pp. 84 e ss., RACHELLE Y. HOLMES, *Forcing cooperation: A strategy for improving tax compliance*, pp. 1426 e ss., DEBORA M. NOLAN e FRANK M. NG, *Tax dispute resolution: A new chapter emerges*, pp. 1053 e ss., ROMAN SEER, *Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote!*, pp. 705 e ss., ID., *Reform der Steuerveranlagung*, pp. 49 e ss., ID., *Voluntary Compliance*, pp. 584 e ss., EHRKE-RABEL e GUNACKER-SLAWITSCH, *Governance im Steuerrecht*, pp. 1054 e ss., M. T. SOLER ROCH, *Tax administration versus taxpayer – A new deal?*, pp. 282 e ss., J.A. ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas*, pp. 23 e ss., J. IGLESIAS CAPELLAS, *Proposta de bones pràctiques en la relació administració-contribuent en base a l’actual Llei General Tributària*, pp. 3-6, Arturo Romani Sancho, *La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: La relación cooperativa. El foro de grandes empresas y el Código de buenas practicas tributarias*, pp. 273 e ss., ANA MARÍA JUAN LOZANO, CONSUELO FUSTER ASENSIO, *Buena administración tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*, pp. 7 e ss..

A emergência dessa nova arquitetura relacional constitui o reflexo, no horizonte dogmático dos impostos, da *intencionalidade cooperativa* que vem presidindo à reconstrução das funções estaduais e ao modo de exercício dos poderes públicos, no sentido da inclusão explícita dos atores sociais na “*Handlungsbene des Staat*” e da crescente partilha das responsabilidades públicas (“*Verantwortungsteilung*”, “*division of labour*”), num ambiente contextual em que estratégias horizontais de *coordenação, cooperação, comunicação e consenso*, consonantes com a racionalidade própria da “*collaborative governance*” são sobrepostas, ou, pelo menos complementarmente, equacionadas, ao “*command and control*” vertical, “*top-down*”, do “*government*”<sup>84</sup>, pelo que a aludida transmutação tendencial não é apartável do hodierno trânsito para um *Estado cooperativo*, onde o exercício da função administrativa se compreende, essencialmente, como “*processo interativo, em que participam e trabalham em rede diversos atores em colaboração e interação*”<sup>85</sup>, sendo, inteiramente, válida a afirmação de que as relações cooperativas em matéria dos impostos vão para além da consideração isolada do sistema fiscal, estando correlacionadas com uma compreensão das relações entre o próprio Estado e os seus

---

<sup>84</sup> Cf. RAINER PITTSCHAS, *Neues Verwaltungsrecht im reflexivem sozialen Rechtsstaat*, pp. 33 e ss. esp. <sup>te</sup>, 35-44., que, ao refletir sobre a *modernização do Estado e a reflexividade do direito administrativo*, considera especificamente o problema da “*Rekonstruktion der Staatsfunktionen: Vom “Government” zur “kollaborativen Governance*” Para mais desenvolvimentos, cf. JODY FREEMAN, *Collaborative governance in the administrative state*, pp. 4 e ss. e ORLY LOBEL, *The renew deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, pp. 263 e ss..

Para uma consideração da refração dessa transformação do contexto do direito fiscal, *vd.* HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: the case of the Netherlands*, pp. 292 e ss. e EHRKE-RABEL e GUNACKER-SLAWITSCH, *Governance im Steuerrecht*, pp. 1054, *Id.*, *Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht*, pp. 99 e ss., LESLIE BOOK, *A new paradigm for IRS guidance: Ensuring input and enhancing participation*, pp. 19 e ss., DANSHERA CORDS, “*Let’s get together: Collaborative tax regulation*, pp. 49 e ss..

<sup>85</sup> E. SCHMIDT-ABMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, p.107. Sobre a problemática do Estado Cooperativo, *vd.*, ERNST-HASSO RITTER, *Der kooperative Staat. Bemerkungen zum Verhältnis von Staat und Wirtschaft*, pp. 389 e ss., *Id.*, *Das Recht als Steuerungsmedium im kooperativen Staat*, pp. 69 e ss., FLORIAN BECKER, *Kooperative und konsensuale Strukturen in der Normsetzung*, pp. 55 e ss., E. SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee*, pp. 174 e ss..

cidadãos no sentido de uma “*cooperative venture for mutual advantage*”<sup>86</sup>, e, nessa linha tendencial, com a afirmação de um conceito de “administrar por consenso” como dimensão estruturante do hodierno exercício dos poderes públicos<sup>87</sup>.

Por outro lado, mas concomitantemente, resulta, ainda, da confluência interativa de dois factores essenciais: *primo*, a constatação da permanente escassez de recursos administrativos, a “*Misere der Verwaltung*”, não raras vezes, retratada sob a imagem de um “estado de necessidade” ou de um “estado de emergência” crónico<sup>88</sup>, que, tornando inexecutável e irrealizável uma “*Überzeugungs- und Kontrolldoktrin*” (“*100%-Doktrin*”)<sup>89</sup>, não pode descurar os efeitos advindos

---

<sup>86</sup> Cf. IFA, *IFA initiative on the Enhanced Relationship*, p. 3. A expressão realçada – de JOHN RAWLS, *Theory of Justice*, p. 4 – é citada por RICHARD HAPPÉ, *Multinationals, enforcement covenants and fair share*, p. 541, ao explicar a origem da “*horizontal toezicht*”, considerada pelo autor como a versão *fiscal* do modelo *Polder* holandês que assenta no diálogo e mútua dependência entre governo e organizações sociais para a prossecução de resultados. Note-se que, nesse país, invoca-se geralmente o relatório do *Wetenschappelijke Raad voor Regeringsbeleid*, de 2002, “*De toekomst van de nationale rechtstaat*”, onde se analisava o fenómeno da “horizontalização” da sociedade, como precursor da alteração paradigmática introduzida no domínio fiscal com a “*horizontal monitoring*” – cf. HUGO VOLLEBREGT, *From red tape to red carpet: How the Netherlands has changed the traditional dispute landscape for tax issues*, p. 161, BELASTINGDIENST, *Thinking differently, behaving differently and working differently*, p.1., L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, p. 18. Note-se que esse modelo relacional já havia sido divisado por Terry Cooper que, ao definir as obrigações éticas da administração pública, aí incluía “[*the*] responsibility for establishing and maintaining **horizontal relationships of authority with one’s fellow citizens, seeking ‘power with’ rather than ‘power over’ the citizenry**” (negrito aditado) – citado por JOHN CLAYTON THOMAS, *Citizen, Customer, Partner – Engaging the public in public management*, p. 21.

<sup>87</sup> Assim, MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, pp. 11e ss..

<sup>88</sup> Cf., *inter alia*, ROMAN SEER, *Reform der Steuerveranlagung*, p. 55, JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, p. 336 e ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, p. 652.

<sup>89</sup> Cf. ROMAN SEER, *Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung*, pp. 9 e ss., ID., *Voluntary compliance*, p. 586, ID., *Reform der Steuerveranlagung*, p. 55, K. TIPKE, J. LANG, *Steuerrecht*, pp. 1049, RICHARD HAPPÉ, *Multinationals, enforcement covenants and fair share*, p. 540, LEANDRA LEDERMAN, TED SICHELMAN, *Enforcement as substance in tax compliance*, pp. 1681 e ss., SIMON JAMES, CLINTON ALLEY, *Tax compliance, self-assessment and tax administration*, pp. 29-32. Para ROMAN SEER, *Voluntary compliance*, p. 586, a “doutrina dos 100%” não é, apenas, inconcebível no plano da realidade, *ex factum*, como seria igualmente inaceitável juridicamente dado que o seu cumprimento não deixaria de requerer a intervenção de “forças administrativas que conduziriam a um estado de polícia e à violação do direito fundamental à liberdade

da cooperação e cumprimento voluntários dos contribuintes, nem, tão pouco, os *factores genéticos* que os condicionam; *secundo*, as conclusões que os recentes e plúrimos estudos que as ciências sociais, sobretudo, na área da *psicologia e economia comportamental*, vêm produzindo em matéria de “*tax compliance*”, onde, praticamente, sem exceção, resultam evidenciadas as lacunas de respostas administrativas de cariz estritamente autoritário e a consequente falência do “*enforcement*” e da “*deterrence*” enquanto determinantes *unidimensionais* do cumprimento das obrigações fiscais e ordenadores monocromáticos da [in]consequente *praxis* administrativa governada por essas pautas tradicionais<sup>90</sup>, postulando-se,

---

individual”, isto para além dos efeitos económicos perversos salientados por LEANDRA LEDERMAN, TED SICHELMAN e SIMON JAMES, CLINTON ALLEY nas obras referidas.

<sup>90</sup> Nas últimas décadas, como referem JOEL SLEMRD, CAROLINE WEBER, *Evidence of the invisible: Toward a credibility revolution in the empirical analysis of tax evasion and the informal economy*, p. 2, assistiu-se a uma verdadeira “explosão” desses estudos. De entre as diversas obras produzidas sobre a matéria, podem destacar-se os estudos de JOEL SLEMRD (ed.), *Why people pay taxes: Tax compliance and enforcement*, 1992, VALERIA BRAITHWAITE (ed.), *Taxing democracy*, 2002, VALERIA BRAITHWAITE, *Defiance in taxation and governance – Resisting and Dismissing authority in a democracy*, 2009, VALERIA BRAITHWAITE (ed.), *Taxing democracy. Understanding tax avoidance and evasion*, 2003, ERICH KIRCHLER, *The economic psychology of tax behaviour*, 2007 e KEN DEVOS, *Factors influencing individual taxpayer compliance behavior*, 2014. Entre muitos dos trabalhos escritos sobre a matéria, cf. J. ANDREONI, B. ERARD e J. FEINSTEIN, *Tax compliance*, pp. 818 e ss., ROBERT CIALDINI, *Social motivations to comply: norms, values, and principles*, pp. 200 e ss., PETER VERBOON e SJOERD GOSLINGA, *The role of fairness in tax compliance*, pp. 136 e ss., LESLIE BOOK, *Freakonomics and the tax gap: An applied perspective*, pp. 1163 e ss., FRANK COWELL, *Sticks and carrots*, pp. 1 e ss., MAARTEN ROTHENGATTER, ‘*Sticks, carrots or sermons?*’ – *Improving voluntary tax compliance among migrant small business entrepreneurs of a multi-cultural nation*, pp. 1 e ss., SAGIT LEVINER, *A new era of tax enforcement: From ‘Big Stick’ to responsive regulation*, pp. 380 e ss., JOEL SLEMRD, SHLOMO YITZHAKI, *Tax avoidance, evasion, and administration*, pp. 1425 e ss., ERICH KIRCHLER, ERIK HOELZL, INGRID WAHL, *Enforced versus voluntary compliance: The “slippery slope” framework*, pp. 210 e ss., STEPHAN MUEHLBACHER, ERICH KIRCHLER, HERBERT SCHWARZENBERGER, *Voluntary versus enforced compliance: Empirical evidence for the “slippery slope” framework*, pp. 89 e ss., KATHARINA GANGL, EVA HOFMANN, MARIA POLLAI, ERICH KIRCHLER, *The dynamics of power and trust in the “slippery slope framework” and its impact on the tax climate*, pp. 4 e ss., INGRID WAHL, BARBARA KASTLUNGER, ERICH KIRCHLER, *Trust in authorities and power to enforce tax compliance: An empirical analysis of the “slippery slope framework”*, pp. 383 e ss., ERICH KIRCHLER, EVA HOFMANN, KATHARINA GANGL, *From mistrusting taxpayers to trusting citizens: empirical evidence and further development of “slippery slope framework”*, pp. 125 e ss., EVA HOFMANN, KATHARINA GANGL, ERICH KIRCHLER, JENNIFER STARK, *Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities*, pp. 290 e ss., KATHARINA GANGL, EVA HOFMANN, ERICH KIRCHLER, *Tax authorities interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power*



---

and trust, pp. 13 e ss., KATHARINA GANGL, EVA HOFMANN, MONON DE GROOT, GERRIT ANTONIDES, SJOERD GOSLING, BARBARA HARTL, ERICH KIRCHLER, *Taxpayers' motivations relating to tax compliance: Evidence from two representative samples of Austrian and dutch self-employed taxpayers*, pp. 15 e ss., ERICH KIRCHLER, CHRISTOPH KOGLER, STEPHAN MUEHLBACHER, *Cooperative tax compliance: From Deterrence to deference*, pp. 87 e ss., MARTINA HARTNER, ANDREA POSCHALCO, SILVIA RECHBERGER, ERICH KIRCHLER, *Taxpayers' compliance by procedural and interactional fairness perceptions and social identity*, pp. 1 e ss., MARGARET MCKERCHAR, *Why do taxpayers comply? Past lessons and future directions in developing a model of compliance behavior*, pp. 99 e ss., ID., *Understanding and predicting taxpayers' behavioural responses to actions by tax administrations*, pp. 1 e ss., R. G. WORSHAM, *The effect of tax authority behavior on taxpayer compliance: A procedural fairness approach*, pp. 19 e ss., KRISTINA MURPHY, *Procedural fairness and tax compliance*, p. 379 e ss., ID., *The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders*, pp. 187 e ss., ID., *Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy and tax non-compliance*, pp. 562 e ss., ID., *Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*, pp. 603 e ss., ID., *Enforcing tax compliance: To punish or to persuade?*, pp. 113 e ss., KRISTINA MURPHY, TOM TYLER e A. CURTIS, *Nurturing regulatory compliance: Is procedural fairness effective when people question the legitimacy of the law?*, pp. 1 e ss., JULIE M. BARKWORTH, KRISTINA MURPHY, *Procedural justice policing and citizen compliance behavior: The importance of emotion*, pp. 1 e ss., TOM TYLER, STEVEN BLADER, *The group engagement model: Procedural justice, social identity, and cooperative behavior*, pp. 349 e ss., TOM TYLER, RICK TRINKNER, *Legal socialization: Coercion vs. consent in an era of mistrust*, pp. 11 e ss., TOM TYLER, *The psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference to authorities*, pp. 323 e ss., ID., *Trust and law-abidingness: A proactive model of social regulation*, pp. 1 e ss., GREGORY RAWLINGS, *Cultural narratives of taxation and citizenship: Fairness, groups and globalization*, pp. 9 e ss., VALERIA BRAITHWAITE, K. MURPHY, M. REINHART, *Taxation threat, motivational postures and responsive regulation*, pp. 137 e ss., VALERIA BRAITHWAITE, JENNY JOB, *The theoretical base for the ATO compliance model*, pp. 1 e ss., VALERIA BRAITHWAITE, JOHN BRAITHWAITE, *An evolving compliance model for tax enforcement*, pp. 405 e ss., ID., *Managing taxation compliance: The evolution of the ATO compliance model*, pp. 1 e ss., JO'ANNE LANGHAM e NEIL PAULSEN, *Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust with the community*, pp. 378 e ss., MARTHA SMART, *The application of the theory of planned behavior and structural equation modelling in tax compliance behavior: a New Zealand study*, pp. 22 e ss., L.P. FELD, B.S. FREY, *Trust breeds trust: How taxpayers are treated*, pp. 87-99, ID., *Deterrence and tax morale: How tax administrations and taxpayers interact*, pp. 2 e ss., ID., *Tax compliance as result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation*, pp. 102 e ss., ID., *Illegal, immoral, fattening or what? How deterrence and responsive regulation shape tax morale*, pp. 16 e ss., LILIA HOLZINGER, NICHOLAS BIDDLE, *Behavioural insights of tax compliance: An overview of recent conceptual and empirical approaches*, pp. 2 e ss., TILL OLAF WEBER, JONAS FOOKEN, BENEDIKT HERRMANN, *Behavioural economics and taxation*, pp. 14 e ss., BENNO TORGLER, *Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments*, pp. 657 e ss., BENNO TORGLER, FRIEDRICH SCHNEIDER, *What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European countries*, pp. 443 e ss., BENNO TORGLER, MARKUS SCHAFFNER, ALISON MACINTYRE, *Tax compliance, tax morale and governance quality*, pp. 141 e ss., MARIUS VAN DIJKE, PETER VERBOON, *Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance*, pp. 80 e ss., MICHAEL WENZEL, *An analysis of norm processes in tax compliance*, pp. 213 e ss., ID., *The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance:*

---

*The role of taxpayers' identity*, pp. 629 e ss., ID., *Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention*, pp. 862 e ss., ID., *The multiplicity of taxpayers identities and their implications for tax ethics*, pp. 1 e ss., KEITH WALSH, *Understanding taxpayer behavior – New opportunities for tax administration*, pp. 451 e ss.

Importa notar que os estudos dedicados à *tax compliance* têm merecido particular reflexão e acolhimento em diversos documentos publicados com estampa OCDE, entre os quais se destacam: OCDE, *Compliance risk management: Managing and improving tax compliance*, 2004, OCDE, *Understanding and influencing taxpayers' compliance*, 2010, OCDE, *Right from the start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, 2012, OCDE, *Together for better outcomes – Engaging and involving SME taxpayers and stakeholders*, 2013. Uma outra análise sobre os *drivers* da *tax compliance*, numa perspetiva multidisciplinar, onde inclusivamente se refere a pesquisa de António Damásio na área da neurobiologia, encontra-se no estudo realizado, em 2005, pela Skatteverket sueca sob o título "*Right from the start – Research and strategies*, 2005.

Entre as administrações fiscais, que mais importância atribuíram os estudos da sociologia, psicologia e economia comportamental, encontra-se indubitavelmente a *Australian Tax Office (ATO)*, que, na sequência da obra de IAN AYRES e JOHN BRAITHWAITE, *Responsive regulation – Transcending the deregulation debate*, de 1992, foi pioneira na transposição das conclusões inerentes à "*responsive regulation*" para o domínio fiscal, isso após o trabalho da *Cash Economy Taskforce* – cf., em particular, o relatório CASH ECONOMY TASKFORCE, *Improving tax compliance in the cash economy*, de 1998 – que culminou na definição de um inovador *Compliance Model* onde a construção de uma relação cooperativa com a comunidade, a compreensão do comportamento dos contribuintes, o encorajamento e suporte ao cumprimento dos deveres fiscais, eram pilares verdadeiramente essenciais – cf. VALERIA BRAITHWAITE, JOHN BRAITHWAITE, *An evolving compliance model for tax enforcement*, pp. 412 e ss., VALERIA BRAITHWAITE, JOHN BRAITHWAITE, *Managing taxation compliance: The evolution of the ATO Compliance Model*, pp. 1 e ss., VALERIE BRAITHWAITE, *A new approach to tax compliance*, pp. 1 e ss., JENNY JOB, ANDREW STOUT, RACHEL SMITH, *Culture change in three taxation administrations: From command and control to responsive regulation*, p. 90. Nesse país, foram diversos os estudos produzidos no domínio da "*tax compliance*" pelo *Centre for Tax System Integrity*, liderado por VALERIE BRAITHWAITE, que surgiu em resultado de uma parceria entre a ATO e a *Australian National University*, sendo-lhe, genericamente, atribuído um papel central ao nível do estudo e implementação de soluções destinadas a melhorar o "sistema de cumprimento voluntário da ATO" – cf., v.g., LILIA HOLZINGER, NICHOLAS BIDDLE, *Behavioural insights of tax compliance: An overview of recent conceptual and empirical approaches*, pp. 1-2, KRISTINA MURPHY, *Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*, pp. 3 e ss. Com efeito, a pesquisa aí desenvolvida pretendia responder a três questões tidas por essenciais para todas as administrações tributárias: quais as opções que os modernos estados democrático têm para fomentar uma cultura de cumprimento voluntário dos deveres fiscais; se o modelo de cumprimento da ATO é benéfico e praticável na administração do cumprimento e violação das obrigações fiscais; e, por fim, se a administração fiscal pode atuar e desenvolver um programa de experimentação que assenta em ferramentas norteadas por uma estratégia de poupança de recursos para promover o cumprimento em matéria tributária – VALERIE BRAITHWAITE, *A new approach to tax compliance*, p. 6. As publicações do *Centre for Tax System Integrity* estão disponíveis em [http://regnet.anu.edu.au/research/centres/publications/Centre-for-Tax-System-Integrity-\(CTSI\)](http://regnet.anu.edu.au/research/centres/publications/Centre-for-Tax-System-Integrity-(CTSI)).

em conformidade com essa pesquisa, uma revisão da matriz impositiva de um *paradigma antagonista* (“*adversarial approach*”, “*antagonistic climate*”), pouco sensível a qualquer *correção de assimetrias* entre partes, mutualmente, barricadas nas trincheiras da recíproca desconfiança<sup>91</sup>, em favor de um modelo relacional potenciador de um ambiente *sinérgico* e receptivo a estratégias dialógicas que permitam a *resolução de problemas* através da implementação, em todas as fases da vida do imposto e não apenas num plano estritamente formal e procedimental, de espaços *contínuos* e *diferenciados* de interlocução *transparente, imparcial e efetiva* entre os sujeitos tributários (“*partnership model*”, “*synergistic climate*”)<sup>92</sup>.

---

O modelo australiano foi implementado na Nova Zelândia, de acordo com a estratégia definida no documento “*The way forward*”, de 2001, onde se estabelecia como prioridade a criação de um ambiente promotor do cumprimento voluntário das obrigações fiscais, tendo a *New Zealand Inland Revenue* seguido o mesmo rumo da *Australian Taxation Office*, aproveitando a experiência decorrente do *Compliance Model* instituído por esta – cf. JENNY JOB, ANDREW STOUT, RACHEL SMITH, *Culture change in three taxation administrations: From command and control to responsive regulation*, pp. 90-91, MARK BURTON e JUSTIN DABNER, *The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners*, pp. 109 e ss..

No Reino Unido, a *Behavioural Insights Team* do *Cabinet Office*, cujo *Academic Advisory Panel* inclui personalidades como RICHARD THALER, tem não só explorado os dados da *behavioural economics* por referência à atividade geralidade das políticas públicas – cf. PAUL DOLAN, MICHAEL HALLSWORTH, DAVID HALPERN, DOMINIC KING, IVO VLAEV, *MindSpace – Influencing behaviour through public policy*, 2010 –, como, de forma específica, em relação à atividade do *Her Majesty Revenue and Customs (HMRC)*, como se patenteia pelo relatório *Applying behavioural insights to reduce fraud, error and debt*, publicado em 2012 pelo *Cabinet Office Behavioural Insights Team*. Note-se que a alteração desencadeada na orientação do *HMRC* tornou-se, particularmente, notória na sequência dos relatórios de DAVE HARTNETT (*Review of business links*, de 2001) e DAVID VARNEY (*Service transformation: A better service for citizens and businesses, a better deal for the taxpayer*, de 2006).

<sup>91</sup> Cf., sobre a relação de correspondência entre a “*legal asymmetry*” dos poderes das autoridades fiscais e a “*information asymmetry*” dos sujeitos passivos sobre os factos relevantes para a determinação da matéria tributável, HANS GRIBNAU, *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, p.183. V., também, LEANDRA LEDERMAN, *Reducing information gaps to reduce the tax gap: When is information reporting warranted?*, pp. 1733 e ss., onde se refere que “*a core problem for enforcement of tax laws is asymmetric information*”.

<sup>92</sup> Para uma percepção contextualizada do sentido inerente à terminologia apresentada, cf. MARK BURTON e JUSTIN DABNER, *The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners*, pp. 109 e ss. e ERICH KIRCHLER, ERIK HOELZL, INGRID WAHL, *Enforced versus voluntary compliance: The “slippery slope” framework*, pp. 210 e ss., KATHARINA GANGL, EVA HOFMANN, MARIA POLLAI, ERICH KIRCHLER, *The Dynamics of Power and Trust in the “Slippery Slope Framework” and its Impact on the Tax Climate*, p. 2.

A inter-relação destas dimensões e a consideração das respostas jurídico-administrativas que, a partir dessa realidade, vêm sendo ensaiadas constituem um pressuposto da inteligibilidade compreensiva da transformação do ambiente em que decorrem as relações com os contribuintes por interferência de uma inequívoca “alteração das orientações axiológicas e das pautas e instrumentos de atuação do Estado e dos particulares”<sup>93</sup>, que se vem verificando desde os alvares do novo milênio, no sentido da implementação, difusão e profusão de um modo de trabalhar que pode ser validamente reconhecido como expressão de uma administração fiscal cooperativa<sup>94</sup>, e,

---

<sup>93</sup> Ainda que a expressão de W. HOFFMANN-RIEM, em *La reforma del Derecho administrativo*, p. 23, tenha sido proferida por referência ao direito administrativo do ambiente, acredita-se que a mesma pode ser perfeitamente importada para o âmbito das relações entre as autoridades fiscais e os contribuintes; em rigor, o mesmo sucede, *mutatis mutandis*, com parte significativa das reflexões do autor sobre a administração cooperativa, o seu contexto de emergência e a necessidade de considerar a reforma do direito administrativo a partir dessa realidade.

<sup>94</sup> Como exemplos de uma “administração fiscal cooperativa”, com atual expressão dogmática – e também fenomenológica – na esfera do direito fiscal, podem apontar-se, propedeuticamente: a *guidance* administrativa na “forma” de *soft law*, a *co-operative compliance* e a *governance* horizontal, os acordos prévios em matéria de preços de transferência, os diversos acordos no procedimento tributário, os acordos de natureza transacional em sede administrativa ou judicial, a progressiva abertura à participação dos contribuintes na elaboração de disposições administrativas de natureza regulamentar, constituem exemplos concretizadores desse modo de trabalhar que vem ganhando espaço próprio no seio das administrações fiscais que se mostraram sensíveis à necessidade de alteração do tradicional ambiente relacional antagonista de desconfiança recíproca que constituiu o palco das relações jurídicas fiscais até ao novo milênio.

Para uma aproximação preliminar à questão e com referência aos diversos instrumentos e formas de atuação consensuais e cooperativas, cf. HANS GRIBNAU, *Improving the legitimacy of soft law in EU tax law*, pp. 39 e ss., ID., *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, pp. 183 e ss., ID., *Soft law and taxation: the case of the Netherlands*, pp. 292 e ss., HUGO VOLLEBREGT, *From red tape to red carpet: How the Netherlands has changed the traditional dispute landscape for tax issues*, pp. 165 e ss., LESLIE BOOK, *A new paradigm for IRS guidance: Ensuring input and enhancing participation*, pp. 19 e ss., DUNCAN BENTLEY, *The rise of “soft law” in tax administration – Good news for taxpayers?*, pp. 32 e ss., DANSHERA CORDS, *Let’s get together: Collaborative tax regulation*, pp. 49 e ss., EHRKE-RABEL, GUNACKER-SLAWITSCH, *Governance im Steuerrecht*, pp. 1054 e ss., ROMAN SEER, *Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote!*, pp. 705 e ss., J.A. ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas*, pp. 23 e ss., M. T. SOLER ROCH, *Tax administration versus taxpayer – A new deal?*, pp. 282 e ss., MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, pp. 74 e ss., MARCO VERSIGLIONI, *L’interpello nel diritto tributario. Contributo alla teoria generale dell’interpretazione della norma tributaria*, pp. 317 e ss., ID., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, pp. 222 e ss.

nesse sentido, a sua percepção constitui uma questão prévia ao tratamento da matéria dos acordos relativos à determinação da matéria tributável, que não pretenda reduzir-se a um mero *Glasperlenspiel im Elfenbeinturm*<sup>95</sup> perante um modo *autista* de exercício do poder por parte de uma administração que se mantenha, por convicção, tradição, ou até mesmo sem razão, agrilhoadada ao seu pedestal imperativo e pleno de poder<sup>96</sup>.

---

<sup>95</sup> No sentido referido por W. HOFFMANN-RIEM, *The potential impact of social sciences on administrative law*, p. 203.

<sup>96</sup> A matéria dos acordos no procedimento tributário é, precisamente, uma daquelas onde já se considerou existir, ainda que com diferenciados sentidos e significados, uma discrepância entre a teoria e a prática, sendo evidentes, em diversos ordenamentos jurídicos, algumas imparidades na dialética do *law in the books* com o *law in action*.

Na Alemanha, por exemplo, logo em 1959, KURT MAAßEN, *Regelungen mit dem Finanzamt*, p. 3 (*apud* ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 2) constatou uma divergência entre a doutrina, que considerava esses acordos inadmissíveis e a prática administrativa que amplamente os admitia.

Por contraposição, em Espanha, salienta-se realidade inversa, em que, apesar da previsão legal da possibilidade de acordos procedimentais e da sua aceitação pela doutrina tributária, existe uma resistência prática à conclusão desses acordos. O *Informe – Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal em España a la luz del derecho comparado*, de 2014, constatou, em consonância, o “fracaso de las actas con acuerdo”, que atribuiu a uma falta de vontade da administração chegar a acordo com os contribuintes, apesar de “tão claro convite do legislador” – cf. LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ (org.), *Informe – Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal em España a la luz del derecho comparado*, pp. 26-28 e, no mesmo sentido, ANA MARIA JUAN LOZANO, CONSUELO FUSTER ASENCIO, *Buena administración tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*, pp. 10-11 e JOAN-FRANCESS PONT I CLEMENTE, *Administración tributaria y servicio público*, p. 742, que fala na existência de uma autêntica “aversão” da *praxis* administrativa às *actas con acuerdo* e a um repúdio patológico da administração relativamente às reformas legislativas que pretenderam introduzir “alguma sofisticação” no âmbito do procedimento tributário, designadamente para possibilitar que o mesmo se caracterizasse por um “diálogo verdadeiro” e, assim, como “procedimento de convergência das posições das partes da relação jurídica”.

Em Portugal, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *A justiça tributária como obstáculo à internacionalização*, p. 8, a propósito dos acordos previstos em sede do procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos, refere-se a uma “tendência irreprimível” da administração em não chegar a acordo com os sujeitos passivos, o que, por seu turno, não deixa de estar relacionado com a existência de um ambiente institucional de “assídua desconsideração da argumentação dos contribuintes”. Estes são, para o autor, dois dos motivos inerentes à “excessiva litigiosidade” que se verifica no nosso país, os quais, na nossa perspetiva, não deixam de se apresentar intrínseca e umbilicalmente ligados, porquanto, se os argumentos invocados pelos contribuintes são *res nulla* para a administração, dificilmente haverá possibilidade prática de sucesso na determinação consensual da matéria tributável.

Consequentemente, e no contexto em que se reflete sobre o problema, a consideração da *emergência* da administração fiscal cooperativa pretende aproveitar-se da ambiguidade do significado filológico-gramatical do termo realçado não apenas para traçar um enquadramento da epifania fenomenológica dessa realidade no âmbito da esfera da prática e pragmática tributária, dogmaticamente considerada, como, por outro lado, para acentuar um verdadeiro sentido de *urgência* na implementação desse *cânone*, *principaliter*, nos casos em que a relação entre a administração e os contribuintes pode ser retratada nos antípodas da intencionalidade pressuposta por uma relação cooperativa<sup>97</sup>.

Esse tratamento “bipolar” do problema assenta em três condições de inteligibilidade que serão, sucessivamente, consideradas. *Primo*, a metamorfose ao nível dos “paradigmas do Estado e dos paradigmas da administração”; *secundo*, o reflexo dessa transformação no domínio dos impostos na materialização de uma *intentio* cooperativa (*ad intra*); e *tertio*, a necessidade de adequação das estruturas formais e procedimentais que permitam, na dimensão da *extentio*, a operacionalização efetiva e material do radical cooperativo (*ad extra*).

## 2. O primeiro pressuposto de inteligibilidade da administração fiscal cooperativa: a revisão dos paradigmas do Estado e dos paradigmas da administração

No *fio da navalha de Ockham*, a reconstrução da atividade da administração, como “*arbeitender Staat*” (Lorenz Von Stein), do seu procedimento e organização, em simbiose com a

---

<sup>97</sup> Para além, mas não menos *ad causa*, das referências à situação nacional afluída na nota anterior, este segundo sentido da *emergência* cooperativa surge claramente assumido no Despacho n.º 4223/2018, de 17 de abril de 2018, publicado no *Diário da República*, 2.ª Série, n.º 81, de 26 de abril, onde expressamente se assume ser “imperioso equacionar, em todo o trilho da relação entre a administração fiscal e o contribuinte, a introdução de mecanismos” inspirados por uma intencionalidade substancialmente cooperativa, visando “uma administração mais próxima dos contribuintes”, que exponencie o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e a prevenção das situações de litígio “com particular enfoque no diálogo conciliatório ou mediado”. Com o mencionado despacho foi constituído um “Grupo de Trabalho para a prevenção e composição amigável de litígios entre o contribuinte e a administração fiscal”.

revisão dos paradigmas do Estado<sup>98</sup> e a par com uma “*reflexive Wandel der Staatidee, -funktionen und -verfassung*”<sup>99</sup>, pode perspetivar-se a partir de um tríptico “Estado liberal-Estado social prestador-Estado social cooperativo”<sup>100</sup>.

---

<sup>98</sup> No sentido referido por J. J. GOMES CANOTILHO, *O direito constitucional passa, o direito administrativo também*, pp. 707-708, segundo o qual “qualquer reforma da administração exige a reforma do Estado e qualquer reforma do Estado é indissociável da reforma da administração”.

<sup>99</sup> Na expressão de RAINER PITSCHAS, *Neues Verwaltungsrecht im reflexiven sozialen Rechtsstaat*, p. 35.

<sup>100</sup> A referida evolução constitui matéria tratada e retratada ao nível do direito administrativo, pelo que, com naturalidade, se reenvia para esse âmbito dogmático o desenvolvimento preciso dessa matéria.

Numa mera síntese de carácter propedêutico relativamente às questões sucessivamente consideradas, importa salientar alguns pontos cardeais dos referidos momentos da estadualidade.

Relativamente ao Estado liberal, uma das imagens, tipicamente caracterizadoras, desse período é a da separação Estado-sociedade, comumente, ilustrada por circunferências tangenciais demarcadores das esferas de atuação pública, exclusivamente reservada ao Estado, e privada, entregue ao indivíduo assumido como “dono do seu destino” (*Menschen als Herrn seines Schicksals*) – na expressão de Karl Oftinger, citada por CÉSAR GARCÍA NOVOA, *El concepto de tributo*, p. 121, <sup>nt. 265</sup> –, responsável solitário pelo mundo dos interesses económicos que funcionava, na sua essência, de “acordo com impulsos imanentes” (cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, p. 62, <sup>nt. 155</sup> e ERNST FORSTHOFF, *Tratado de derecho administrativo*, p. 15).

Essa cisão liberal resolve-se, assim, numa clara dicotomia entre o mundo do público, da atuação pública ou de interesse público e o mundo do privado, dos interesses privados prosseguidos, individualisticamente, numa esfera de liberdade e desvinculação em pouco limitada. Menos do que um “neutro”, postulava-se nesse domínio um Estado “ausente”, que assistisse de fora a uma composição económico-social que lhe era exógena e heterónoma, não se lhe reconhecendo qualquer “função positivamente conformadora” (ROGÉRIO SOARES, *Direito público e sociedade técnica*, p. 85). Consequentemente, o raio da circunferência estadual reduzia-se a uma intervenção minimalista direcionada a garantir ao indivíduo uma liberdade total de ação na prossecução dos seus interesses privados (na iniciativa e na função) e à disponibilização de “serviços mínimos”, de natureza essencialmente infraestrutural potenciadores da atividade económica individual (VASCO PEREIRA DA SILVA, *Em busca do acto administrativo perdido*, p. 41).

A atividade administrativa que resulta do retrato liberal é, essencialmente, dirigida à *polícia* da ordem e segurança públicas, exercida por uma administração investida num poder de *imperium*, como *potentiae persona*, que exerce, unilateralmente, as suas prerrogativas de autoridade, legitimada pela noção de interesse público nos termos em que o mesmo lhe era confiado pelo legislador. Instrumento dessa imposição unilateral, o ato administrativo, que Otto Mayer definia como “declaração de império pertencente à Administração, que determina para o súbdito o que para ele deve ser de direito no caso concreto”, assumia-se como “expoente paradigmático da especificidade do direito público” (HARTMUT BAUER, *Transformación radical em la doctrina del derecho administrativo?*, p. 98), e, entre os *Grundzüge der Verwaltungsordnung*, constava, com naturalidade, a *bindende Kraft des Verwaltungsrechtssatzes*, fruto da supremacia da administração e da superioridade do

---

interesse público, onde assentava a natureza de subordinação típica das relações entre a administração e os cidadãos.

Contudo, para a representação liberal, esse ato era desprovido de qualquer carácter criador, aparecendo reduzido a uma aplicação “mecânica” ou lógico-dedutiva das injunções legislativas, nos moldes positivistas então em voga e que permitiam distinguir, como água e azeite, o momento da criação do direito-lei e o momento da sua aplicação. O carácter acéfalo da administração executiva da legalidade permitia-lhe a imposição unilateral do interesse público, aprioristicamente determinado aos particulares, independentemente da intervenção destes na conformação da decisão administrativa porque esta aparecia predeterminada pelo legislador. Particulares e administração encontram-se ambos sujeitos aos ditames da *sublime instituição* e, ainda que aquela constitua a interposta pessoa por intermédio da qual a lei é executada, “*obedecer à administração é obedecer à lei*” e obedecer à lei é respeitar a vontade geral (Jean Rivero). Neste esquema, a legitimidade da administração encontrava-se verticalmente assegurada pela obediência cega à lei, pelo que a representação parlamentar entendia-se como condição necessária, mas *suficiente*, de legitimação do exercício do poder administrativo, pelo que a participação dos administrados constituía um momento colocado a *montante* da ação administrativa.

Na passagem do século XIX para o século XX, os pressupostos liberais começam a esboroar-se.

Se no modelo liberal se pretendia defender a sociedade do Estado, a verdade é que, perante a necessidade premente de “satisfazer os anseios duma justiça social” (Rogério Soares), aquele acabou por assumir-se como o responsável pelo imperativo resgate social, que concretizou através dum crescente intervencionismo reparador dos danos infligidos pelas *market failures* do individualismo liberal. Assim, nos antípodas do *laissez-faire* liberal, surge, agora, um Estado norteado pela noção de *service public*, que assume, ativamente, uma função social materializada num substrato prestacional bem evidenciado no conceito de *Daseinsvorsorge* que Ernst Forsthoff introduziu na ciência jurídica e que, para além da matriz prestacional, abrangia, inicialmente, a referência a medidas controladoras de política económica – cf. sobre as semelhanças e as diferenças entre o *service public* francês e a *Daseinsvorsorge* alemã, MARTIN BULLINGER, *El service public “francés” y la Daseinsvorsorge en “Alemania”*, pp. 29-49; especificamente sobre a origem do conceito alemão e a sua evolução posterior, v. MARKUS KRAJEWSKI, *Grundstrukturen Des Rechts Öffentlicher Dienstleistungen*, pp. 15 e ss..

O Estado transforma-se em motor da vida societária e construtor dessa ordem, atuando como “força conformadora, estabilizadora e conciliadora no meio de um mundo de máxima vulnerabilidade” (Ernst Forsthoff, p. 15), assistindo-se, assim, a uma inevitável expansão do público com a incorporação no Estado de uma política de intervenção económico-social de natureza pública e de matriz constitutiva em ordem à consecução de finalidades coletivas que ganham o foro de cidade como interesses públicos finalisticamente norteadores da atuação do Estado. Com isso, quebra-se definitivamente a barreira entre Estado e sociedade, afirmando-se um novo modelo estadual sob o conceito de “*sozialen Interventionsstaates*”, onde o social aparece como apelido de um Estado movido por um propósito intervencionista que levou à sua proclamação como Estado-providência, *Welfare State, Wohlfahrtsstaat* – cf., sobre a origem histórica do conceito de Estado Social, Hans F. Zacher, *Das soziale Staatsziel*, pp. 1056 e ss.. Apesar de Lorenz Von Stein, em *Gegenwart und Zukunft der Rechts- und Staatswissenschaft Deutschlands*, de 1876, ter feito referência precoce ao conceito, o o “uso comum” da



---

expressão só ocorreu após a publicação, em 1945, do artigo de Werner Käge (*Rechtsstaat – Sozialstaat – sozialer Rechtsstaat*).

A assunção desse epíteto foi levada a sério pelo Estado que foi alargando progressivamente o espectro da sua intervenção para além de serviços essenciais, empenhado em assumir, como empreitada exclusiva, a responsabilidade pelo desenvolvimento de uma panóplia de serviços económicos e sociais através de um complexo aparato administrativo agora perfilado como “máquina” conformadora de uma sociedade dependente. Em consequência, a administração vê o seu funcionalmente pobre espólio liberal enriquecido com um novo dote que vai determinar a reconfiguração das tarefas administrativas de realização e concretização das preocupações sociais assumidas pelo Estado: a administração sai da esquadra de polícia e passa a desempenhar uma função social ativa, convertendo-se de autoritária em administração de prestações.

Nesse processo vislumbra-se uma profunda alteração. No esquema pretérito, a intervenção administrativa assumia uma natureza, eminentemente, incidental sendo desenvolvida à margem de qualquer colaboração social que extravasasse a queixa ou denúncia de perturbações do mundo privado. Com a superação desse paradigma, assiste-se ao estabelecimento de um inédito espaço relacional marcado não só pela permanência e continuidade, mas por um novo “modo de conceber as posições subjetivas dos particulares nas relações jurídico-administrativas” possibilitador de uma colaboração intersubjetiva pela qual os administrados se envolvem na formação e na adoção da decisão administrativa – cf. VASCO PEREIRA DA SILVA, *Em busca do acto administrativo perdido*, pp. 71 e ss., onde, para além do desenvolvimento das notas sinteticamente referidas, o Autor acrescenta outras consequências associadas à emergência da administração de prestações: a “valorização do procedimento administrativo, ligado à ideia da participação dos cidadãos no processo de tomada de decisões, que leva (também) ao estabelecimento de ligações continuadas entre a administração e os particulares”; e “o crescimento do tradicional aparelho administrativo burocrático” acompanhado da criação de entidades públicas que operam segundo o regime da gestão privada e do aparecimento de “novas modalidades de Administração que adotam formas jurídico-privadas”.

Efetivamente, desmontar dos pressupostos liberais viria a revelar-se uma inevitabilidade a partir do momento em que a intervenção estatal perde o seu carácter pontual e a administração passa a envolver-se com permanência na realização de um conjunto acrescido de tarefas de complexidade incompatível com uma resposta exclusivamente legiferante e autoritária. As amarras e os arrimos legais, perante a alteração das tarefas administrativas, deixam de constituir o amparo subsuntivo das decisões de “reprodução mimética” e “execução mecânica” da lei, onde o interesse público era um *príus* e, com isso, a administração adquire um espaço próprio de valoração constitutiva num horizonte de interferência social que lhe era estranho. É nesse cenário, em que a administração despe a sua roupagem executiva e passa a intervir no espaço social com maior intensidade e liberdade conformadora, que começa a modificar-se a posição relativa dos particulares perante a administração, através, sobretudo, do incremento da participação dos particulares na atividade administrativa, como instrumento de reforço da corrente de legitimidade representativa – agora apenas presa pelo fio da tutela do interesse público – e “único remédio” para evitar as “disfuncionalidades” resultantes da incoerência entre os postulados inerentes à construção do Estado e as transformações que neste se vislumbavam. Assim, se no estádio anterior, a administração podia cumprir o que lhe era destinado através de uma forma adequada à sua escassa, esporádica e pontual intervenção, o ato administrativo autoritário e unilateral deixa de ser instrumento adequado a partir do momento em que a Administração passou a assumir uma função social ativa, exigindo cada vez mais a

---

colaboração voluntária dos administrados – v. MARÍA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, p.49 –, pelo que a mutação funcional e relacional então operada trouxe consigo a necessidade de se encontrarem “alternativas e complementos à atuação estatal unilateral” – v. WALTER KREBS, *Contratos y convénios entre la administración y particulares*, pp. 59-60. Destarte, “diferentemente da Administração agressiva, que fazia do ato de autoridade o instrumento privilegiado (e praticamente exclusivo) da sua intervenção, a Administração prestadora tende cada vez mais a flexibilizar e a diversificar os seus modos de atuação, substituindo o uso de meios autoritários por outras formas de agir mais consensuais” – v. VASCO PEREIRA DA SILVA, *Em busca do acto administrativo perdido*, p. 102 –, de que constitui exemplo típico a crescente importância do contrato como forma cada vez mais relevante no exercício da função administrativa, não apenas relativamente aos contratos com objeto passível de direito privado ou de colaboração com os particulares, mas também como forma de exercício dos poderes públicos, no desenvolvimento da própria atividade administrativa, estendendo-se aos «âmbitos jurídicos construídos “por natureza” sobre a base da prolação de decisões unilaterais» – v. HARTMUT BAUER, *Transformación radical em la doctrina del derecho administrativo?*, p. 137 –, onde se assumiram como alternativa ao ato administrativo unilateral, provocando o reconhecimento de uma “modificação substancial” na imagem da administração, o aparecimento de “uma nova mentalidade” – v. MARIA JOÃO ESTORNINHO, *A fuga para o direito privado*, pp. 53-58 – e de “um novo estilo administrativo”, “marcado pela participação dos particulares e por uma maior procura de consenso” – v. JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, p. 353.

Sobre o “estilo democrático” que passa a entretecer as relações entre o Estado e os particulares, sob o ponto de vista da legitimação, cf. EBERHARD SCHMIDT-AßMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, pp. 44-72, Id.

Com a sedimentação desse substrato relacional construído sob a progressiva chamada dos particulares à realização da empreitada pública, estava criada a ponte possibilitadora da reconfiguração das funções estaduais operada no último quartel do século XX. No modelo anterior, a sociedade fora vítima do individualismo e da ausência do Estado, com a propulsão do Estado socialmente intervencionista, é o agigantamento deste que lhe dita o destino.

Os sintomas de sobrecarga (*Überlastungssymptome*) do Estado prestador – v. RAINER PITTSCHAS, *Neues Verwaltungsrecht im reflexiven sozialen Rechtsstaat*, p. 10 –, exacerbados perante o processo de “socialização dos custos” e a percepção de uma ineficiente intervenção estatal, colocaram em crise o o *Welfare State* e aguçaram o engenho de uma reforma, perceptível a partir da década de 70 do século passado, que provocou uma nova “reordenação dos papéis do Estado e da Sociedade” perante o objetivo de emagrecimento do Estado. A tendência privatizadora e o «deliberado “aproveitamento”, “mobilização” e “ativação” da capacidade dos particulares para a realização de objetivos e de fins públicos» – v. PEDRO GONÇALVES, *Reflexões sobre o Estado regulador e o Estado contratante*, p. 53 –, são aqui os pontos cardeais dessa transformação; contudo, tratando-se de um movimento de aparente sinal antagónico ao que determinara a passagem do Estado liberal para o Estado social, importa ter em conta que o mesmo não determinou um eclipse do Estado ou um *rolling back the frontiers* ao tempo de oitocentos – v. CAROL HARLOW e RICHARD RAWLINGS, *Law And Administration*, p. 15 –, mas, paradoxalmente, uma “expansão para os lados”, expressiva das relações de “interpenetração e mútua dependência entre o Estado e a sociedade” – v. EBERHARD SCHMIDT-AßMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, p. 40. A transformação do *Welfare State* não

---

representa, pois, um “*silent surrender of public responsibility*” – v. NEIL GILBERT, *Transformation of the Welfare State: The silent surrender of public responsibility*, pp. 9 e ss. –, mas uma forma diferente de considerar a responsabilidade do Estado, que, não deixando de ser “social”, surge agora com o rótulo de “um novo Estado social” (“*einem neuen Sozialstaat*”), que tanto o diferencia do “magro Estado mínimo” liberal («*schlanker Minimalstaat*») como do “solícito Estado máximo” prestacional e intervencionista («*fürsorgender Maximalstaat*») – cf. CLAUDIO FRANZIUS, *Der Gewährleistungsstaat*, p. 7.

Como assinalam JAVIER BARNES, *Algunas respuestas del Derecho Administrativo contemporáneo ante las nuevas formas de regulación*, p. 309, e PEDRO GONÇALVES, *Reflexões sobre o Estado Regulador e o Estado Contratante*, pp. 52-53, a transferência de tarefas para o setor privado não constitui uma “retirada do Estado”, mas a afirmação de uma “nova estratégia” de organização das atividades administrativas (Javier Barnes) que confirma um “princípio de permanência e de continuidade das *responsabilidades públicas*” (Pedro Gonçalves), não estando aqui em causa, como adverte Barnes, «um jogo de soma-zero, em que o “terreno ganho” pelo sector privado signifique “terreno perdido” a custa do sector público. Com efeito, a transferência da realização de tarefas para o sector privado não representa o seu *abandono* para o mercado e uma redução da responsabilidade social do Estado. Esta mantém-se, ainda que seja cumprida de maneira diversa, porquanto ainda que não seja o Estado a assumir a execução/prestação dos serviços de interesse público, cabe-lhe sempre a função de garantir que os mesmos são adequadamente satisfeitos pelo sector privado. Como refere EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, pp. 77-78, a reforma do modelo tradicional do Estado social tem essencialmente a ver com a forma de concretizar a existência de uma infraestrutura que garanta aos cidadãos o acesso a bens e serviços essenciais (“*staatliche Infrastrukturverantwortung*”), sendo que essa garantia pode ser alcançada de diversos modos, designadamente através da privatização, conquanto o Estado assegure o cumprimento dessa função através do sector privado.

Consequentemente, se o Estado administrativo de providência era, essencialmente, “social” na função, o Estado hodierno é um Estado, também, “social” na forma como prossegue as finalidades públicas numa lógica de “corresponsabilidade” com a sociedade num contexto globalizado.

A passagem de um Estado prestador (*Leistungsstaat*) – e de uma sociedade de *download* – a um Estado ativador (*aktivierende Staat*) e responsável pela garantia das prestações (*Gewährleistungsstaat*) – e a uma sociedade de *upload* –, é realizada, assim, através do estreitamento dos laços de colaboração/cooperação entre administração e os privados e da emergência de uma composição relacional que passa por aproveitar o potencial endógeno da sociedade (“*endogenen Potentiale der Gesellschaft*”), ativando as suas forças (“*die Aktivierung privater Kräfte*”), para a satisfação do interesse comum, pelo que a figurativa imagem das esferas, em crise desde a emergência do Estado social – ERNST BENDA *et alii*, *Manual de Derecho Constitucional*, pp. 539-540 e ROGÉRIO SOARES, *Direito público e sociedade técnica*, pp. 108-110 –, cede definitivamente o lugar a uma visão em rede da participação dos diversos atores (públicos, privados, nacionais, europeus e internacionais) comprometidos na realização de objetivos públicos.

Como salienta JAVIER BARNES, *Algunas respuestas del Derecho Administrativo contemporáneo ante las nuevas formas de regulación*, p. 309: «não é só a fronteira entra a esfera pública e privada que se moveu e que nessa nova divisão correspondam ao sector privado mais tarefas que anteriormente (...), mas, também, o facto dessa linha se ter tornado mais porosa e, em definitivo, se ter transformado numa densa *rede* de “pontos de encontro” e de *tarefas repartidas sob direção pública*, num complexo de organizações e sujeitos, constituindo

No primeiro painel, vislumbra-se uma administração ordenadora e de polícia, *contra*[posta] [a]o indivíduo-súbdito, de índole essencialmente executiva e agressiva que opera unilateralmente, investida num poder de *imperium*, como *potentiae persona*, pelo ato administrativo de pendor autoritário; no segundo, surge uma administração de prestações *para* o cidadão, de natureza constitutiva, prestadora e relacional que passa a socorrer-se de meios não autoritários abertos à participação dos particulares e que, progressivamente, se pauta pela utilização de formas jurídicas de atuação e organização importadas do direito privado; por fim, no último, considera-se uma administração *com* os atores sociais, assente na partilha de tarefas, segundo uma lógica de corresponsabilidade, destacando-se aqui, como pressuposto de concretização e de otimização dessa realidade, a proliferação de formas cooperativas e consensuais de ação<sup>101</sup>.

---

cada um dos quais uma peça necessária desenvolvendo uma função complementar». – cf., ANDREAS VOBKUHLE, *Cooperation between the Public and the Private Sector in the Enabling State*, p. 205, PEDRO GONÇALVES, *Reflexões sobre o Estado Regulador e o Estado Contratante*, pp. 49 e ss., ID., *Entidades privadas com poderes públicos – O exercício de poderes públicos de autoridade por entidades privadas com funções administrativas*, pp. 140 e ss., e, sobre o *aktivierende Staat* na passagem do *Wohlfahrtsstaat* para o *Gewährleistungsstaat*, v. SEBASTIAN HERLT, *Der aktivierende Staat: Wandel vom vorsorgenden Wohlfahrtsstaat zum Gewährleistungsstaat*, pp. 7 e ss..

Para além destas menções sintéticas, cf., entre os autores administrativistas, VASCO PEREIRA DA SILVA, *Em busca do acto administrativo perdido*, pp. 11-145, SABINO CASSESE, *Le trasformazioni del diritto amministrativo dal XIX al XXI secolo*, pp.27 e ss., ID., *Derecho administrativo: historia y futuro*, 2014, JAVIER BARNES (ed.), *Innovación y reforma en el derecho administrativo*, 2006, ID., *Innovación y reforma en el derecho administrativo 2.0*, 2012, LUCIANO PAREJO ALFONSO, *Transformación y reforma? del derecho administrativo en España*, 2012, RAINER PITSCAS, *Neues Verwaltungsrecht im reflexiven sozialen Rechtsstaat*, pp. 33-58.

Note-se, porém, que também no nível do direito fiscal, sobretudo, nos autores que se dedicaram à matéria dos acordos e/ou contratos entre a administração e os contribuintes, encontram-se, igualmente, referências pertinentes à referida evolução – cf., ainda que numa análise centrada na figura do contrato administrativo, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais*, pp. 9-82; em Espanha, focando-se na matéria da participação dos cidadãos na administração pública, v. IÑAKI BILBAO ESTRADA, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria em la nueva Ley General Tributaria*, pp. 21-75; em Itália, a propósito de uma reflexão sobre o consenso como instrumento de atuação administrativa, MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, pp. 1-71.

<sup>101</sup> Para um exame da *Handlungsformenlehre*, enfatizando a importância da ação cooperativa e consensual na otimização considerando a reconstrução das funções estaduais, v. KATJA LEHR, *Staatliche Lenkung durch Handlungsformen*, esp.<sup>te</sup>, pp. 203 e ss..

Tal quadro permite perceber, nos seus diferentes painéis, uma administração “em profunda transformação”<sup>102</sup>, tanto num *plano extensivo-horizontal*, ao nível da geometria da função e da engenharia da relação, como num *plano intensivo-vertical*, referido às suas formas de atuação. Com efeito, vertendo esses vetores um plano de coordenadas cartesianas, em que o arquétipo liberal surge representado através de um eixo da abcissa (funcional) mínimo, contrastante com uma ordenada autoritária exponencial, denota-se, na dinâmica evolutiva do “gráfico”, e à medida em que se sucedem os painéis, uma relação determinada pela emergência de uma proporcionalidade inversa perante a expansão do eixo horizontal e a – consequente – diluição das formas de atuação tradicionalmente autoritárias num solvente ou dispersante de matriz relacional, identificável de forma particular nos domínios em que o Estado não consegue cumprir as suas funções “sem a cooperação voluntária das forças sociais”<sup>103</sup> e por contraposição à lógica de um “*command and control*” de cariz estrita e radicalmente impositivo<sup>104</sup>.

---

<sup>102</sup> V. HARMUT BAUER, *Transformación radical em la doctrina del derecho administrativo?*, p. 136.

<sup>103</sup> Cf. WALTER KREBS, *Contratos y convenios entre la Administración y los particulares*, p. 60.

<sup>104</sup> Note-se que, com a referida dinâmica, pretende-se evitar uma visão da administração por camadas, estritamente repartidas e independentes entre si. Pelo contrário, e fazendo apelo às características que CASTANHEIRA NEVES (cf. *Curso de introdução ao estudo do direito*, pp. 210 e ss. e 328 e ss. e F. PINTO BRONZE, *Lições de introdução ao direito*, pp. 678 e ss.) associou à evolução do sistema jurídico, a ideia central quanto a este ponto é a de que as novas realidades funcionais administrativas e as formas de atuação por elas implicadas, acabam por projetar-se regressivamente e *a posteriori* sobre o sistema administrativo pré-existente, implicando a sua contínua e aberta reconstrução por interposição de novas realidades e problemas jurídicos que aportam ao sistema pré-objetivado novas exigências de sentido que são constitutivamente assimiladas pelo sistema – cf., também, fazendo referência à “imagem de um sistema aberto no qual o poder se constrói ‘a posteriori’, numa relação sempre mutável do sistema com o seu ambiente”, DIOGO LEITE DE CAMPOS, *Só a justiça é eficiente: as políticas financeiras e os direitos das pessoas*, p. 386.

Fazendo referência à realidade administrativa, *Eberhard Schmidt-Aßmann* apresenta uma imagem gráfica alternativa, concebendo a administração como uma entidade complexa estruturada em torno de um núcleo duro ao qual se sobrepõem várias camadas ou estratos, sendo que as transformações mais radicais operam nesses estratos exteriores, ao passo que as questões de base relativas à administração e ao Estado, exemplificadas com a necessidade de legitimação democrática ou o poder de emanar atos administrativos, irradiam desde o centro até esses estratos exteriores. O *Autor* não deixa, no entanto, de afirmar que a construção sistemática do direito administrativo atual implica que a dimensão tradicional seja conjugadamente considerada com o entendimento moderno, “não se trata[ndo] de uma simples justaposição do antigo e do moderno, posto que no âmbito de todo o sistema a renovação ou a completude de uma das parcelas afeta inevitavelmente a

Nesse *reshaping the state*<sup>105</sup>, salientam-se, na linha argumentativa encetada, duas notas essenciais.

Por um lado, a ideia de partilha de responsabilidades e divisão de trabalho (*division of labour, Verantwortungsteilung*), em que a responsabilidade pela execução (*Vollzugsverantwortung*) de uma “infinidade de tarefas e funções antes reservadas exclusivamente à administração” é, agora, transferida ou partilhada com outros autores sociais<sup>106</sup>, numa expressiva relação de “interpenetração e mútua dependência entre o Estado e a sociedade”<sup>107</sup>. Por outro lado, com a expansão do eixo funcional da administração e a alteração

---

posição que até esse momento ocupavam as demais partes” – cf. EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, pp. 39-40.

A hodierna aceitação da figura do *contrato*, relativamente ao exercício de poderes públicos de autoridade, ainda que vinculados, constitui, *inter alia*, um bom exemplo da reconstituição do sistema jurídico administrativo no que se refere às formas de atuação administrativas. Cf., sobre a figura, a recente dissertação de JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo. Sobre a compatibilidade do contrato e autoridade no direito administrativo, em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, 2015.

<sup>105</sup> A expressão foi retirada do estudo de MICHAEL R. REICH, *Reshaping the state from above, from within, from below*, p. 1669. O autor refere-se ao fenómeno numa tríplice aceção: “a partir de cima”, em resultado da internacionalização, “de dentro”, através da generalização da privatização, e “de baixo”, com a descentralização. *Mutatis mutandis*, o sentido do “*reshaping the state*” não diverge significativamente da ideia do “*hollowing out [of the state]*”, com que R. RHODES, *The hollowing out of the state: the changing nature of public service in Britain*, p. 138, se referiu a “tendências” como a privatização e a limitação da intervenção pública, a transferência de funções para instituições europeias e agências e à conceção do *new public management* na configuração da atividade administrativa.

<sup>106</sup> Deslocando-se essa responsabilidade para o plano de garantia pelos resultados (*Gewährleistungsverantwortung*). A semântica da *responsabilidade* relativamente às tarefas administrativas, tem sido, particularmente, cultivada pela doutrina alemã numa dimensão heurística associada à compreensão das funções do Estado. Os conceitos de *Vollzugsverantwortung, Entfaltungsverantwortung, Prognoseverantwortung, Kontinuitätsverantwortung, Initiativverantwortung, Gesamtverantwortung, Erfüllungsverantwortung, Überwachungsverantwortung, Regulierungsverantwortung und Auffangverantwortung, Infrastrukturverantwortung, Maßstabsverantwortung, Vorbereitungsverantwortung, Verfahrensverantwortung e Implementationsverantwortung*, são reveladores de uma multiplicação terminológica que nem sempre permite uma sistematização adequada ao referido fim, como esclarece DANIEL KRAUSNICK, *Staat und Hochschule im Gewährleistungsstaat*, pp. 24-27.

<sup>107</sup> EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, p. 40.

nos quadros do relacionamento da administração com os particulares tornou-se evidente que o *instrumentarium* liberal típico, enucleado no ato administrativo de autoridade dirigido à definição unilateral do direito imposto ao particular, não podia manter-se, *qua tale*, como principal operador jurídico de uma administração que passou a dirigir-se aos particulares numa lógica de permanência, cooperação e mútua dependência<sup>108</sup>. Assim, a par com a referida diversificação de funções, verifica-se uma diversificação das formas jurídicas de atuação administrativa e uma alteração dos esquemas conceptuais que as envolvem<sup>109</sup>, conduzindo a que hodiernamente se vá formando consenso ao nível da assunção de uma “mudança radical dos quadros da dogmática tradicional” do direito administrativo<sup>110</sup>.

Quanto à primeira nota, mais do que o acentuar de dimensões amiúde escrutinadas dogmaticamente, como sejam a “*Megatrends von Ausgliederung und Privatisierung*”<sup>111</sup>, também

---

<sup>108</sup> Cf. RAINER PITSCHAS, *Neue Verwaltungsrecht im reflexiven sozialen Rechtsstaat*, pp. 36-37, refere-se a essa “mudança compreensiva das formas de atuação caracterizada pelo retrocesso do ato administrativo (*Zurückdrängung des Verwaltungsakts*) que, desde os tempos de *Otto Mayer*, refletia externamente a racionalidade formal da burocracia”.

<sup>109</sup> WALTER KREBS, *Contratos y convenios entre la administración y particulares*, p. 59, salienta, a esse nível, a importância da dimensão procedimental que envolve a atuação administrativa e a adoção do conceito de relação jurídica pelo direito administrativo.

<sup>110</sup> VASCO PEREIRA DA SILVA, *Em busca do acto administrativo perdido*, p. 103..

<sup>111</sup> Cf. GUNNAR FOLKE SCHUPPERT, *Privatisierung und Regulierung – Vorüberlegungen zu einer Theorie der Regulierung im kooperativen Verwaltungsstaat*, p. 41 e pp. 44 e 45. O Autor, após relevar a inexistência de consenso sobre as “variantes da privatização”, considera que o fenómeno vai para além da dicotomia privatização formal *versus* material e identifica seis modalidades de privatização: organizacional, patrimonial, material, funcional, financeira e procedimental (*Organisationsprivatisierung, Vermögensprivatisierung, materielle Privatisierung, funktionelle Privatisierung, Finanzprivatisierung e Verfahrensprivatisierung*). No primeiro caso, está em causa um “*organizational design*” da administração através de formas jurídico-privadas, visando ganhos de “eficiência e flexibilidade”; no segundo, Schuppert refere-se à transferência de património (mobiliário e imobiliário) do Estado para a esfera privada, servindo-se da expressão inglesa “*selling the family silver*”, para a ilustrar; sob o conceito de privatização material, representa-se o fenómeno de movimentação ou transferência (“*take over*”) de tarefas públicas para a esfera privada; relacionado com esse conceito encontra-se o de privatização funcional, também designado de privatização parcial (“*Teilprivatisierung*”), referido à transferência da *execução* das tarefas anteriormente assumidas pelo setor público para o setor privado, sem que aquelas abandonem a esfera pública; por seu turno, a privatização do financiamento constitui um tipo mais recente de privatização caracterizado pela inclusão dos privados no financiamento das tarefas públicas, num fenómeno contrabalançado pelo pagamento

claramente discernível no direito fiscal, a conseqüente ideia de regulação jurídica dos diversos setores<sup>112</sup>, a referência uma administração de garantia das prestações ou o reconhecimento de

---

de taxas (*„Gebührenzahlungen“*) às empresas privadas; por fim, quanto à privatização do procedimento, o Autor refere-se à transferência total ou parcial de certas atividades administrativas procedimentais para o setor privado de modo a compensar a falta de pessoal qualificado para a sua adequada realização.

Também sobre as variantes e os diferentes significados da *privatização*, vd. ANDREAS VOBKUHLE, *Neue Verwaltungsrechtswissenschaft*, pp. 46 e ss.. Sobre as reformas implementadas na Alemanha, fazendo acrescer à privatização de responsabilidades, organização e procedimento «(„Aufgaben-“, „Organisations-“ und „Verfahrenprivatisierung“»)», um novo modelo de pilotagem «„Neues Steuerungsmodell“ (...) derivado da abordagem do *New Public Management*», v. do mesmo Autor, *The reform approach in the German Science of Administrative Law: The „Neue Verwaltungsrechtswissenschaft“*, p. 107. Entre nós, dando conta da mesma realidade, cf. JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS, *A reinvenção da autorização administrativa no direito do ambiente*, pp. 637 e ss..

<sup>112</sup> Como se deu nota, o desmoronar do Estado intervencionista não implicou um recuo ao *„laissez-faire“*, outrossim uma reconfiguração das responsabilidades do Estado e um novo modelo de relacionamento com o social. Por isso, como refere, MICHAEL TAGGART, *The province of administrative law determined ?*, p. 23, “[t]hose that expected the province of administrative law to shrink in parallel with the contracting thus far must be disappointed”.

Assim, o referido “emagrecimento” e o regresso ao paradigma da economia de mercado, onde as “palavras chave são *privatização, liberalização, desregulação*”, longe de haverem determinado uma desregulação pura, acabaram por provocar, numa formulação aparentemente paradoxal, “um reforço da atividade reguladora do Estado”, tendo essa atividade de regulação transformado-se “na mais característica função do Estado na esfera económica”, onde se afirma sob o epíteto de *Estado regulador*, como salientam MARIA MANUEL LEITÃO MARQUES e VITAL MOREIRA, *A mão visível – Mercado e regulação*, pp. 13-14, cujas palavras aqui se transcreveram; sobre essa transição e a afirmação do Estado regulador, v., ainda, JOÃO NUNO CALVÃO DA SILVA, *Mercado e Estado – Serviços de interesse económico geral*, pp. 35 e ss., JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS, *A reinvenção da autorização administrativa no direito do ambiente*, pp. 614 e ss., PEDRO GONÇALVES, *Reflexões sobre o Estado Regulador e o Estado Contratante*, pp. 51 e ss. e PEDRO GONÇALVES e LICÍNIO LOPES MARTINS, *Os serviços públicos económicos e a concessão no Estado regulador*, pp. 137 e ss.

Sobre o conceito de *regulação*, dando conta do seu carácter equívoco e complexo, MARTA DE SOUSA NUNES VICENTE, *A quebra da legalidade material na actividade normativa de regulação económica*, pp. 7 e ss., refere-se a um conceito amplo de regulação, de inspiração anglo-saxónica que “implica uma referência a toda e qualquer intervenção dos poderes públicos que vise a imposição de regras em domínios social ou economicamente relevantes”, havendo que circunscrevê-lo, na tradição continental, à categoria da *administrative regulation*, como atividade de garantia da concorrência e de correção das *market failures* inaugurada com o *New Deal*. No entanto, ainda que o conceito de *regulação* esteja umbilicalmente relacionado com a dimensão económica, o mesmo pode ser referido a um contexto mais amplo que abarque outros âmbitos sociais com um propósito de ordenação social determinada pela realização de finalidades públicas – cf. VITAL MOREIRA, *Auto-regulação profissional e administração pública*, pp. 34 e ss. e JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS, *A reinvenção da*



uma *Reservfunktion* do Estado<sup>113</sup>, salienta-se aqui, com uma intencionalidade própria, o efeito propulsor e catalítico dessa reconstrução das funções do Estado no sentido de uma “*gemeinsame Gemeinwohlkonkretisierung*”, em que administração e sociedade atuam, conjugadamente, para satisfação dos interesses públicos, através de estratégias e instrumentos de “*kooperation, Koordination, kommunikation und konsens*” que são, simultaneamente, pressuposto e consequência de uma dinâmica funcional e relacional que se desenvolve à margem, ou “na sombra” do aparato autoritário e impositivo estadual<sup>114</sup>, consubstanciando-se, em consequência, numa orientação

---

*autorização administrativa no direito do ambiente*, pp. 620 e ss.. Note-se, por fim, que a transformação do modelo de regulação centralizado no Estado tem levado alguns autores a identificar o nascimento de um Estado pós-regulador, v.g. COLIN SCOTT, *Regulation in the age of governance: the rise of the Post-Regulatory State*, 2004.

No domínio fiscal, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Introdução ao direito fiscal das empresas*, p. 25, perante o fenómeno da “privatização da administração ou gestão dos impostos”, questiona mesmo se, também no domínio fiscal, o atual Estado não estará a evoluir para um “Estado regulador”, em que caiba à administração pública uma função fundamentalmente passiva, de vigilância e controlo, tal como preconizado por RIVERO ORTEGA, *El Estado vigilante – Consideraciones jurídicas sobre la función inspectora de la Administración*, pp. 25 e ss, para quem “o Estado regulador é, sobretudo, um Estado vigilante, um Estado cuja realidade depende da existência de um aparelho de controlo”. O tema será desenvolvido a propósito do tratamento da administração cooperativa e da reconfiguração das tarefas administrativas face à dinâmica relacional e ao desenvolvimento de instrumentos cooperativos entre a administração fiscal e os contribuintes. De qualquer modo, pode, desde já, antecipar-se que as consequências da privatização, designadamente ao nível da transformação das coordenadas e do paradigma da *regulação* não deixam de ser simétricas no horizonte fiscal, apesar da maior limitação imposta dos princípios desse âmbito dogmático, o que, efetivamente, implica que o reconhecimento à administração tributária de uma função de vigilância e controlo *ex post factum*, mas, por outro lado, no espírito da administração cooperativa requer, cada vez com maior extensão e intensidade, a existência de uma panóplia de instrumentos que operam *ex ante* e que potenciam a *voluntary compliance* das obrigações fiscais, permitindo uma redução do controlo sucessivo por parte da administração tributária.

<sup>113</sup> ANDREAS VOßKUHLE, *Cooperation between the public and the private sector in the Enabling State*, p. 220, refere que o Estado mantém uma “indispensável” função de reserva (*Reservfunktion*) que deve exercer sempre que a execução de um determinado serviço público não estiver a ser adequadamente satisfeita pelo sector privado. Em última análise, pode ocorrer um fenómeno contrário ao da privatização, o da *Publifizierung*, com o resgate público da atividade encomendada ao sector privado. Vd. EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, p. 105. A existência de opções de retorno ou resgate (“*Rückholoptionen*”) é, para CLAUDIO FRANZIUS, *Der Gewährleistungsstaat*, p. 4, o reverso da medalha da privatização. Sobre o problema, cf. PEDRO GONÇALVES, *Reflexões sobre o Estado Regulador e o Estado Contratante*, p. 58.

<sup>114</sup> A «estratégia dos quatro “k’s”» em associação ao desenvolvimento de uma dinâmica funcional de coordenação, cooperação, mediação e moderação entre a administração e os atores privados, é referida por

sensível a novos conceitos-base como os de flexibilidade e abertura à inovação, publicidade, transparência, eficiência, responsabilidade e aceitação social<sup>115</sup>, ao alargamento do espectro das fórmulas cooperativas Estado-particulares, através de formas de governação colaborativa “horizontal”, de sinal, claramente, oposto a um modelo de execução imperativa, hierárquica e vertical de uma legalidade, substancialmente, predeterminada, e à compreensão do desenvolvimento da função administrativa como um “*proceso interactivo*, em que participam e trabalham em rede diversos atores em colaboração e interação”<sup>116</sup>, que é, também, possibilitado por um direito brando, suave, indicativo e adaptável, emanado de forma descentralizada a partir de uma pluralidade de centros de produção normativa, por uma organização administrativa adequada e por um procedimento que se assume como espaço comunicativo, de intercâmbio aberto e contínuo de fluxos de informação e *fórum* de criação ou procura da melhor solução possível para os complexos, voláteis e continuamente mutáveis problemas sociais<sup>117</sup>.

---

RAINER PITTSCHAS, *Neue Verwaltungsrecht im reflexiven sozialen Rechtsstaat*, p. 6. Por seu turno, quanto à ideia de colaboração permanente entre a administração e atores privados para a prossecução de interesses convergentes no quadro de uma administração de garantia das prestações, EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, p. 107, identifica quatro pontos essenciais relativos a essa relação: primeiro, a preservação da racionalidade dos subsistemas (neutralidade do Estado e espontaneidade da sociedade – “*der staatlichen Neutralität und andererseits der gesellschaftlichen Spontanität*”); segundo, flexibilidade e adaptabilidade nos acordos alcançados conjuntamente; terceiro, aprofundamento de sistemas de autovigilância e autocontrolo, com transparência e publicidade; e, por fim, a formação de estruturas de enquadramento e regulamentação adequadas aos objetivos. Como se desenvolverá *infra*, tanto aquela estratégia, como, em maior ou menor medida, estas coordenadas constituem dimensões presentes no desenvolvimento de uma administração fiscal cooperativa.

<sup>115</sup> Cf. LUCIANO PAREJO ALFONSO, *Transformación y reforma del derecho administrativo en España*, p. 439.

<sup>116</sup> EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, p. 107.

<sup>117</sup> Nesta perspetiva, *organização e procedimento* não só possuem uma dimensão defensiva dos administrados, enquanto factores de racionalização da atuação pública condicionada pelo respeito de determinadas garantias, mas possuem também, e é essa a dimensão que hodiernamente se destaca, uma dimensão ativa ao nível da procura de uma decisão administrativa de excelência que condiciona o modo de ser e o modo de decidir do sujeito, visando, holisticamente, a eficiência na prossecução dos objetivos, no uso dos meios, na qualidade dos serviços, na celeridade, na geração de consensos, no estabelecimento de uma relação de confiança e no alcançar da certeza e da fiabilidade das soluções apresentadas – cf. JAVIER BARNES, *Algunas*

Assinala-se, dessa forma, que a “*staatliche Modernisierung*” e a “*Rekonstruktion der Staatfunktionen*” envolvem uma metamorfose no modo de atuação do aparato administrativo no sentido de um “retrocesso” do “*Government*” em paralelo com a emergência e o desenvolvimento de uma “*kollaborativen Governance*”<sup>118</sup> na regulação e resolução dos diversos problemas sociais

---

*respuestas del Derecho Administrativo contemporáneo ante las nuevas formas de regulación*, p. 328. Saliendo o papel central do direito da organização no desenvolvimento dos poderes públicos, referindo-se em particular à esfera administrativa, e à necessidade dessa estrutura organizatória se adequar ao estágio da evolução do direito substantivo ou material, *vd.* a reflexão de LUCIANO PAREJO ALFONSO, *Transformación y reforma del derecho administrativo en España*, pp. 526 e ss., esp.<sup>16</sup> 529, na qual o Autor, num diálogo com a doutrina alemã, desenvolve uma ampla reflexão sobre a importância da sistematização de uma teoria jurídico-administrativa da organização. Por seu turno, JAVIER BARNES, *Reforma e innovación del procedimiento administrativo*, p. 35, destaca o papel fundamental desempenhado pelo procedimento enquanto estrutura possibilitadora e concretizadora das novas funções e parâmetros da actuação administrativa. Em particular, o Autor enfatiza a importância de uma modelação do procedimento como instrumento de *direção* do poder e não como mera instância de *controlo* do poder, assinalando as diferenças entre um “modelo de procedimento tradicional” e um procedimento inspirado pelo modelo de governança. O primeiro, caracteriza-se como processo decisório, regulado formalmente, que visa a correta *aplicação* do direito em termos essencialmente executivos, apresentando um carácter *negativo* ou defensivo perante a administração de modo a garantir a imparcialidade e a correção formal da decisão administrativa e a tutela dos direitos dos administrados, apresenta um carácter pouco flexível quanto ao alcance e ao momento em que se produz a participação dos particulares e ao modo e forma como a decisão é adotada. Por seu turno, as características do segundo são apresentadas em “contraposição” aos referidos traços tradicionais, a partir das insuficiências apontadas a esse modelo. Desse modo, o procedimento é apresentado como foro para a criação ou busca da melhor solução não legalmente predeterminada com referência ao consenso e à cooperação público-privada no desenvolvimento de um regime legal, o procedimento apresenta um carácter *positivo*, constituindo um instrumento de garantia do correto exercício de poderes discricionários através de uma participação sólida, operacionalizada em estruturas flexíveis de comunicação aberta e fluida, e transparente.

<sup>118</sup> O texto segue a epígrafe “*Rekonstruktion der Staatfunktionen: Vom ‘Government’ zur Kollaborativen ‘Governance’*” com que RAINER PITTSCHAS, *Neue Verwaltungsrecht im reflexiven sozialen Rechtsstaat*, p. 35, começa por analisar o tema da *Staatliche Modernisierung und Reflexivität des Verwaltungsrechts*.

Relativamente ao termo *governance* –*governança* –, não é despendendo afirmar que o mesmo está longe de ter um significado unívoco. RHODES, *The new governance: governing without government*, p. 660, perante essa constatação, chega a afirmar que a palavra tem demasiados significados para que possa ter utilidade, identificando pelo menos seis domínios onde se mobiliza o termo: “*as minimal state*” (p. 653), “*as corporate governance*” (p. 654), “*as new public management*” (p. 655), “*as ‘good governance’*” (p. 656), “*as a socio-cybernetic system*” (p. 656) e, por fim, na aceção acolhida e desenvolvida pelo Autor, “*as self-organizing networks*” (pp. 658 e ss.) – *cf.*, para além da obra referida, entre muitos outros, COLIN SCOTT,

---

*Regulation in the age of governance: the rise of the Post-Regulatory State*, p.1, GERRY STOKER, *Governance as theory: five propositions*, pp. 17, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS, *A reinvenção da autorização administrativa no direito do ambiente*, pp.691 e ss., MICHAEL B. RUNNELS, *Dispute resolution & new governance: Role of corporate apology*, pp. 486-487, HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation*, p. 85, JENS KERSTEN, *Governance in der Staats- und Verwaltungsrechtswissenschaft*, p. 45, ARTHUR BENZ (ed.), *Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen – Eine Einführung*, pp. 12 e ss., CLINTON ALLEY e DUNCAN BENTLEY, *The increasing imperative of cross-disciplinary research in tax administration*, pp. 122 e ss., esp.<sup>16</sup> 136 e ss., e, contrapondo o *New Public Management* à *New Public Governance*, v. ROLAND ALMQVIST, GIUSEPPE GROSSI, JAN VAN HELDEN e CHRISTOPH REICHARD, *Public sector governance and accountability*, pp. 1 e ss..

Não obstante, o carácter plurissignificativo do conceito de *governança*, pode afirmar-se, acompanhando Figueiredo Dias, que o mesmo está ligado, “entre outras às ideias de abertura, participação, responsabilidade, eficiência e transparência administrativa, designando igualmente a configuração dos governos actuais como estruturas complexas, surgindo no âmbito da teoria política de orientação ou pilotagem (*Steuerung*) associado às novas *formas de auto-regulação* e às redes que ligam os diferentes atores públicos e privados, salientando a exigência de interação entre eles”, sentido que também transparece em EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, pp. 49 e ss., apesar do catedrático de Heidelberg considerar que, não obstante o conceito ainda não ter adquirido um perfil claro e definido para o direito, ele sintetiza um conjunto de fenómenos, como a divisão de tarefas e funções entre a administração e os cidadãos e que o mesmo deve ser integrado no campo de observação das *estruturas de regulação* (“*Regelungsstrukturen*”) e, assim, no domínio da *Steuerungswissenschaft*, (pp. 48-51), “pretende[ndo] chamar a atenção para o facto de que o Estado não é o único ator na arena política e que, frequentemente, não é sequer o ator principal ou dominante, porquanto também o são outras instâncias soberanas que atuam num sistema multinível (europeu, por exemplo); assim como as empresas, associações, grupos de interesse e outros representantes da sociedade civil” – v., em sentido coincidente, WOLFGANG HOFFMANN-RIEM, *The potential impact of social sciences on administrative law*, pp. 216 e ss.. Trata-se de uma visão que se aproxima da definição dada por J.J. Gomes Canotilho, ao considerar a *governance* como o conjunto de “formas de direção cuja centralidade não pertence mais às decisões hierárquicas estaduais, mas deriva da articulação entre atores públicos e privados, tanto no contexto nacional como no contexto global” – cf. J.J. GOMES CANOTILHO, *Law shopping and good governance*, p. 501 –, pelo que pode apontar-se como uma ideia comum quanto ao conceito de *governance* o facto de a ação administrativa concretizar-se também em relações em rede (“*netzwerkartigen Beziehungen*”) entre os agentes públicos e os agentes privados, designando um novo modo de administrar que remete para “*novas formas de cooperação entre os atores estatais e não estatais*”, para novas “formas de coordenação horizontal e novas formas de confiança e legitimidade”, que se desenvolvem, nas palavras de Arthur Benz, “*im Schatten der Hierarchie des Staates*”, como alternativa ao controlo hierárquico – v. ARTHUR BENZ, *Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen – Eine Einführung*, p. 18, sendo a expressão também mobilizada, no nosso contexto dogmático por EHRKE-RABEL e GUNACKER-SLAWITSCH, *Governance im Steuerrecht*, pp. 1054, ID., *Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht*, p.100.

Em todo o caso, independentemente, do significado (im)preciso que, hodiernamente, possa atribuir-se à palavra, importa sobretudo deixar consignado que o conceito tende a ser apresentado em contraposição ao “*government*” – entendido como o conjunto das “instituições formais do Estado e o seu monopólio do poder

---

coercitivo (...), [sendo] caracterizado pela sua capacidade de decidir e de fazer cumprir as suas decisões”, v. GERRY STOKER, *Governance as theory: five propositions*, p. 17– e aos mecanismos tradicionais radicados numa lógica de comando e controlo – cf. ARTHUR BENZ (ed.), *Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen – Eine Einführung*, pp. 17-18, que remete o conceito para a “*Realität des 'kooperativen Staats'*”; no mesmo sentido, v. RAINER PITSCHAS, *Neues Verwaltungsrecht im reflexiven sozialen Rechtsstaat*, pp. 33 e ss., EHRKE-RABEL e GUNACKER-SLAWITSCH, *Governance im Steuerrecht*, pp. 1054 e ss., ID., *Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht*, pp. 99 e ss. No entanto, fora de uma conceção centralizada, hierárquica e burocrática do *government*, MATTHIAS STÜRMER e ADRIAN RITZ, *Public Governance durch Open Government – Zwei sich ergänzende Ansätze für die staatliche Aufgabenerfüllung der Zukunft*, pp. 125 e ss, referem-se precisamente ao conceito de *open government* como estratégia de implementação da *public governance*.

A referida contraposição entre *government* e *governance* é, particularmente, destacada por HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation*, pp. 85 e ss. O Autor, partindo da definição de Mörth [*in* U. MÖRTH (ed.), *Soft law in governance and regulation: An interdisciplinary Analysis*, p.1], e da caracterização da *governance* como “*horizontal networks and authority relationships defined by flexibility and voluntary rules*”, refere que o ênfase desta nova abordagem reside no estabelecimento de novas práticas em *rede* e em novas formas horizontais de interação, o que implica uma alteração do foco, na ordem legal, formal relacionada com a soberania estatal para um conjunto de relações informais entre entes públicos e privados, tornando a relação entre eles menos vertical. Para o Autor, a tradicional abordagem de comando e controlo baseada numa legislação *top-down* e na mobilização de meios de *enforcement* está a tornar-se obsoleta uma vez que o Estado depende da informação que lhe é aportada pelos cidadãos, grupos de interesses, redes e peritos nos diferentes domínios. Consequentemente, Gribnau considera que “*at the heart of the governance approach is a shift away from hierarchy to networks with continuing interaction between interdependent actors in order to exchange resources and negotiate shared purposes, problems, and solutions*” (p. 86), o que, por seu turno, promove o entrelaçamento, o procedimento e o diálogo como forma de possibilitar o acordo, o compromisso e o consenso (p. 87) – v., ainda, falando em “declínio da hierarquia”, CAROL HARLOW e RICHARD RAWLINGS, *Promoting accountability in multilevel governance: a network approach*, p. 542 e KARL-HEINZ LADEUR, *The Changing Role of the Private in Public Governance – The Erosion of Hierarchy and the Rise of a New Administrative Law of Cooperation. A Comparative Approach*, pp. 21 e ss., refere-se à erosão da hierarquia e à atuação unilateral da administração como sendo uma realidade “*more and more replaced by co-operative arrangements*”.

Idêntica abordagem encontra-se na obra de JANET V. DENHARDT e ROBERT B. DENHARDT, *New public service – Serving not Steering*, pp. 85-86. Em primeiro lugar, os autores reconhecem igualmente que o papel do governo está a mudar e que os tradicionais mecanismos de controlo governamental não só não funcionam como não são apropriados. Partindo daí, observam que o tradicional governo hierárquico está a ceder terreno a uma crescente descentralização dos interesses políticos. O controlo está a perder terreno para a interação e o envolvimento. Hoje, os governos, nos seus diversos níveis, estão envolvidos numa *governance* conjunta com uma diversidade de autores. Por esta razão, faz sentido falar não apenas em governo, mas num processo de *governance*. *Governance* pode ser definida como o exercício de autoridade pública. A palavra *government* é usualmente convocada para a referência às estruturas e instituições de governo e às organizações públicas formalmente encarregadas de estabelecer as políticas e prestar os serviços. *Governance*, por outro lado, é um conceito mais amplo, que pode ser definido como as tradições, instituições, processos que determinam o

---

exercício do poder, incluindo como as decisões são tomadas em matérias de interesse público e como é dada voz aos cidadãos nas decisões públicas. A *governance* refere-se ao modo como a sociedade efetivamente faz as suas escolhas, mobiliza recursos e cria valores partilhados, contendendo com a criação das decisões sociais”.

Também JAVIER BARNES (ed.), *La transformación del procedimiento administrativo*, pp. 31 e ss. evidencia a mesma realidade. O Autor, na introdução à obra, sob a epígrafe *Reforma e innovación del procedimiento administrativo*, pp. 11 e ss., reconhece que os estudos e propostas sobre a reforma do modelo de regulação distinguem, de um modo “conscientemente” simplificado entre “sistemas tradicionais de governo e direção e novas formas de governança, para contrastar com os modelos clássicos que assentam numa regulação normativa e hierárquica, com leis uniformes e detalhadas, acompanhadas de técnicas coercitivas [command and control regulation], de um lado, e, do outro, aqueles meios alternativos ou complementares de direção de um sector que recorre a estratégias diferentes, como a cooperação público-privada”. Essa contraposição é particularmente notória na apresentação gráfico-esquemática de pp. 68-69, na qual o Autor segue de perto a apresentação de ORLY LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, pp. 325-326, onde se sintetizam, sob a epígrafe “*From Regulation to Governance*” a essência do “*Traditional Regulatory Model*” em oposição ao “*New Governance Model*” que Lobel desenvolve no citado ensaio.

Ao nível da União Europeia, o tema da *governance* tem também merecido particular cuidado, de que é exemplo a comunicação da Comissão Europeia [COM(2001) 428 final] intitulada *Governança Europeia – Um livro em branco*. A publicação deixa claro que está em causa “a forma como a União utiliza os poderes que lhe foram conferidos pelos seus cidadãos”, propondo-se “uma abertura do processo de elaboração das políticas para que mais pessoas e organizações sejam envolvidas na sua conceção e realização, a partir do princípio de que a renovação do método comunitário exige “uma abordagem que parta mais da base e não tanto do topo e complementando mais eficazmente os instrumentos da sua política com meios não legislativos” – cf., numa perspetiva crítica sobre o carácter unidimensional da definição dada pela Comissão, D. CURTIN e I. DEKKER, *Good governance: The concept and its application by the European Union*, pp. 3 e ss., esp.<sup>16</sup> p. 4. Significativamente, o texto estabelece cinco princípios de boa governança: *abertura*, com apelo a uma maior transparência e a uma estratégia de comunicação ativa e acessível que permita a compreensão das decisões; *participação*, como critério de qualidade, pertinência e eficácia do desenvolvimento das políticas europeias, sendo que a participação deve ser assegurada ao longo de toda a cadeia política – “*end to end*” – desde a conceção até à implementação ou execução, permitindo criar uma maior confiança perante o resultado final e perante as próprias instituições que o desenham; *responsabilização*, que envolve a definição clara de atribuições e a assunção das responsabilidades correspondentes, com maior transparência e clareza relativamente à participação na elaboração e aplicação das políticas da União; *eficácia*, na medida em que a resposta às necessidades deve obedecer a objetivos claros, tendo em conta a experiência anterior, o impacto futuro das medidas e a critérios de proporcionalidade e adequação; e, por fim, *coerência*, exigida pela complexidade do sistema e dos desafios que se colocam à União, de que são exemplo a mudança climática e a evolução demográfica, que extravasam as fronteiras das políticas sectoriais assumidas no contexto comunitário. Para além da crença de que a aplicação destes princípios reforçará os princípios da proporcionalidade e da subsidiariedade, a Comissão elabora propostas de mudança, destacando-se, nesta sede, a necessidade de *reforçar a participação*, apostando nas tecnologias da informação e da comunicação e no papel dos diferentes Estados membros que deverão prever mecanismos adequados à consulta e ao debate sobre as decisões da União Europeia, promovendo um maior

---

envolvimento da sociedade civil, para o que se considera ser “necessária uma cultura reforçada de consulta e diálogo” (realçado no original).

Ainda no âmbito do horizonte europeu, justificam-se duas observações de âmbito complementar.

Por um lado, o ideário da *governança* europeia não pode ser visto de forma *a se*, devendo ser compreendido e concretizado no quadro do “direito a uma boa administração” reconhecido na *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia*, que, no seu artigo 41.º, menciona não apenas o direito dos cidadãos europeus a que os “seus assuntos sejam tratados (...) de forma imparcial, equitativa e num prazo razoável”, como também, recorrendo a uma forma aberta, menciona o direito de participação e a obrigação de fundamentação das decisões como dimensões constitutivas desse direito – cf. SUSANA VIÑUALES FERREIRO, *La constitucionalización del derecho a una buena administración en la Unión Europea: Nuevas garantías para la protección de los derechos en el procedimiento administrativo?*, pp. 321 e ss., JAIME RODRÍGUEZ-ARANA, *La buena Administración como principio y como derecho fundamental en Europa*, pp. 23 e ss. e JOAQUÍN TORNOS MAS, *El derecho a una buena administración*, pp. 6 e ss.. Há, desse modo, uma relação de interferência mútua entre o sentido da *boa administração* e a ideia da *boa governança*, porquanto, ainda que as expressões não devam considerar-se coincidentes, partilham determinadas coordenadas axiológicas fundamentais, como o princípio da participação na formação das decisões, a transparência que decorre do dever de explicitação dos motivos que conduziram à sua prolação, para além da própria ideia de imparcialidade e eficácia. No direito nacional, a revisão de 2015 do Código de Procedimento Administrativo, aportou o princípio da boa administração aos princípios gerais da atividade administrativa, passando a constar do artigo 5.º desse diploma o dever da administração pública pautar-se “por critérios de eficiência, economicidade e celeridade” (n.º 1) e, bem assim, o dever de “ser organizada de modo a aproximar os serviços das populações e de forma não burocratizada”. Sendo patente a diferença perante a formulação europeia, quer na construção do tipo – aquele fechado, este aberto – quer na dimensão conteudística, uma possível explicação reside no facto das dimensões abrangidas pelo artigo 41.º da *Carta* terem já expressão legislativa – e até constitucional – como ordenadores injuntivos da atividade administrativa, tendo o legislador do Código do Procedimento Administrativo aproveitado a revisão de 2015 para densificar o seu conteúdo – cf., sobre a introdução do princípio da boa administração do Código do Procedimento Administrativo e a densificação do conteúdo de alguns princípios previamente previstos (*v.g.* os da igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade, boa fé, colaboração com os particulares, decisão), FAUSTO DE QUADROS, *A revisão do Código do Procedimento Administrativo: Principais inovações*, pp. 15 e ss.; sobre o princípio da boa administração e o seu conteúdo substancial, *v.* MIGUEL ASSIS RAIMUNDO, *Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração, em particular*, pp. 181 e ss., JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo*, pp. 517 e ss., PAULO OTERO, *Direito do procedimento administrativo*, pp. 106 e ss. e, por fim, quanto à concretização do princípio da boa administração no domínio fiscal, *v.* ANA MARÍA JUAN LOZANO e CONSUELO FUSTER ASENCIO, *Buena administración tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*, pp. 7 e ss., e, focando a simetria existente entre a *boa administração* e os *compromissos administrativos* exigidos pela *cooperative compliance*, RAFAEL SANZ GOMEZ, *La “Relación cooperativa” entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*”, pp. 101 e ss..

Por outro lado, o texto comunitário, tal como ocorre em múltipla literatura sobre a *governança*, adjectiva-a, permitindo o confronto do conceito com o seu oposto, ou seja, com um certo entendimento do que

---

seja passível de constituir uma “má governança”, como se exemplifica, num outro texto – *Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu sobre Governança e Desenvolvimento* [COM(2003) 615 final, de 20 de outubro de 2003] –, onde esta surge caracterizada “em termos de administrações ineficazes, de falta de responsabilização de transparência financeira, de corrupção, de sistemas financeiros ineficazes e de outras deficiências do Estado”. A adjetivação pode aceitar-se tomando em consideração o ponto de partida analítico que refere a *governance, tout court*, como o processo de *decision-making* e de implementação das políticas e decisões comunitárias. Assim sendo, compreende-se o sentido da adjetivação e a diferença entre uma “má” e uma “boa” governança, sendo esta, então, associada a oito características básicas, que não se encontram apenas nos documentos da União, como também vêm sendo acentuadas pela OCDE e pelas Nações Unidas: “*participatory, consensus oriented, accountable, transparent, responsive, effective and eficiente, equitable and inclusive and follows the rule of law*” – cf. o texto da Comissão Europeia para a Democracia através do Direito (Comissão de Veneza), “*Stocktaking on the notions of “Good Governance” and “Good Administration”*”, pp. 3 e ss., esp.<sup>16</sup> p. 9 [CDL(2011)006]. Ora, considerando essa realidade, mas tendo também em linha de conta a mobilização de expressões como “*new governance*”, que pretendem estabelecer, como se disse, um confronto com um determinado modelo de governação, opta-se por convocar a expressão sem qualquer adjetivação, mas com o sentido intencional que decorre da mencionada terminologia, entendendo-a segundo um nexo de complementaridade – cf., neste sentido, advogando que “*governance*” e “*good governance*” não são conceitos claramente apartáveis, HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: EU and international aspects*, p. 89; explicitando a emergência da *good governance* como conceito associado ao “*Minimalstaats*”, ARTHUR BENZ (ed.), *Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen – Eine Einführung*, pp. 18-19; sobre a adoção de esquemas procedimentais de *governance* na União Europeia, SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito administrativo europeu*, pp. 52-53.

Chamando, agora, à colação o horizonte dogmático em que a presente dissertação se insere, não pode deixar de antecipar-se que os ventos da *governance*, também, têm soprado nos terrenos do direito fiscal, começando a formar-se uma ideia segundo a qual “*the importance of governance is critical to effective tax administration*”, como referem CLINTON ALLEY e DUNCAN BENTLEY, *The increasing imperative of cross-disciplinary research in tax administration*, pp. 122 e ss., esp.<sup>16</sup> 138. Para além dessa referência, as menções à *governance* podem ainda ser ilustradas pela reflexão de EHRKE-RABEL e GUNACKER-SLAWITSCH – v. *Governance im Steuerrecht*, pp. 1054 e ss. e *Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht*, pp. 99 e ss. –, que apresentam a *governance* “*als Anstoß, „neu zu denken“*”, e, de forma particularmente inpressiva, nas diversas reflexões de HANS GRIBNAU – *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, pp. 183 e ss., *Soft law and taxation: the case of the Netherlands*, pp. 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.

A nível europeu (UE) e internacional (OCDE), verifica-se, igualmente, uma crescente referência à “*good governance*”, em matéria fiscal, particularmente em domínios que envolvem a luta contra a fraude e evasão fiscais, o combate ao planeamento fiscal agressivo e à concorrência fiscal prejudicial, mas também em questões como a da dupla tributação ou em matéria de preços de transferência – cf. HANS GRIBNAU., *The Code of Conduct for Business Taxation: An evaluation of an EU soft-law instrument*, pp. 67 e ss., esp.<sup>16</sup> 71 e ss., MARIA EDUARDA AZEVEDO, *Uma boa governação fiscal*, pp. 239 e ss..



que não deixam de suscitar uma intervenção estatal articulada envolvendo o contribuinte decisivo de diversos sujeitos que se encontram fora da estrutura burocrática da administração<sup>119</sup>.

Essa transformação tem sido bem evidenciada no nosso tempo, e a sua percepção tem estado na origem de diversas abordagens dogmáticas a partir das quais se vem fazendo apelo a um “*renew deal*”<sup>120</sup>, apresentado como uma alternativa de superação do tradicional modelo de

---

No entanto, mas sem obnubilizar que a matéria em causa cruza-se com as dimensões problemáticas atrás referidas, o aspeto que, em maior medida, permite o encontro da *governance* com o direito fiscal tem sido referido à metamorfose do relacionamento entre as administrações tributárias e os contribuintes – cf., para além dos autores atrás citados, M. T. SOLER ROCH, *Tax administration versus taxpayer – A new deal?*, pp. 282 e ss., J.A. ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas*, pp. 23 e ss., J. IGLESIAS CAPELLAS, *Proposta de bones pràtiques en la relació administració-contribuent en base a l'actual Lei General Tributària*, pp. 3-6, HUGO VOLLEBREGT, *From red tape to red carpet: How the Netherlands has changed the traditional dispute landscape for tax issues*, pp. 165 e ss., LESLIE BOOK, *A new paradigm for IRS guidance: Ensuring input and enhancing participation*, pp. 19 e ss., DUNCAN BENTLEY, *The rise of “soft law” in tax administration – Good news for taxpayers?*, pp. 32 e ss., DANSHERA CORDS, *“Let’s get together: Collaborative tax regulation*, pp. 49 e ss., JEFFREY OWENS, *The “Enhanced Relationship”: A challenge for revenue bodies and taxpayers*, pp. 351 e ss., JO’ANNE LANGHAM e NEIL PAULSEN, *Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust with the community*, pp. 378 e ss., MICHAEL D’ASCENZO, *Global trends in tax administration*, pp. 81 e ss., e, obviamente, os textos da OCDE: *Study into the role of tax intermediaries* (2008), *Right from the start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises* (2012), *Together for better outcomes – Engaging and involving SME taxpayers and stakeholders* (2013), *Co-operative compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (2013), *Relación o cumplimiento cooperativo tributario* (2015).

<sup>119</sup> Retoma-se, neste ponto, o texto de RAINER PITSCAS, *Neues Verwaltungsrecht im reflexiven sozialen Rechtsstaat*, pp. 33 e ss., esp.<sup>16</sup> 35-38, no qual o Autor reflete sobre as diferentes fases de transformação do Estado e o seu reflexo sobre o processo de evolução do direito administrativo, opondo à já mencionada máxima de Otto Mayer – “*Verwaltungsrecht besteht, Verfassungsrecht vergeht*” – a “*Reflexivität des Verwaltungsrechts*”. Nesse processo, identifica-se uma crescente abertura das normas legais e que, por essa via, “a administração está cada vez menos incumbida da concretização de um efeito jurídico diretamente decorrente do enunciado legislativo”, concluindo Pitschas que o “*Verwaltungsrecht allein garantiert die ‘lückenlose’ Entscheidung des konkreten Problemfalles nicht mehr*”. Nesse contexto, a cooperação, a organização e o procedimento de concretização da lei, muitas vezes através de formas de realização híbridas (“*hybride Durchführungsformen*”), tem vindo a fortalecer uma função *dirigiva* em conformidade com uma *governança colaborativa*.

<sup>120</sup> Tal como referido por ORLY LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, pp. 263 e ss., a emergência desse modelo de governança resulta de uma conjugação de teorias, onde o Autor inclui o “*reflexive law*”, de Gunther Teubner, a ideia de “*soft law*”, tal como considerada por David e Louise Trubek, a “*collaborative governance*”, de Jody Freeman, o “*democratic experimentalism*”, de Roberto Mangabeira Unger, a “*responsive regulation*”, de Ian Ayres e John Braithwaite, a “*outsourcing regulation*”, de Dara O’Rourke, o “*reconstitutive law*”, de Richard Stewart, o “*post-regulatory law*”, de

“*command and control*” por um modelo de *governança*, através do qual se pretendem redefinir as interações entre o Estado e a sociedade, pela abertura de espaços de comunicação, participação, colaboração e co-operação e tendo como premissa a constatação *de que eficiência económica e legitimidade democrática não são opostos excludentes*<sup>121</sup>, mas dimensões que podem, a final,

---

Teubner, a “*revitalizing regulation*” de Daniel Barber, o “*regulatory pluralism*”, de Neil Gunningham e Darren Sinclair, a “*decentering regulation*”, de Julia Black, a “*meta-regulation*”, de Bronwen Morgan, o “*contractarian law*” de David Dana, a “*communicative governance*”, de Jan Kooiman, a “*negotiated governance*” de Kimberly Krawiec, os “*destabilization rights*”, de Charles Sabel e William Simon, a “*cooperative implementation*”, de Douglas Michael, a “*interactive compliance*”, de Jay Sigler e Joseph Murphy, os “*public laboratories*”, de James Liebman e Charles Sabel, a “*deepened democracy and empowered participatory governance*”, a “*pragmatic lawyering*”, de William Simoin, a “*nonrival partnership*” de Martha Minow e a “*daring legal system*”, da mesma autora.

Sobre a epifania da “*new governance*” e o seu carácter positivo e reflexivo como condutor fundamentante e operacional do “*renew deal*”, ORLY LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, pp. 362-363, refere que, em vez de uma abordagem opositiva, esta perspetiva parte de uma visão positiva que aproveita diversos elementos dogmáticos de várias escolas doutrinárias, muitas de carácter oposto, permitindo uma convergência relativamente a temas diferenciados como privatização e teorias democráticas. Para a Autora, a reflexividade dessa teoria, na esteira de Teubner, dá azo a uma hibridização teórica que se denota no meio académico em desfavor das posições clássicas da ordenação de comando e controlo sem, no entanto, cair numa descontrolada liberalização. Trata-se, assim, de uma *terceira via* entre uma “*state-based, top-down regulation*” e uma devolução às “*market-based norms*” ou, mais precisamente, à “*market non regulation*”; entre a centralizada regulação de comando e controlo e o livre contratualismo individual, visando, desse modo, transcender o debate entre as dicotomias da “*regulation*” versus “*deregulation*” e “*legal directive*” versus “*spontaneous market behaviour*”. Para uma síntese das posições essenciais da “*new governance*”, v. LEIGH OSOFSKY, *Some realism about responsive tax administration*, p. 126.

<sup>121</sup> Aspeto que é particularmente enfatizado na reflexão crítica sobre o *New Public Management*, a partir da perspetiva do *New Public Service* e do seu “*think strategically, act democratically*”, o qual assenta na ideia de que as políticas e os programas públicos podem ser mais eficaz e responsabilmente atingidos através de esforços coletivos e de processos colaborativos, cabendo ao executivo um papel fundamental na criação ativa de arenas ou pólos discursivos de modo a que as soluções sejam geradas através de procedimentos transparentes e participados. Nessa linha, Autores, reconhecendo que existe uma considerável aceitação de que um “diálogo público potenciado” é essencial para restaurar um sentido de legitimidade no terreno da administração pública, sustentam um profícuo entrelaçamento entre cidadãos e administração através de um compromisso recíproco que permita a construção de consenso e não a imposição de soluções autoritárias – Cf., JANET V. DENHART e ROBERT B. DENHART, *The New Public Service – Serving, not Steering*, p. 192 e ID., *Public administration – An action orientation*, pp. 138 e ss.

Também ORLY LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, pp. 363-364, refere explicitamente este aspeto como um ponto fulcral do *Renew*

e numa lógica de “*together for better outcomes*”<sup>122</sup>, robustecer-se reciprocamente <sup>123</sup>, o que, por seu turno, conduz à afirmação de um princípio de ação em que as partes reconhecem a

---

*Deal* e dos princípios da *new governance* inerentes à *democratização* por via da participação dos “administrados”: “[a] key promise of the Renew Deal is its explicit suggestion that economic efficiency and democratic legitimacy can, under certain conditions, point in the same direction. Governance principles can increase both efficacy and accountability, thereby restoring the legitimacy of the legal regime. Governance is efficient because it encompasses multiple arenas and mechanisms by which to learn, adapt, and improve. It is democratic because it encourages the participation of more citizens and attention to more interests in legal processes”. No mesmo sentido, advogando a maximização de ambos os objetivos – “*efficacy and legitimacy*” – no domínio da *Collaborative governance*, JODY FREEMAN, *Collaborative governance in the administrative state*, p. 4 e pp. 34 e ss., retém que um modelo de procedimento administrativo orientado para uma ótica de “*problem-solving*” e em que exista uma efetiva partilha de responsabilidades entre atores públicos e privados, serve de forma majorada os objetivos da “*efficacy and legitimacy*” [p. 4]. A mesma proposição é reiterada por GUSTAVO JUSTINO DE OLIVEIRA e CRISTIANE SCHAWKA, *A administração consensual como a nova face da administração pública no séc. XXI: Fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação*, pp. 303 e ss., que, ao referirem a existência de “potencialidades positivas para o emprego do consensualismo administrativo”, concordam com Enzo Roppo, ao afirmar que “a procura e a promoção do ‘consenso’ dos ‘administrados’ significam desenvolvimento da sua activa e consciente ‘participação’, na qual, por sua vez, se encontra um pressuposto de democracia e, ao mesmo tempo de eficiência do procedimento administrativo [p.313].

<sup>122</sup> A expressão “*Together for better outcomes*” foi colhida do título do trabalho do *Forum on Tax Administration* da OCDE – *Together for better outcomes – Engaging and involving SME Taxpayers and Stakeholders* –, publicado em 2013, dois anos após a publicação, também pela OCDE, do estudo *Together for better public services: Partnering with citizens and civil society*. Em ambos, encontra-se sob reflexão o envolvimento e a participação dos “administrados” na resolução dos problemas tradicionalmente encomendados à administração e a importância dessa co-operação na atualidade não só em termos de redução de custos e melhoria dos resultados, mas também enquanto factor que permite determinante de uma “*enhancing accountability and democratic governance*”. No contexto, a mobilização da expressão não é, pois, indiferente ao sentido que lhe vai aqui atribuído e que, de igual modo, se encontra subjacente às conclusões que são partilhadas nas referidas publicações.

<sup>123</sup> Cf. ORLY LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, p. 297: “*the governance model thus views traditional patterns of hierarchical top-down regulatory control as obsolete. It advocates instead the adoption of cooperative governance based on continuous interaction and sharing of responsibility. It signifies a move to partnership, to horizontal relationships, and to two-way communications*”.

Esta ideia é, justamente, o *core* da administração fiscal cooperativa, na sua dimensão de *horizontal* ou *meta-monitoring*. Mais, essa conclusão é apresentada tendo em consideração algumas das características deficitárias tradicionais do “modelo tradicional”, que podem projetar-se, inequivocamente, também, na esfera do direito fiscal: os interessados são vistos como meros objetos destinatários da regulamentação, a informação ascende de forma seletiva para o topo, enquanto que as decisões são tomadas *top-down*, segundo parâmetros

necessidade de trabalhar conjuntamente num processo participado e “horizontal” de partilha da informação com vista a uma mais eficiente e democrática de resolução dos problemas, projetada em resultados mais consensualizados e aceites pela generalidade dos seus destinatários<sup>124</sup>.

Esse *renew deal* pretende, assim, evidenciar a necessidade de se estabelecer e aproveitar um substrato relacional que assente na interação dialógica de uma administração aberta com capacidade para mobilizar uma cidadania ativa com vista a uma efetiva implementação do interesse público, que vá para além dos mecanismos de legitimização formal – “*ununterbrochene Legitimationskette*” – de imposição *top-down*, e se afirme como a melhor solução possível no âmbito do corredor da juridicidade<sup>125</sup>, o que passa por reconhecer que o grau de complexidade que atingem os problemas sociais – num horizonte em que proliferam *risks* pouco compatíveis com programas legais abstratos de formulação apriorística nascidos com uma imanente obsolescência reativa e condenados a uma ordenação *ossificada[ora]*<sup>126</sup> –, exige uma

---

rígidos e que impedem a recolha, tratamento e consideração de um manancial de informação relevante para o seu acerto, projetando para a frente e, em princípio, para outra esfera de poder, a discussão sobre os pressupostos de facto e de direito ponderados pela administração. Nessa medida, considera-se que “*the regulatory model promotes adversarial relations, mutual distrust, and conflict*” [*idem*].

<sup>124</sup> Segundo ORLY LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, p. 299, “*a shift from adversarial legalism to collaboration entails a move from an image of win-lose situations to a win-win environment*”, o que implica a superação de um modo de atuação administrativa que se desenvolva no contexto de um ambiente de “*all or nothing*”, em que “*the winner takes it all*”, e em que se guardam “os trunfos” da informação para o final, com a consequência de tornarem imprestável todo o procedimento a montante ou de, por outro lado, arrastarem para jusante uma disputa contraditória de posições extremadas, que, inevitável e invariavelmente, acaba por arrastar meios administrativos e financeiros escassos para um desfecho em que, para além da instabilidade e da incerteza e da falta de segurança, será sempre tardio para qualquer um dos sujeitos. No mesmo sentido, v. JANET V. DENHART e ROBERT B. DENHART, *The New Public Service – Serving, not Steering*, pp. 83 e ss..

<sup>125</sup> Administração aberta e cidadania ativa são, obviamente, componentes estruturais indissociáveis do Estado cooperativo, que, deste modo, pode considerar-se, acompanhando FERNANDO SERRANO ANTÓN, *Cliente o contribuyente?*, p. 81, um “Estado Relacional” onde não faltam razões para desconfiar de um ineficiente e pouco funcional aparato burocrático.

<sup>126</sup> A palavra é mobilizada no âmbito do direito administrativo norte-americano como crítica ao processo formalizado, rígido e burocrático de *rule making*, tendo em vista a possibilidade de escrutínio judicial. Concluindo pela crescente ossificação da regulamentação americana e propondo vias para a sua superação, entre as quais situa o *Negotiated Rulemaking Act of 1990*, cf. THOMAS O. MCGARITY, *Some thoughts on*

função pública que tenha capacidade de absorver, tratar e mobilizar informação através de procedimentos abertos a uma participação qualitativa com potencial verdadeiramente conformador das soluções mais adequadas e dos resultados que aparentem maior solvabilidade ao nível da implementação<sup>127</sup>.

---

*"Deossifying" the rulemaking process*, pp. 1385 e ss.; sobre o papel, o volume e a importância das agências administrativas na criação de normas, v. JASON WEBB YACKEE e SUSAN WEBB YACKEE, *Testing the ossification thesis: An empirical examination of federal regulatory volume and speed, 1950-1990*, pp. 1414 e ss.; e, sobre a participação dos cidadãos perante as novas tecnologias, v. CARY COGLIANESE, *The internet and citizen participation in rulemaking*, pp. 33 e ss., e ID., *E-Rulemaking: Information technology and the regulatory process*, pp. 353 e ss.; em geral, sobre as mudanças provocadas, no âmbito do Estado regulador e o processo de *rule making*, v. RICHARD H. PILDES e CASS R. SUNSTEIN, *Reinventing the regulatory state*, pp. 7 e 22.

Relativamente ao problema no âmbito fiscal, com referência ao sistema norte americano, v. DANSHERA CORDS, *"Let's get together": Collaborative tax regulation*, pp. 49 e ss., KRISTIN E. HICKMAN, *The promise and the reality of U.S. Tax administration*, pp. 39 e ss. e LESLIE BOOK, *A new paradigm for IRS guidance: Ensuring input and enhancing participation*, pp. 2 e ss..

<sup>127</sup> É nesse pressuposto que se reconhece, com generalidade, uma incapacidade dos esquemas jurídicos tradicionais darem resposta à "nova fase da modernidade actual", que exige uma flexibilidade e dinamismo incompatível com a imposição de normas através de um aparato administrativo burocrático: «*Where society demands flexibility and dynamism, the state offers bureaucracy and rules. Where society requires legal instruments that are almost self-implementing, the states builds an elaborate oversight apparatus. While societies need a legal system that induces self-reflexion toward "sustainable behavior, the state maintains a legal strategy of forcing desired behavior from outside the firm, through threats of exposure and punishment*» — Daniel J. Fiorino (1999:464-467). Assumindo esta reflexão, ORLY LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, p. 77, conclui que o mundo atingiu um grau de complexidade tal que impossibilita a manutenção de uma estrutura jurídica centralizada num modelo *top-down* de *control-and-command* de carácter impositivo e exclusivamente radicado numa *expertise* burocrática e desfasada da realidade.

A mesma linha de raciocínio é seguida por LUCIANO PAREJO ALFONSO, *Transformación y reforma del derecho administrativo en España*, pp. 385-402, ao reconhecer que o direito não opera só como "factor de estabilização", mas contém, igualmente, "potencialidades de inovação", que devem ser inseridas no edifício do direito administrativo, perante "a rápida evolução da sociedade actual altamente dependente da ciência e da tecnologia e geradora de riscos de dimensões e consequências até há pouco desconhecidas", e a incapacidade dos esquemas tradicionais estabelecidos para "reagir com prontidão às novas exigências postas pelas transformações sociais". Trata-se, de resto, de um dos motivos pelos quais Eberhard Schmidt-Aßmann destaca a necessidade de *flexibilidade e abertura à inovação do direito administrativo* perante uma composição social que se encontra, como refere RAINER PITSCHAS, *Neues Verwaltungsrecht im reflexivem sozialen Rechtsstaat*, p. 35, num "processo de constante movimento e transformação", suscitando problemas cada vez mais complexos e globais, razão pela qual, "se o direito se centrasse excessivamente ou se esgotasse na função estabilizadora

Nesse contexto, em que se vislumbra uma *reinvenção* da atuação administrativa “*from hierarchy to participation and teamwork*”<sup>128</sup> e se constata, *et pour cause*, uma expansão da atuação cooperativa, que passa a entender a interação perante do Estado com os actores sociais como um seu indefetível pressuposto ou condição operativa, reconhece-se uma importância crucial à estruturação de “redes de relações de cooperação”, que disponibilizem um fluxo permanente de informação atualizada com vista a uma mais eficiente e racional identificação e resolução dos problemas através de fórmulas de atuação não exclusivamente autoritárias<sup>129</sup>, e, do mesmo passo, reconhece-se a insuficiência de um direito administrativo inspirado pela tradição formalista do Estado de direito de Otto Mayer para lidar com problemas que ultrapassam o problema da tutela de direitos individuais e requerem uma escolha otimizada entre várias possibilidades de opção, a superação de conflitos através do consenso e da cooperação e a proteção de bens jurídicos não individuais<sup>130</sup>.

---

que lhe é inerente, correria o perigo de obstaculizar as reformas necessárias que a sociedade reclama ou de ver-se superado pela pressão das mudanças” – v. EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, p. 27.

<sup>128</sup> DAVID OSBORNE e TED GAEBLER, *Reinventing Government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*, pp. 250 e ss.. Este é um dos dez “princípios” com base nos quais os Autores elaboram um novo enquadramento para a atuação da administração pública.

<sup>129</sup> Neste ponto, seguem-se, no essencial, as reflexões de EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 174-176, onde o Autor assinala o “notável crescimento da ação cooperativa”, muito por força da política de privatizações que exigiu uma mutação dos instrumentos clássicos de intervenção em fórmulas de cooperação e consenso.

<sup>130</sup> Nestes termos, W. HOFFMANN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, p. 22, equacionou desde cedo a capacidade do direito administrativo clássico para lidar com as referidas matérias e com os casos em que a essência da atividade administrativa não é apreendida pelo jogo da ausência de vícios sindicados *ex post* pelo tribunal, mas radica na otimização da satisfação das reais necessidades coletivas mediante os recursos postos à disposição da administração e no quadro das possibilidades oferecidas pelo direito. Nas palavras do autor: “[...]ilustrativamente continua a faltar uma penetração do direito administrativo geral pelos impulsos da administração de infraestruturas” [p. 20]. V., também, sobre o tema, LUCIANO PAREJO ALFONSO, *Transformación y reforma del derecho administrativo en España*, p. 437.

A reinvenção do papel do Estado e, *et pour cause*, da administração constitui um *leitmotiv* para o movimento de “reforma”, “transformação” e “reinvenção” do próprio direito administrativo<sup>131</sup>.

No centro desse desenvolvimento dogmático, encontra-se a evolução de uma perspectiva centrada no controlo da administração e na tutela dos direitos individuais para uma outra que, sem abrir mão dessa dimensão garantística, se preocupa com a produção jurídica, a sua efetivação e a *capacidade real* do direito para a resolução de problemas, com destaque, neste âmbito, para as propostas da ciência jurídico-administrativa alemã, a *Neue Verwaltungsrechtswissenschaft*, sobre a reconstrução sistemática do direito administrativo, assentes na passagem de um direito administrativo do “semáforo encarnado” ou da “proibição de circulação”, associado a “uma maquinaria que determine a legalidade ou ilegalidade” no sentido de verificar se as “proibições de trânsito” foram respeitadas, a um direito administrativo “do ‘semáforo verde’ e dos ‘sinais de orientação’ ou ‘recomendação’”, que permita “recomendar uma rota” e se assuma como critério positivo “de ‘ação eficaz’, de ‘regulação adequada’, [e] de prestação efetiva’ de serviços essenciais”<sup>132</sup>. Nas palavras de *Eberhard Schmidt-Aßmann*, “[d]as Verwaltungsrecht erfüllt also einen Doppelauftrag: Disziplinierung und Effektivierung des Verwaltungshandelns”<sup>133</sup>.

---

<sup>131</sup> Note-se que, efetivamente, o tema da “reinvenção”, cada vez mais presente nos escaparates do direito administrativo, está em muito ligado à superação de uma “*rigid, highly bureaucratized command-and-control regulation*”, seja sob o ponto de vista da eficiência, seja sob as deficiências que se lhe reconhecem em termos de procedimento democrático – v. RICHARD H. PILDES e CASS R. SUNSTEIN, *Reinventing the regulatory state*, pp. 3-10 e a já citada obra de DAVID OSBORNE e TED GAEBLER, *Reinventing Government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*, 1992.

Para além dessa observação, deve referir-se que a “modernização da administração constitui um motor para a reforma do direito administrativo”, como explicita MATHIAS RUFFERT, *The transformation of administrative law as a transnational methodological project*, pp. 23 e ss., dando conta de que esse processo de modernização pode ser dividido em duas partes: um primeiro momento visando *eficiência económica, privatização e desregulação*; e, um segundo de *transparência, administração aberta e orientação pelo cidadão*.

<sup>132</sup> A imagem, assaz expressiva, é de JAVIER BARNES, *Innovación y reforma en el derecho administrativo – Nota introductoria sobre la segunda edición*, p. 15.

<sup>133</sup> EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee. Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 16 e ss., considera mais desenvolvidamente essa temática, remetendo para a monografia de DANWITZ, *Verwaltungsrechtliches System*, p. 5 e pp. 45 e ss., onde se

De acordo com *Andreas Voßkuhle*, o ponto de partida para essa construção residiu na constatação de um “cenário comum de crise” do “velho e hierarquizado” direito ordenador, próprio da atividade administrativa de polícia e “caracterizado por proibições, comandos, autorizações, sanções, etc.”, que se evidenciava através da existência de um enorme “deficit” de implementação da regulamentação “vigente”, acompanhada da verificação de que “a administração, o mundo empresarial e os cidadãos cooperavam ativamente e conscientemente na busca de soluções de consenso para os problemas que se suscitavam”<sup>134</sup>. Essa realidade, acrescida da necessidade de a administração ter que lidar com crescentes fluxos de informação e conhecimento, de modo a poder adoptar a decisão correcta, e do “clima de reforma do próprio Estado com a consequente necessidade de se caminhar para um Estado ‘ativador’ baseado no compromisso com o cidadão”, determinou a emergência de um “novo direito administrativo” aberto à inovação, a novos conceitos interdisciplinarmente compostos, a novas estratégias de regulação, a novos cenários de tomada de decisões<sup>135</sup>, com a responsabilidade de, enquanto instrumento de *Steuerung*, “fornecer os meios, os instrumentos e as pautas que permitam uma efectiva implementação dos princípios legais e normas, usando recursos economicamente e adoptando decisões que gerem aceitação por parte dos seus destinatários”<sup>136</sup>.

É nesse ambiente discursivo que se assiste à ponderação da “*Verwaltungsrechtswissenschaft*” como *Steuerungswissenschaft* e ao equacionar do problema da

---

aborda, com maior desenvoltura, o problema da “*Doppelfunktionalität des Verwaltungsrechts als rechtliche Ordnung*”.

<sup>134</sup> V. ANDREAS VOßKUHLE, *The reform approach in the german science of administrative law: The “neue Verwaltungsrechtswissenschaft”*, pp. 147-149, *Id.*, *Sobre el método en el derecho administrativo*, pp. 99-105.

<sup>135</sup> V. LUCIANO PAREJO ALFONSO, *Transformación y reforma del derecho administrativo en España*, p. 434. Não se entra aqui na discussão, essencialmente teórica, relativa à referência a um “*neue Verwaltungsrecht*”, como transparece nas obras de Eberhard Schmidt-Aßmann, Andreas Voßkuhle e W. Hoffmann-Riem.

<sup>136</sup> Nesses termos, MATHIAS RUFFERT, *The transformation of administrative law as a transnational methodological project*, p. 11.



“*Steuerung durch Recht*”<sup>137</sup>, sob o pressuposto dogmático de que a ciência jurídica não pode deixar de ocupar-se das “condições de incidência das normas jurídicas nos seus respetivos sujeitos, dentro e fora da administração, assim como sobre as condições de incidência das medidas administrativas sobre o comportamento dos seus destinatários e dos terceiros afetados”, tomando em consideração e existência de um conjunto de factores – v.g. o pessoal, a organização, o procedimento, os recursos da administração – e de orientações normativas – v.g. a aceitação e a fundamentação das decisões administrativas – que, na ótica de uma atuação administrativa desperta para os resultados da sua ação, jamais podem ser marginalizados enquanto elementos determinantes da implementação normativa, apesar de estarem em causa dimensões cuja ponderação escapa ao “arsenal negativo do direito sancionatório” e à lógica binária da legalidade versus ilegalidade<sup>138</sup>.

Assim, de acordo com a “*neue Verwaltungsrechtswissenschaft*”, a missão do direito administrativo, enquanto “*Steuerungsinstrumente*”, passa por orientar ou dirigir a atuação administrativa em busca da melhor solução possível dentro do “corredor da juridicidade” e não apenas definir a fronteira dessa atuação circunscrevendo-a à mera observância dos limites legalmente impostos, sendo para tal necessária a consideração de um conjunto de parâmetros norteadores da ação administrativa, entre os quais podem referir-se, para lá do cânone incontornável da legalidade, v.g., a *eficiência*, a *transparência*, o *consenso* ou a *aceitação* dos destinatários da medida, a *capacidade de inovação*, etc...<sup>139</sup>

---

<sup>137</sup> Relativamente aos problemas referidos, remete-se para EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 18-31.

<sup>138</sup> Nesta parte, acompanham-se de perto as observações de W. HOFFMANN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, pp. 22 e ss. Note-se que as considerações do Autor devem ser tomadas como aspectos de reflexão necessária ao nível da ciência jurídica, verificando que “o direito administrativo atual se dirige predominantemente ao resultado das decisões, mais do que ao procedimento decisório e de implementação”.

<sup>139</sup> Cf. EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, pp. 93-94.

Salientando alguns dos pontos cardeais que a “*neue Verwaltungsrechtswissenschaft*” aporta 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 acção”, 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 acção administrativa”; b) “Do enfâse 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 acção administrativa”; c) “De uma compreensão da ciência do direito cujo objecto consiste na interpretação de textos jurídicos, a uma ciência que ofereça *soluções* e critérios para a adopção de decisões e à eleição de acções a realizar”; d) “Do acento no acto 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 resolutive perante os problemas”; e) “Do entendimento da lei como limite da acção administrativa, a uma mais ampla concepção da lei como instrumento e garante de uma maior qualidade normativa”; f) “De uma perspectiva descritiva da administração, ao enfâse 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 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”<sup>140</sup>.

---

<sup>140</sup> Esta síntese esquemática encontra-se em EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, pp. 93-94. Mais resumidamente, EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 18, havia salientado quatro pontos referenciais: a vinculação à lei e a

Paralelamente, reconhece-se a incapacidade de uma dogmática da execução (*Vollzugsdogmatik*) para concretizar o modelo de atuação da administração perante realidades normativas onde existam conceitos legais e pressupostos de facto abertos (*“offene Gesetzesbegriffe und offene Tatbestandsstrukturen”*), cláusulas que impliquem ponderação de bens e valores (*“Abwägungsklauseln”*), o estabelecimento de finalidades, objetivos ou garantias de resultado (*“Zieldirektiven”*) ou, ainda, perante habilitações legais que atribuem à administração uma margem de apreciação e de valoração (*“Einschätzungsermächtigungen”*), exemplos que servem a conclusão de que a administração é, em muitas ocasiões, mais dirigida pela lei (*“gesetzesdirigierten Verwaltung”*), através de uma programação legal de carácter finalista – mediante normas que estabelecem finalidades, princípios, objetivos a alcançar, garantias de resultado – do que uma máquina de execução subsuntiva de conteúdos predeterminados, pelo que, sobretudo nesses casos, o direito administrativo não pode subestimar os “critérios de correção” que permitam alcançar a melhor solução possível para o caso concreto, o que passa pela criação de parâmetros de conduta e práticas de atuação que permitam uma melhor decisão administrativa, na prossecução do resultado visado. Na hora de garantir a realização do interesse público, importa, conseqüentemente, que tomar em consideração um conjunto de orientações normativas que condicionam a atuação administrativa, tais como a eficiência, a participação e o consenso<sup>141</sup>.

---

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>141</sup> Nessa medida, ANDREAS VOßKUHLÉ, *The reform approach in the german science of administrative law: The “neue Verwaltungsrechtswissenschaft”*, pp. 171-176, acentua a importância de “criar procedimentos que facilitem a implementação desses parâmetros, a interação e complementaridade entre todos eles e a aquisição de experiências, num processo de constante aprendizagem”.

Também LUCIANO PAREJO ALFONSO, *Transformación y reforma del derecho administrativo en España*, pp. 408-410, evidencia, igualmente, que o direito não pode predeterminar a ação administrativa com critérios

Esta perspectiva de configuração da ciência jurídico-administrativa, polarizada na efetividade da ação administrativa, em sintonia com a ideia de um Estado cooperativo e com a emergência de um “direito da colaboração público-privada”, tem, contrariamente ao que poderia

---

exclusivamente jurídicos e, na medida em que o “programa normativo” compreende o plano da realidade a configurar, o cumprimento da tarefa administrativa vai para além do respeito pelos limites jurídicos impostos. Segundo o Autor, “impondo-se à administração o cumprimento efetivo das suas atribuições, há-de dirigir necessariamente essa atuação com critérios de um espectro mais amplo, que inclua a eficácia, a eficiência, a aceitabilidade social, a viabilidade ou factibilidade e, em suma, a otimização”, o que pressupõe a superação da premissa segundo a qual “a correção ou regularidade da ação administrativa é idêntica à estrita legalidade”. Do mesmo passo, o reconhecimento da existência de critérios de decisão de natureza não estritamente jurídica de modo a possibilitar uma atuação flexível e casuística da administração comporta a superação do esquema binário poder vinculado/poder discricionário, possibilitando que se considere com êxito o problema dos âmbitos de decisão administrativa conforme o direito, estruturando juridicamente todos os factores relevantes para a decisão administrativa.

Por seu turno, referindo-se a um “*carácter otimizador da ação administrativa*”, W. HOFFMANN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, p. 37, sustenta que, mesmo no âmbito de uma margem de decisão disponibilizada pelo legislador, a administração “não deve escolher arbitrariamente uma das opções possíveis, dado que lhe cabe a função de promover o preenchimento dessas margens de forma adequada à norma, e, assim, da ‘melhor forma possível’, otimizando, em especial os interesses” em causa. Assim, diferentemente do que sucede no âmbito de um controlo *negativo*, recai sobre a administração uma vinculação “do princípio ao fim” de atuação de acordos com critérios *positivos*, como se exemplifica com a exigência de correção da ponderação administrativa nos casos em que haja lugar à intervenção do princípio da proporcionalidade, a qual não se cinge à proibição da desproporcionalidade. Em suma, para Hoffmann-Riem, as “normas de comportamento e as habilitações de carácter otimizador colocam em evidência a necessidade de distinguir entre mera legalidade, no sentido da inexistência de vícios, e “correção”, no sentido de uma execução otimizadora e, em todo o caso, adequada ao correspondente mandato de atuação”.

Com esses critérios de correção, pretende-se que o salientar a insuficiência da consideração isolada do parâmetro da legalidade para garantir a otimização da ação administrativa e, concomitantemente, colocar em evidência outras dimensões que permitem fazer referência à *qualidade* da ação administrativa, numa ótica de “resultados e objetivos, ou seja, de otimização” – v. JAVIER BARNES, *Sobre el procedimiento administrativo: evolución y perspectivas*, p. 324 – , em sintonia com o dever de uma *boa administração*, na medida em que este “conceito põe em relevo uma preocupação contemporânea pela *qualidade da atividade administrativa*” – v. JULI PONCE SOLÉ, *La calidad en el desarrollo de la discrecionalidad reglamentaria: Teorías sobre la regulación y adopción de buenas decisiones normativas por los gobiernos y las administraciones*, p. 89 e pp. 99 e ss., defendendo que o objetivo da qualidade deve estender-se, por imposição constitucional do dever de boa administração, à produção de atos jurídicos formalizados”, o que constitui, como sustentou CERULLI IRELLI, *La simplificación de la acción administrativa*, pp. 248 e 249, citado por Ponce, uma alteração cultural que constitui uma “verdadeira e própria revolução” no paradigma da ação administrativa.

pressupor-se numa representação unidimensional da administração fiscal maioritariamente centrada na fiscalização sucessiva do cumprimento das normas tributárias, inegáveis méritos, transponíveis para o domínio do direito fiscal, entre quais se destacam o diálogo com outras ciências sociais na abordagem, consideração e resolução dos problemas jurídicos<sup>142</sup>, a necessidade de tomar em consideração “*anderen normativen Orientierungen*” que condicionam a atuação administrativa<sup>143</sup>, a importância do consenso ou da disponibilidade para aceitar as decisões e a existência de meios alternativos de decisão<sup>144</sup>, a importância do procedimento enquanto factor de correção da decisão, a importância da participação enquanto factor de legitimidade e de instrumentos de advertência<sup>145</sup>, informação, recomendação, mediação, compromisso, orientação, acordo ou de outras “formas suaves” de interação público-privadas.

Relativamente ao primeiro aspecto, acompanhando *Mathias Ruffert*, cumpre ressaltar que, no âmbito de uma perspectiva de *Steuerung*, “se a eficiência, a economia e a aceitação estão envolvidos”, devendo o direito fornecer os instrumentos para uma efetiva implementação das regras legais, então “os resultados da investigação no âmbito das ciências sociais devem ser

---

<sup>142</sup> Nesse sentido, v. ANDREAS VOßKUHLE, *The reform approach in the german science of administrative law: The “neue Verwaltungsrechtswissenschaft”*, pp. 171-176, acentua a importância da interdisciplinaridade do direito administrativo perante outras ciências sociais. O tema é tratado com desenvolvimento na terceira parte da obra editada por MATTHIAS RUFFERT (ed.), *The transformation of administrative law in Europe*, pp. 145 e ss., onde, entre outros contributos, é possível encontrar o texto de W. HOFFMANN-RIEM, *The potential impact of social sciences on administrative law*, pp. 203 e ss., onde defende a necessidade de uma abertura *trans- e interdisciplinar* por parte dos operadores jurídicos aos conhecimentos possibilitados pelas ciências económicas e sociais.

<sup>143</sup> Nesse sentido, EBERHARD SCHMIDT-AßMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 48 e 201 e ss., e, por remissão deste Autor, v. W. HOFFMANN-RIEM, *Innovation und flexibilität*, pp. 9 e ss.

<sup>144</sup> V. ANDREAS VOßKUHLE, *Die Reform des Verwaltungsrechts als Project der Wissenschaft*, pp. 454 e ss., EBERHARD SCHMIDT-AßMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 48 e 201 e ss., e, por remissão deste Autor, v. W. HOFFMANN-RIEM, *Innovation und flexibilität*, pp. 9 e ss.

<sup>145</sup> Referindo-se à informação, recomendação e advertência como tarefa administrativa e como conceito jurídico, v. ROLF GRÖSCHNER, *La ilustración del público como una tarea de la administración*, pp. 135 e ss.

considerados”<sup>146</sup>. Neste sentido, retém-se que o desempenho dos poderes públicos, *principaliter* ao nível da formulação de uma dada disciplina normativa de ação, está essencialmente dependente, face à exponencial complexidade e dinâmica da estrutura social, de um conhecimento *in fieri* e, com este, da existência de um suporte informativo organizado e sistematicamente tratado, que permita o estabelecimento de “normas” flexíveis, situacionais, revisíveis e, em certa medida, “inteligentes”, como refere Andreas Voßkuhle, em momento exatamente antecedente à conclusão de que “a tradicional estrutura burocrática e hierarquizada da administração não aparenta ter capacidade de assegurar um suficiente fluxo de informação” para a resolução dos problemas atuais<sup>147</sup>, no que se cumpre, ademais, a premonição de Harlan Cleveland: “*the global information explosion would lead to the twilight of hierarchy*”<sup>148</sup>. Nessa ótica, o recurso às ciências económicas e sociais tornou-se inevitável, seja pela introdução de análises de custo-benefício ou de sistemas de incentivo, seja pela investigação em matérias como

---

<sup>146</sup> V. MATHIAS RUFFERT, *The transformation of administrative law as a transnational methodological project*, pp. 11 e ss..

<sup>147</sup> Acompanha-se, aqui, de forma próxima, o texto de ANDREAS VOßKUHLE, *The reform approach in the german science of administrative law: The “neue Verwaltungsrechtswissenschaft”*, pp. 102 e ss.

<sup>148</sup> Esta última referência consta de JANET V. DENHART e ROBERT B. DENHART, *The New Public Service – Serving, not Steering*, p. 85, sendo enquadrada na perda governativa do monopólio da informação que, atualmente, se encontra desagregada, apesar de ser cada vez mais acessível às populações e destas a poderem mobilizar com um grande impacto.

A este propósito cumpre realçar o recente desenvolvimento da *sociedade da informação* produzido pelas novas “tecnologias” como canais de informação e comunicação, em particular a digitalização da informação eletrónica que permite a transmissão de dados e o intercâmbio de informações, quase sem limites e em tempo real, passando a informação a ser uma dimensão essencial no âmbito do direito administrativo, como resulta dos trabalhos de Rainer Pitschas, onde se assume que a informação, enquanto “oxigénio da sociedade” e “conhecimento” representam um forte impulso para a reformulação do direito administrativo, sendo que “o desenvolvimento da sociedade da informação reclama uma comunicação aberta e sem fronteiras, mercados abertos, livre circulação de dados e proteção de dados pessoais, tudo isto no âmbito de relações interativas, num mundo globalizado, dominado pela internet”, reclama uma regulamentação que o Autor considera como um “*processo dinâmico de criação jurídica*” – cf., RAINER PITSCHAS, *Derecho administrativo de la información – La administración pública y el tratamiento de la información y del conocimiento em la era del gobierno electrónico y de la web 2.0*, pp. 189 e ss.; também sobre a mesma questão, mas numa perspetiva procedimental, v. RICARDO GARCÍA MACHO, *Procedimiento administrativo y sociedad de la información y del conocimiento*, pp. 187 e ss..

a resolução de problemas através de negociação ou de como promover a aceitação, esse contributo começa a ser institucionalizado no âmbito da interação entre a administração e particulares, aportando ao direito administrativo um novo modelo compósito de atuação<sup>149</sup>.

No que concerne à relevância de orientações normativas e à importância do consenso ou aceitação no âmbito das decisões administrativas, pressupõe-se que, em diversos âmbitos materiais, a ação administrativa depende, em larga medida, da vontade de cooperação e de implementação de outros organismos, mas sobretudo, dos sujeitos privados afetados pelas decisões.

Nessa base, *Hoffmann-Riem* considera que “a vontade de cooperação e de implementação não se alcança, apenas, através da observância de vínculos jurídicos e da ameaça de sanções”, sendo tanto ou mais importante do que esse modo de atuação a aceitação da decisão<sup>150</sup>. Para o Autor, a administração não pode atuar a partir de um “conceito paternalista de

---

<sup>149</sup> ANDREAS VOßKUHLE, *The reform approach in the german science of administrative law: The “neue Verwaltungsrechtswissenschaft”*, p. 105, refere que essa “conetividade” com as ciências sociais veio crescer e parcialmente substituir a perspectiva do método jurídico tradicional, conduzindo a um maior número de instrumentos técnicos disponíveis: “*clearly defined modes of action (e. g. administrative act, public law contract), legal terms and clearly specified institutions (e. g. primacy of law, provision of legality, discretion, indeterminate legal concept, individual public law) and dogmatised legal principles (e. g. the principle of proportionality, legitimate expectations) were now joined by new areas of attention (e.g. implementation, innovation), interdisciplinary composite terms [Verbundbegriffe] (e. g. efficiency, information, communication), new strategies of regulation (e. g. economisation, proceduralisation, privatisation) and situations of choice (e. g. instrumental choice, institutional choice, regulatory choice)*”.

<sup>150</sup> Para além de W. HOFFMANN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, pp. 37 e ss., EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 102 e ss., v. THOMAS WÜRTENBERGER, *Aceptación a través del procedimiento administrativo*, pp. 313 e ss.. Este Autor refere que a problemática da aceitação das decisões administrativas constituiu uma matéria que até à data (1993) se encontrava excluída dos tratados de direito administrativo, o que se justificaria pelo facto dos cidadãos poderem reagir judicialmente perante as decisões administrativas “inaceitáveis”. Porém, *Thomas Würtenberger* considera ser necessário “diferenciar claramente entre a aceitação dos atos da administração e a sua legalidade”. Assim, “desde o ponto de vista da psicologia jurídica, a aceitação é uma questão de valoração individual: o cidadão pode considerar que uma decisão da administração é jurídica e objetivamente correta, defensável e, inclusivamente, aceitável, ou, pelo contrário, errônea e inaceitável. A margem de valoração da aceitação dos atos administrativos abarca uma escala que vai desde os que sejam corretos até aos que sejam meramente aceitáveis, englobando-se aí tantos os âmbitos do

base” que lhe confira um *status* ou uma prerrogativa especial de instância mais habilitada a realização da ponderação prudencial dos interesses em causa. Pelo contrário, “num Estado democrático de direito, a otimização, quando persegue o objetivo de alcançar, dentro do possível, um consenso, constitui um mandato constitucional”, pelo que a “preocupação da administração por encontrar aceitação entre os interessados revela, pois, uma alterada qualidade da decisão, que representa um *plus* – uma mais-valia – em face de uma decisão livre de vícios formais e ainda que estatuída unilateralmente”, podendo considerar-se, nesse trilha argumentativo, que o consenso é um elemento de correção da própria decisão que vai para além da mera legalidade, pelo que constituiria uma simplificação conceber “os esforços em termos de obtenção do consenso só na perspetiva da aceitação e não da correção material da decisão”<sup>151</sup>.

É certo que, como refere *Eberhard Schmidt-Aßmann*, a administração não se encontra, formalmente, obrigada a procurar o consenso antes de impor, coercivamente, uma determinada solução. Porém, segundo o mesmo Autor, a “*wirksame Rechtsdurchsetzung*” não significa que a administração não deva dedicar tempo e meios para que os particulares aceitem as suas decisões. Pelo contrário, o conceito de consenso deve ser entendido como “*eine rechtsstaatliche Komponente*”, com substrato axiológico-material no seio do princípio democrático, e, nessa

---

consenso, como do dissenso. Um ato administrativo será aceite quando se considere uma decisão correcta, ou, pelo menos, defensável, ainda que fosse possível optar por uma alternativa diferente”. Na sua reflexão, Thomas Würtenberger assume a aceitação como um objetivo do procedimento administrativo, face à importância estrutural relacionada com a existência e o desenvolvimento de compromissos assumidos através de procedimentos de negociação e o consenso.

ORLY LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, pp. 308 e ss., ao erigir como princípio do “*renew deal*” a ideia de “*flexibility and noncoerciveness (or softness-in-law)*”, chama a atenção para o facto de “sanções menos coercivas poderem promover uma maior flexibilidade em matéria de implementação e *compliance*” [p. 311]. Esta é, igualmente, uma pressuposição assumida pela *responsive regulation* de Ian Ayres e John Braithwaite, bem visível na “*enforcement pyramid*” que atualmente constitui presença assídua nos textos sobre a *tax compliance* – cf., desde logo, IAN AYRES e JOHN BRAITHWAITE, *Responsive Regulation: Transcending the deregulation debate*, pp. 35 e ss., nas quais se desenvolvem as “*Pyramid Strategies of Responsive Regulation*”.

<sup>151</sup> V. W. HOFFMANN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, pp. 37 e ss., na parte em que aí se trata do problema “da ação administrativa como garantia de aceitação” [p. 38 e ss.] e acompanhe-se, com igual interesse, o desenvolvimento em matéria de “ação administrativa consensual” [p. 51 e ss.].



medida, não é *res inter alios acta* perante a atuação administrativa através da efetiva mobilização de um conjunto de instrumentos que o possibilitem, designadamente o *diálogo*, a *informação*, a *adequada fundamentação das decisões*, que constituem, nesta perspetiva, “*mittel der Verständigung*” entre a administração e o particular<sup>152</sup>.

Destarte, assumindo a “*akzeptanz*” um significado particular na sistematização do desenrolar do procedimento, abre-se espaço para considerar, na forma do exercício da função administrativa, quais as debilidades que conduzem a uma deficiência na aceitação e no consenso das decisões administrativas. *Schmidt-Aßmann*, ao considerar essas “*Schwachstellen des Verfahrens zu Akzeptanzmängeln*”, aponta algumas possíveis causas, entre as quais salienta a existência de uma eventual opacidade da estrutura da decisão e dos seus pressupostos normativos, mas também uma previsível ou real falta de neutralidade administrativa<sup>153</sup>.

Por seu turno, na parte relativa aos meios ou instrumentos para potenciar o consenso (“*Akzeptanzverbesserung*”), o Professor de Heidelberg refere que, por vezes, basta uma melhor política de informação (“*bessere Informationspolitik*”) ou uma maior disposição para o diálogo por parte da administração (“*größere Dialogbereitschaft der Verwaltung*”). No entanto, quando está em causa a neutralidade da administração, para além de dever existir uma separação entre “*Projektträger und Zulassungsbehörde*”, pode equacionar-se o recurso a mediadores externos (“*verwaltungsexterne Konfliktmittler*”), sendo que estes, apesar de não poderem escusar a administração do cumprimento da lei, sempre podem procurar estabelecer um equilíbrio na discussão circunstancialmente em causa e, a partir daí, desocultar algumas dimensões fáctico-juridicamente relevantes para o concreto decidir sobre as quais possa estabelecer-se um entendimento entre as partes<sup>154</sup>.

---

<sup>152</sup> V. EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 59 e ss..

<sup>153</sup> V. EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 102.

<sup>154</sup> V. EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 102-103. Segundo W. HOFFMANN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, p. 64, está em causa a realização de “esforços em favor de uma racionalidade

Outra das matérias destacadas diz respeito à *procedimentalização* do direito e ao papel, especialmente, conformador da participação dos cidadãos no desenrolar e na “finalização” do procedimento<sup>155</sup>.

A importância capital do procedimento é, aqui, indissociável da dupla funcionalidade que se reconheceu ao direito administrativo e, em particular, do acento tónico que se coloca na perspectiva da *ação administrativa* – em detrimento do controlo judicial –, o que, por sua vez, exige uma percepção do procedimento “*como fórum de busca da melhor solução*”, nas palavras, já transcritas de Hoffmann-Riem, privilegiando-se esse instrumento de governança, compreendido como “*Verwirklichungsmodus des Verwaltungsrechts*”<sup>156</sup>, face à própria decisão administrativa final<sup>157</sup>.

---

administrativa orientada ao consenso”, o que pode passar “pelo desenvolvimento de novos procedimentos de criação de consenso”, ainda que, inicialmente, sujeitos a testes “de laboratório”. O Autor insinuava, assim, a possibilidade de se integrar no procedimento administrativo alemão os procedimentos de *mediação* de conflitos por parte de terceiros já experimentados noutros ordenamentos jurídicos com notável êxito.

<sup>155</sup> Uma das obras de referência dedicadas especificamente à matéria da “transformação do procedimento administrativo” é a obra coletiva editada por JAVIER BARNES, *La transformación del procedimiento administrativo*, 2008. Segundo as palavras do seu editor, os estudos aí publicados dedicam-se essencialmente ao tema da “inovação e reforma do procedimento administrativo”, partindo da constatação da insuficiência da legislação tradicional de procedimento administrativo e da dogmática que o acompanhou. Considera-se, pois, que a complexa realidade contemporânea já transbordou do estreito caminho do procedimento clássico em face da rápida sucessão e interrelação de fenómenos de largo espectro e impacto, como a globalização, a transnacionalização das relações interadministrativas ou a colaboração público-privada despoletada pela privatização e que também, por essa via, atinge o procedimento. Nessa perspectiva, para além de se abordarem aspectos inovadores – v.g. a gestão da incerteza na sociedade de risco, as consequências da sociedade da informação sobre o procedimento, a elaboração cooperativa de regulamentos ou de instrumentos de *soft law* –, a obra permite a compreensão da alteração do centro de gravidade do procedimento e a sua evolução de um procedimento-tipo – como sequência de atos de autoridade dirigidos a uma decisão final singular – para um procedimento que passa a entender-se como um sistema de intercâmbio e tratamento da informação e como marco ou foro das relações entre a administração e os cidadãos.

<sup>156</sup> Na conhecida afirmação de R. WAHL, *Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag*, p. 153, *apud* JAVIER BARNES, *El procedimiento administrativo en transformación*, p. 15.

<sup>157</sup> Cf. EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Pluralidad de estructuras y funciones de los procedimientos administrativos em el derecho alemán, europeo e internacional*, p. 76, refere a multiplicidade de funções que podem ser atribuídas ao procedimento – garantir a tutela de direitos e interesses dos cidadãos, possibilitar a participação, garantir o equilíbrio e a conciliação de interesses contrapostos, incrementar a transparência e a

Por outro lado, destaca-se, ainda nessa sede, o relevo que a participação dos interessados e a cooperação passaram a assumir no pressuposto de “um estilo de administrar aberto, transparente e de acordo com as exigências do Estado de direito democrático”<sup>158</sup>,

---

clareza administrativa, promover a eficácia e a eficiência da ação administrativa –, considerando que “a extensão do âmbito do procedimento administrativo – a emergência de um conceito mais amplo – não é mais do que uma consequência do crescimento exponencial verificado ao nível da informação e da comunicação no âmbito das relações jurídico-administrativas”. Em sentido paralelo, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS, *A reinvenção da autorização administrativa no direito do ambiente*, p. 687, ao tratar do tema da *renovação do direito administrativo*, considera igualmente que o “protagonismo do procedimento é, em grande medida, o resultado da importância que, nas últimas décadas, a transparência, a revelação e partilha de informação, a participação dos interessados e a cooperação entre Administração e atores sociais e económicos tem vindo a ganhar, no seio de uma sociedade também caracterizada ‘da informação’; e do desenvolvimento de um direito administrativo da informação como um dos capítulos do direito administrativo geral, sempre em relação dialética e sinérgica com os domínios de referência do direito administrativo especial. Nestes termos, o procedimento deve cada vez mais ser concebido como *um sistema de intercâmbio e tratamento da informação*”.

JENS-PETER SCHNEIDER, *La evolución del procedimiento tipo de la Ley de Procedimiento Administrativo alemana de 1976: Hacia un modelo integral y comprensivo*, pp. 373 e ss., refere-se também à existência de uma *dupla funcionalidade* do próprio procedimento que opera enquanto factor de legitimação democrática e de compensação da debilidade diretiva da lei. Para o Autor, em função da maior ou menor amplitude de poderes que a a lei atribua à administração para decidir substancialmente sobre um assunto, também o procedimento se moverá no âmbito de uma escala que vai desde aquele que não tem outro objeto para além de aplicar a predeterminação normativa até ao mais ínfimo detalhe, caso em que, pouca margem resta para a existência de um conteúdo material próprio para a decisão administrativa, até aquele em que, por contraposição, a porosidade normativa e a sua parca densidade conteudística acaba por converter o procedimento “num instrumento ou meio para a concretização, determinação e criação do direito, e, em consequência, fonte própria do que é ou não correcto”. No entanto, para além dessas “funções básicas”, Jens-Peter Schneider refere-se a uma “nova conceção do procedimento” onde convergem outras funções: uma “função de coordenação”, relativamente à ação das administrações em que exista uma fragmentação de funções; uma “função de charneira”, nas numerosas situações em que as tarefas e as responsabilidades públicas devem realizar-se, pela sua complexidade, através do entrelaçamento de atores públicos e privados e no seio de procedimentos administrativos de carácter cooperativo; e, por fim, uma “função de consenso”, funcionando o procedimento como instrumento gerador de aceitação e consenso em certos sectores mais sensíveis e de impacto amplo onde não exista uma base legal sólida de carácter substantivo.

<sup>158</sup> V. EBERHARD SCHMIDT-AßMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 106. A propósito do tópico da participação, Schmidt-Aßmann refere que a doutrina alemã, depois de uma ampla discussão sobre a matéria da participação no início dos anos setenta, acabou por entrar em silêncio, ressurgindo agora como uma dinâmica dogmática em torno de questões-chave como “*kooperativer Staat*”, “*Legitimation*”, “*integratives Verwaltungshandeln*” e “*Kommunikation*” [p. 104, n.º 277].

trazendo à evidência uma “*Prozeduralisierung des Verwaltungsrechts*”<sup>159</sup> perante a constatação de que o administrar dos tempos modernos assenta numa realidade em que o “conversar com o cidadão” ou a “administração cooperativa” são reflexo de um modelo de relação que abre *novos* espaços procedimentais, para além da sua tradicional e instrumental “*serving function*”, com o objetivo, agora exponenciado, de realização de uma verdadeira “*Richtigkeitsgewähr durch Verfahren*”<sup>160</sup>.

Não sendo uma ideia atual, assume, hoje, importância decisiva a consideração de que a configuração do procedimento condiciona, e, por vezes, de forma determinante, a aplicação do direito material. Por esse motivo, a reflexão sobre a correção de uma determinada decisão administrativa pressupõe um [pré-]juízo de ponderação sobre a adequação do procedimento enquanto elemento suscetível de condicionar *a priori* o modo como se tomam as decisões administrativas e, conseqüentemente, o seu resultado, sendo esta proposição válida independentemente da natureza discricionária ou vinculada da questão, porquanto também na esfera destas são amiúde deixados espaços consideráveis de concretização (“*erhebliche Konkretisierungsspielräume*”)<sup>161</sup>, com influência na prolação da decisão final.

Para além dessas cogitações, o procedimento administrativo não deixa de acompanhar o processo de inovação e reforma do “*neue Verwaltungsrecht*” e, nessa medida, perfila-se atualmente “um instrumento chave no contexto dos novos modelos e estratégias de regulação,

---

<sup>159</sup> V. EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 308-309.

<sup>160</sup> V. EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 305. Papel esse que hodiernamente tem sido destacado, porquanto se entenda que “na justa medida em que, em não poucos âmbitos ou setores a lei perdeu força ou capacidade para dirigir a administração através de programas materiais que possam prever tudo e pré-estabelecer a resposta ou actuação para cada caso, o procedimento administrativo adquiriu um crescente protagonismo na sua função de legitimar e compensar esse défice” – v. JENS-PETER SCHNEIDER, *La evolución del procedimiento tipo de la Ley de Procedimiento Administrativo alemana de 1976: Hacia um modelo integral y comprensivo*, p. 374.

<sup>161</sup> V. EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 305.

pilotagem e governança”<sup>162</sup>, onde se configura como uma instância de comutação de informação e conhecimento no seio de uma reflexão sobre a resolução de problemas que acontece perante um cenário de responsabilidades partilhadas, caso em que o processo bifásico de matriz positivista assente na cisão entre o momento da criação e o momento da aplicação se vê, conseqüentemente, ultrapassado por um *continuum* de procura das melhores soluções possíveis, no quadro de processo aberto de aprendizagem constante e de abertura à inovação, em que o “administrado” participa, cooperativa e constitutivamente, na definição normativa que o próprio procedimento torna realidade<sup>163</sup>. Ou seja, mais do que um instrumento negativo de controlo do exercício do poder, o procedimento vem compreendido como um fórum de comunicação aberta, participação fluida e de deliberação baseada no consenso, afirmando-se como um instrumento *positivo* de *direção do poder*, assente numa “sólida participação” e na transparência global das decisões adoptadas<sup>164</sup>.

---

<sup>162</sup> V. JAVIER BARNES, *El procedimiento administrativo en transformación*, p. 19.

<sup>163</sup> V. JAVIER BARNES, *El procedimiento administrativo en transformación*, pp. 61 e ss.. Nessas páginas, o Autor começa por elencar alguns dos “*deficits de la legislación de procedimiento tradicional*”, entre os quais pode salientar-se: a exclusão da ação administrativa não formalizada (negociações prévias, acordos preliminares, consultas, assessoramento), designadamente a elaboração de instrumentos de carácter não vinculativo (mecanismos de direito indicativo ou “*soft law*”, recomendações, interpretações, orientações, etc., não leva em consideração o procedimento como foro para a criação ou busca da melhor solução quando esta não surge predeterminada legalmente, não faz referência à procura do consenso ou à cooperação público-privada na execução e no desenvolvimento de uma norma, sendo escassos, ou inexistentes, os mecanismos de flexibilização procedimental “brandos” que abram espaço para a obtenção de uma “comunicação aberta”, para uma “participação fluida” e para uma “deliberação baseada na procura do consenso”. De seguida, o Autor contrapõe o “modelo clássico de regulação” às “novas formas de direção e governança”, que pressupõem uma “organização horizontal estruturada em forma de rede”, a cooperação voluntária, a participação ativa dos cidadãos na produção normativa e a existência de um direito indicativo ou brando, e, em consequência, reclamam um conceito constitutivo e aberto de procedimento, em oposição, à tradicional conceção de encadeado de atos cuja finalidade é a produção de uma decisão, relativamente à qual o controlo se produz *ex post*.

<sup>164</sup> Por outro lado, a redefinição de funções provocada pela “privatização”, como “nova forma de divisão de trabalho entre a administração e os cidadãos”, tem também, quando referida ao procedimento, manifestas consequências ao nível do procedimento, da sua funcionalidade e da sua imanente teleonomia de base. Neste domínio, Javier Barnes explicita que a “privatização significa, por outras palavras, interação, entrelaçamento e engrenagem de *responsabilidades* entre a administração e o sector privado. A privatização representa, nesse sentido, a passagem de um modelo de regulação para outro distinto. A privatização aqui

Em conexão estreita, que pode assumir-se de acordo com uma relação de causalidade necessária, com a evolução registada ao nível do procedimento encontra-se, sem novidade, a matéria relativa à “participação”,

No âmbito de um Estado cooperativo, ultrapassado o lastro histórico dos tempos em que a representação solipística da administração apenas permitia a configuração indireta ou mediata do instituto por interposição da lei e da representação parlamentar, *legitimada*, por essa via, a acéfala execução da legalidade que lhe permitia a imposição unilateral do interesse público aprioristicamente predeterminado pela *sublime instituição*<sup>165</sup>, e, por outro lado, encontrando-se

---

responde a uma estratégia reguladora: transferência de custos de transação para o sector privado; corresponsabilidade; realização conjunta do interesse público (da administração e do cidadão); controlo último a cargo da administração que se responsabiliza pelo resultado final” – V. JAVIER BARNES, *El procedimiento administrativo en transformación*, p. 43; no mesmo sentido, JODY FREEMAN, *Collaborative governance in the administrative state*, p. 14, sustenta que a palavra “privatização” pode ser mal interpretada, no âmbito de uma perspectiva de “*collaborative governance*”, porquanto esta perspectiva “desafia as existentes assunções sobre o que constituem os papéis do público e do privado na governança uma vez que a maior parte dos acordos exigirão a partilha de responsabilidades e uma recíproca responsabilização que vai para além da divisão entre público e privado”.

Nos casos em que a participação dos cidadãos é transformada num “dever estrutural ou de base”, “característica dos procedimentos administrativos de carácter cooperativo” – ambas as expressões são de JENS-PETER SCHNEIDER, *La evolución del procedimiento tipo de la Ley de Procedimiento Administrativo alemana de 1976: Hacia un modelo integral y comprensivo*, p. 389, constando da parte em que o Autor se refere ao problema da “cooperação público-privada na instrução do procedimento” e onde se refere *expressis verbis* à realidade jurídico-tributária onde “o contribuinte está obrigado a facultar toda a informação pertinente, ainda que se trate de circunstâncias que lhe sejam desfavoráveis” –, o “procedimento” dificilmente pode deixar de ser organizado de forma a garantir uma efetiva co-operação prevendo, designadamente, instrumentos *antecipatórios* de resolução de incertezas jurídicas, mecanismos que assegurem a neutralidade na recolha e no tratamento da informação e meios efetivos e imparciais de resolução endoprocedimental de controvérsias, superando a “sequencial” e “solitária” intervenção da administração e dos administrados nos domínios em que é requerida, provocada ou imposta a atuação de cada um. O domínio do direito fiscal, atendendo à complexidade das normas fiscais, com a sua crescente porosidade e perda de densidade substantiva, à existência de juízos valorativos marcados pela subjetividade e à dificuldade de reconstituição de algumas circunstâncias de facto relevantes para a decisão final, é um desses casos onde se deve exigir, nas palavras de Jens-Peter Schneider, “um melhor desenho do procedimento e um controlo administrativo mais eficiente”.

<sup>165</sup> Note-se que a consagração do direito de participação foi visto, entre a doutrina portuguesa, como uma “pequena-grande revolução”, feita corresponder à “passagem de uma administração pública isolada,

também já plenamente justificada em termos dogmáticos a importância – *uti singuli e uti cives* – da participação dos particulares no decurso do procedimento administrativo<sup>166</sup>, compreende-se

---

unilateral e autoritária para uma administração pública participada, concertada e democrática”, como afirmou FREITAS DO AMARAL, *O novo Código de Procedimento Administrativo*, pp. 36-37.

<sup>166</sup> A propósito do confronto entre uma visão *uti singuli*, e de uma perspectiva subjetivista da participação, com uma dimensão *uti vices*, e com um substrato objetivista, importará deixar consignado não fazer hodiernamente sentido estabelecer-se qualquer “presunção de incompatibilidade” entre modelos – cf. IÑAKI BILBAO ESTRADA, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, p. 41 –, devendo preferir-se, nesse ponto, uma  *fusão por incorporação* a uma  *cisão dualizadora*, como também é sustentado, entre nós, por FERNANDO ALVES CORREIRA, *Manual do direito do urbanismo*, pp. 379-380.

Com efeito, de um lado, a participação justifica-se numa lógica de *garantia dos particulares* perante a actividade administrativa, assumindo-se como um instrumento de contraditório – *uti singuli* – e, portanto, de defesa subjectiva contra as decisões administrativas, podendo, dessa forma, configurar-se como um instrumento de uma tutela antecipada (*Vorverlagerter Rechtsschutz*) que se operacionaliza, em sede procedimental, por interposição do princípio processual *audi alteram partem*, neste sentido J.J. GOMES CANOTILHO, *Constituição e défice procedimental*, p. 37, sublinhava especialmente esta ideia de garantia para os direitos fundamentais que ia para além do papel da participação como “instrumento funcional e complementar” do princípio democrático; por outro lado, não é menos exato reconhecer que a virtualidade dos mecanismos participativos afirmou-se para além dessa lógica do contraditório. A participação passou também a constituir uma *garantia* para o interesse público enquanto factor de acerto da decisão administrativa, pois com ela se permite que a administração, confrontada com cenários de escolha múltipla e perante a necessidade de dar resposta adequada a intrincadas e multipolares constelações de interesses, considere todo um manancial informativo disponibilizado – *uti cives* – pela *colaboração* do particular e, com isso, decida mais esclarecidamente. Nesta ótica a participação do particular tem adquire potencial conformador dessa mesma decisão podendo revelar elementos em falta na ponderação administrativa e conduzi-la a uma solução diversa da inicialmente delineada – v. MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, p. 10 –, constituindo uma garantia para o interesse público porque, como refere ÁNGELES DE PALMA DEL TESO, *Los acuerdos procedimentales em el derecho administrativo*, p. 20, “permite que se manifestem no procedimento todos os interesses que a administração deve considerar para adoptar a decisão mais satisfatória para o interesse público. Por sua vez, uma vez desvelados esses interesses, é possível o seu confronto e composição”, e, sendo essa composição essencial para a decisão administrativa, “a participação no procedimento em que a administração exerce os seus poderes, permite adoptar a decisão mais conveniente para o interesse público e, para além disso, a mais aceitável para os próprios interessados”.

Note-se que, no âmbito do direito fiscal, do ponto de vista da participação procedimental, nem sempre se reconheceu o “duplo papel” com que o cidadão que participa na relação jurídica [-fiscal] – nas palavras de Schmidt-Aßmann, citadas por ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 180, n.<sup>ta</sup> 287 –, sendo sobretudo destacada uma vertente de “*participação-colaboração*” que resulta da imposição de deveres legais de colaboração, não podendo, por isso confundir-se com um *direito de participação* reconhecido ao sujeito passivo. Essa dicotomia, foi particularmente sentida em Itália, sobretudo após a *Legge n.º 241/90*, “sul

que à matéria ora consideranda seja dado um enfoque diferenciado, que não se atenha, exclusivamente, no plano das “causas” ou dos “efeitos” do instituto, mas que se polarize na participação enquanto estrutura e não mera conjuntura de um procedimento, assumindo, *de partida*, que a amplificação da funcionalidade da participação dos particulares, para além da ineliminável dimensão garantística individual, constitui uma “*win-win situation*”, oposta ao “*ou tout prende ou tout laisser*”, pois contribui para otimizar a decisão administrativa, potenciando tanto a sua aceitação como a sua eficácia, sendo estas uma dimensões particularmente relevantes quando, perante o quadro de possibilidades aberto pelo elevado grau de indeterminação do referente normativo, a participação não se deva limitar a uma zona de demarcação de fronteiras –

---

*procedimento amministrativo*” ter excluído, no seu artigo 13.º, a aplicação das normas aí estabelecidas relativamente ao direito de participação dos procedimentos tributários, nos quais apenas se fazia referência a uma “*partecipazione-cooperazione/collaborazione*”, que se operacionalizava nos casos em que “o contribuinte era chamado a fornecer informações, documentos, etc., como auxílio à atividade investigadora da administração”, encontrando-se prevista “nas normas que atribuem à administração o poder de solicitar dados, informações e documentos no exercício da sua atividade de controlo, gerando a correspondente obrigação (sob pena de aplicação de sanções diretas e indiretas) do contribuinte os fornecer” – v. LIVIA SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, p. 28 e, mais recentemente, considerando a evolução recente, onde se assiste a um “*moltiplicarsi degli istituti partecipativi previsti dal legislatore*”, LIVIA SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, pp. 3570-3571. Atualmente, o regime italiano assegura também, como se desenvolverá, o exercício de um direito de participação dos contribuintes – “*partecipazione-contraddittorio*” –, reconhecendo-se, no sentido que se deixou exposto *supra*, “a tutela da posição do contribuinte, assegurada pelo legislador através do contraditório, é teoricamente convergente com a tutela da administração tributária assegurada através da colaboração (...), tanto a atividade de controlo, quanto a participação do contribuinte estão, pelo menos em termos de princípio, funcionalizadas a um mesmo objetivo, que é o de alcançar uma determinação da obrigação tributária correspondente à real capacidade contributiva do sujeito passivo” – LIVIA SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, p. 3571.

Sobre a participação procedimental, para além dos autores citados, v. VASCO PEREIRA DA SILVA, *Em busca do acto administrativo perdido*, pp. 400 e ss., JOÃO LOUREIRO, *O procedimento administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares (Algumas considerações)*, pp. 253 e ss., JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, pp. 553. e ss., JOSÉ SÉRVULO CORREIA, *O direito à informação e os direitos de participação dos particulares no procedimento e, em especial, na formação da decisão administrativa*, pp. 140-150, DAVID DUARTE, *Procedimentalização, Participação e Fundamentação*, 1996.



legal *versus* ilegal –, mas permitir o enriquecimento da atuação administrativa através de uma mais ampla ponderação dos critérios e parâmetros a refletir na decisão<sup>167</sup>.

Com efeito, a dinâmica do Estado cooperativo contribuiu, decisivamente, para que a equação “administração-particulares” passasse a ser estruturada a partir de um novo algoritmo – o de que “a cooperação com o cidadão oferece maiores possibilidades de persecução, alcance

---

<sup>167</sup> Cf. EBERHARD SCHMIDT-AßMANN, *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, p. 72. Para este autor, e bem assim, para a generalidade da doutrina, a medida ou o grau de determinação está relacionada com o tipo e a estrutura dos procedimentos operativos através dos quais as instâncias competentes para a “aplicação” transformam essa indeterminação. Para Schmidt-Aßmann, a indeterminação normativa será mais tolerável quando existam procedimentos que ofereçam garantias de diligência e imparcialidade na sua concretização. Nessa linha, concretiza que “se uma lei for tipicamente projetada para ser implementada de maneira consensual, o legislador pode satisfazer-se com um menor grau de certeza”, mas “se nem todos os participantes materiais forem incluídos no procedimento cooperativo, os requisitos para a determinação aumentam” – v. EBERHARD SCHMIDT-AßMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 198.

Desta forma, existência de margens de apreciação pressupõe que o déficit de programação seja compensado no plano organizacional e procedimental segundo uma equação que tende equilibre a menor longitude das possibilidades de controlo material através de uma maior latitude do controlo da regularidade formal do procedimento de decisão, substituindo a “programação (material) do conteúdo das decisões por uma programação *procedimental* do processo de adoção daquelas”, o que implica “dotar o procedimento administrativo de mecanismos ou garantias procedimentais reforçadas (de audiência, participação, etc.), especialmente idóneos para gerar decisões ótimas e, por isso mesmo, assumíveis e aceitáveis pelos cidadãos, na medida em que asseguram a efetiva tomada em consideração e a ponderação de todos os interesses implicados” – v. MARIANO BACIGALUPO, *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución)*, p. 234. ÁNGELES DE PALMA DEL TESO, *Los acuerdos procedimentales en el derecho administrativo*, pp. 183 e ss., partindo da posição de Bacigalupo [p. 25], considera igualmente que, no domínio tributário, os conceitos jurídicos indeterminados que abrem caminho a uma “margem de apreciação” administrativa [p. 183, n.<sup>127</sup>], possibilitam que as partes fixem ou precisem, por mútuo acordo, o significado ou alcance do conceito em causa. De forma paradigmática, a Autora sustenta que “*estos acuerdos no sólo no se oponen al principio de legalidade, sino que, por el contrario, colaboran a hacerlo efectivo, y o lo mismo puede decir-se en relación al principio de seguridad jurídica*”. Note-se, sem prejuízo dos desenvolvimentos que se seguirão, que o princípio da segurança jurídica é um dos suportes axiológicos para enfrentar as dificuldades de concretização levantadas pela mobilização de conceitos indeterminados, devido à existência de uma “zona de incerteza” e à existência de “uma margem de livre apreciação por parte da administração”, que acaba sempre por envolver “um certo risco para a segurança do sujeito”, que pode, no entanto, ser minorado fixando “determinadas consequências da aplicação da norma através de acordos entre a administração e os afetados” – v. CÉSAR GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, pp. 120-123.

e otimização dos fins visados pela administração do que as que se dariam na actuação unilateral soberana”<sup>168</sup> –, abrindo, com isso, novos espaços de interação e consenso que se projetam no próprio conteúdo da decisão<sup>169</sup>, como se constata a partir da institucionalização, em diversos ordenamentos jurídicos, de mecanismos que ampliam e generalizam o espectro da participação para além do sentido imanente às formas clássicas<sup>170</sup>, criando *espaços-fórum* qualificados que

---

<sup>168</sup> Cf. WALTER KREBS, *Contratos y convénios entre la administración y particulares*, p. 60.

<sup>169</sup> A doutrina costuma distinguir, neste âmbito, a simples participação (“*Mitwirkung*”) da codecisão (*Mitentscheidung*). EBERHARD SCHMIDT-AßMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 106, sustenta, porém, que, de acordo com o grau de influência da participação na decisão, “nem sempre é possível separar entre participação e codecisão” uma vez que a intensidade da influência na decisão nem sempre é tangível, para além de que, entre os dois pólos, podem existir uma miríade de matizações intermédias. Com base neste pressuposto, Schmidt-Aßmann conclui: “*daß Partizipation ‘gestaltende Einflußnahme’ auf den Entscheidungsprozeß und damit auch auf die Entscheidung selbst sei*”. Entre nós, JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, pp. 570 e ss. distingue entre a “participação dialógica e participação coconstitutiva” e entre “participação-audição” e “participação-concertação”, consoante, no primeiro caso, se ponha, ou não, em causa a autoria administrativa do ato conclusivo do procedimento; e, no segundo, consoante o grau de *intensidade ou profundidade* da participação, correspondendo aqui a “audição” a um grau de intensidade mínimo e a *participação-negociação/concertação* a um grau mais elevado respeitante “à participação ‘na decisão de fundo’, visando influenciar o sentido da decisão ou deliberação final” – cf., sobre as distinções traçadas, FERNANDO ALVES CORREIRA, *Manual do direito do urbanismo*, pp. 380-381, JOSÉ SÉRVULO CORREIA, *O direito à informação e os direitos de participação dos particulares no procedimento e, em especial, na formação da decisão administrativa*, pp. 140-150. Não pondo em causa as referidas diferenciações, por se reconhecer nas mesmas um indefectível valor heurístico, há que reconhecer, também, que a possibilidade e o grau do cidadão influir no conteúdo da decisão é independente da forma, como refere a generalidade da doutrina atual, uma vez ultrapassado o pré-conceito *mayeriano* da impossibilidade do contrato administrativo.

<sup>170</sup> Está aqui em causa o modelo de exercício do direito de participação através do modelo da audiência prévia do cidadão após ser confrontado com uma proposta/projeto de decisão elaborado pela administração, ou seja, um modelo de *participação sucessiva ou formal* que é, na essência, o que se encontra subjacente às disposições do artigo 60.º da Lei Geral Tributária e do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – cf. relativamente aos *momentos da participação*, distinguindo, na esteira da doutrina alemã entre uma participação preventiva (“*vorgezogene Bürgerbeteiligung*”) e uma participação sucessiva ou formal (“*förmliche Bürgerbeteiligung*”), e, ainda que em matéria urbanística, considerando que “a introdução da ‘participação preventiva’ no procedimento de elaboração dos planos é de grande importância, já que ela é mais eficaz do que a ‘participação sucessiva’”, FERNANDO ALVES CORREIRA, *Manual do direito do urbanismo*, pp. 383-384, ID., *O plano urbanístico e o princípio da igualdade*, pp. 263-264, n. <sup>tas</sup> 165 e 166; v., também, sobre a questão, JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo* –

servem simultaneamente o propósito de discussão, conformação, decisão conjunta e recíproca vinculação, numa perspetiva de racionalização e de melhoria da qualidade das decisões administrativas – “*als Forum der Rationalisierung und damit zur Verbesserung der Qualität administrativer Entscheidungen*”, como refere Schmidt-Aßmann<sup>171</sup> –, venham estas a ser exteriorizadas em atos administrativos consensuais ou em acordos bilaterais que substituem ou integram a decisão administrativa unilateral.

Trata-se, nesse caso, de um “ir para além de...”, ou de uma “evolução da espécie” face à formalização de um modelo de participação procedimental sucessiva<sup>172</sup>, numa evolução de género

---

*Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, pp. 564 e ss.

Não se olvide, porém, que, como indica PAULO OTERO, *Legalidade e administração pública – O sentido da vinculação à juridicidade*, p. 843, o próprio direito geral de audiência prévia “poderá servir de fonte dos acordos endoprocedimentais substitutivos do projeto de conteúdo de decisão unilateral apresentado pela administração para efeitos de audiência prévia: as observações tecidas pelos particulares ao projeto de decisão unilateral podem determinar uma reflexão do órgão decisor, preferindo contar com a colaboração dos destinatários por via de um acordo, em vez de impor uma solução cuja execução seria difícil ou menos satisfatória do interesse público”. Idêntica opinião, no domínio fiscal, vem expressa por IÑAKI BILBAO ESTRADA, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, p. 49, para quem a audiência prévia deve mesmo constituir a fase em que se devem realizar e concluir as negociações entre os particulares e a administração no âmbito da celebração de um acordo procedimental.

Como se verá, esta última reflexão levanta maiores dificuldades de aceitação. Contudo, existindo já um projeto de decisão, relativamente ao qual a participação do interessado pode ter sido nula, e nos casos em que existe um extremar de posições, maior será a resistência da administração em “voltar atrás” com uma decisão praticamente formalizada.

<sup>171</sup> EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 109.

<sup>172</sup> A ideia de “evolução da espécie” tem como substrato o entendimento de que a participação procedimental constituiu o “caminho através do qual se foi abrindo espaço para a figura do acordo entre a administração e os particulares no exercício dos poderes administrativos. De simples participação no procedimento evoluiu-se para a administração convencional, para a substituição da decisão administrativa unilateral, expressão da vontade solitária da administração, pela figura do acordo entre as partes fruto de uma vontade conjunta” – cf. ÁNGELES DE PALMA DEL TESO, *Los acuerdos procedimentales em el derecho administrativo*, pp. 22-23. A mesma ideia é relatada IÑAKI BILBAO ESTRADA, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, p. 45, que, no entanto, não deixa de dar conta da existência de posições contrárias.

de um “*notice and comment*” adversarial<sup>173</sup>, para a institucionalização de um modelo de “*fortgeschrittenen Partizipation*”, que, a partir de um “*Kommunikationsparadigma*”<sup>174</sup>, permita efetivamente o exercício do direito de participação num espaço e num tempo onde possa tornar-se funcionalmente operacional o “interesse na descoberta de uma solução aceitável para um problema comum”<sup>175</sup>.

Em rigor, da própria referência ao Estado *cooperativo*, resulta ser absolutamente redutora a *formalização* da participação enquanto um espaço fechado, através do qual o particular seja confrontado com uma posição administrativa forjada no secretismo dos muros burocráticos, à imagem de uma autopoietica “*Legitimation durch Verfahren*”<sup>176</sup>, a que se agrega, posteriormente, o *incómodo* para o decidente do trâmite da mera audiência, quantas vezes sujeito à estampa da [in]verdade *Lapalissiana* de que “não foram suscitados quaisquer elementos novos que devessem ser tidos em consideração”<sup>177</sup>.

---

<sup>173</sup> JODY FREEMAN, *Collaborative governance in the administrative state*, p.7. As proposições e consequências do *adversarialism* encontram-se elencadas na nota 26, por referência à obra de PHILIP J. HARTER, *Negotiating regulations: A cure for malaise*, pp. 19 e ss..

<sup>174</sup> EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 104 e ID., *Verwaltungsrechtliche Dogmatik: Eine Zwischenbilanz Zu Entwicklung, Reform Und Künftigen Aufgaben*, p. 22, respetivamente.

<sup>175</sup> As palavras citadas são de A. BARBOSA DE MELO, *Introdução às formas de concertação social*, p. 32, relativas à “administração concertada” onde, segundo o Autor, o “momento marcante e decisivo” resulta da existência de uma negociação ou ajuste entre a autoridade pública e os particulares.

<sup>176</sup> No sentido expresso por NIKLAS LUHMANN, *Legitimation durch Verfahren*, pp. 209 e ss., onde se advoga um procedimento administrativo desprovido da participação dos cidadãos. Sobre a “legitimação pelo procedimento” segundo Luhmann e o debate Luhmann-Habermas, v. JOÃO LOUREIRO, *O procedimento administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares (Algumas considerações)*, pp. 104 e ss..

<sup>177</sup> Neste caso, tenha-se em mente a prática reiterada e duradoura da administração tributária portuguesa de desconsideração material e efetiva do direito de audiência, tal como reconhecido em MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório do grupo para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*, p. 643, onde foi “referido que o direito de audiência é um instituto pouco operacional, tendo-se a sensação que a Administração Tributária não cede em caso algum”. Perante essa realidade, considerou-se não estar em causa “a necessidade do direito de audiência”, mas sim um reforço da “sua relevância e eficácia”. Mais, afirmou-se “não se estranha[r] alguma resistência da Administração Tributária a ter em conta os elementos trazidos ao processo pelo contribuinte aquando do exercício do direito de audiência”, uma vez que “uma cultura de cooperação entre a Administração Tributária e o contribuinte não se implementa de um momento para o outro”.

Efetivamente, se o “arquetipo do Estado cooperativo da atualidade é o compromisso mediante procedimentos de negociação e consenso”<sup>178</sup>, designando o mesmo “*uma forma de exercício ou de cumprimento das tarefas públicas*”, que passa pela afirmação de um “*princípio de cooperação*” como “*Leitprinzip* da relação entre a administração e os particulares na prossecução de inúmeras finalidades públicas”<sup>179</sup>, não cabe isolar um “momento unitário” de “participação sucessiva” como estrutura modelar do “*fórum*” participativo, o que, a acontecer, podia configurar uma *contradictio in integrum*. Destarte, importa, outrossim, exponenciar, a partir de um “*commitment to participation*”, a ideia de um “*commitement to collaboration*” que se reflita no processo de como as decisões são tomadas, seja numa ótica de parceria e relações horizontais, seja através de mecanismos, ainda que informais, conquanto permitam dar vida a um sistema de “*two-way communications*” durante todo o processo de concretização do direito, como pressuposto pela *moderna governança*<sup>180</sup>.

---

Trata-se, *in casu*, de uma “*prática administrativa agressiva*” que respeita a “forma”, mas não a “substância” do direito de participação e que requer necessárias medidas “anti-abuso”, que possam conferir a necessária relevância prática à participação no procedimento, sendo que, como se verá, a forma como as autoridades fiscais tratam os contribuintes tem uma influência decisiva em matéria de cumprimento das obrigações fiscais e, nessa ótica, constitui um dos factores mais destacados pela literatura dedicada à *procedural fairness*, onde se conclui que a “*perceived procedural fairness shapes the opinions towards the tax-authorities (...). Procedural fairness (...), related positively to tax compliance which shows that taxpayers are grateful in terms of compliant behavior for procedures which are applied in a consistent, accurate, correctable, bias suppressed, representative, and ethical manner*” – MARTINA HARTNER, ANDREA POSCHALCO, SILVIA RECHBERGER e ERICH KIRCHLER, *Taxpayers’ compliance by procedural and interactional fairness perceptions and social identity*, pp. 2 e ss.. Este tema será retomado no número seguinte deste capítulo.

<sup>178</sup> Recordando THOMAS WÜRTEMBERGER, *Aceptación a través del procedimiento administrativo*, p. 324.

<sup>179</sup> No que se acompanha a reflexão de JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, sobre o “Estado Administrativo Cooperativo” como “*modo de exercício do poder público*”, através do qual se “institui, também, uma ordenação normativa dentro da qual se torna viável a comunicação e a cooperação, não apenas nas áreas da administração de prestações e nos complexos domínios económico-sociais em que a intervenção estadual foi requerida, mas ainda em zonas consideradas, por natureza, reservadas à atuação unilateral das autoridades administrativas”, como é, consabidamente, o domínio dogmático do direito fiscal.

<sup>180</sup> Na circunstância são considerados alguns dos “*organizing principles of the renew deal governance model*”, começando pelo princípio da “*participation and partnership*” – onde se denota

Todas estas observações, motivadas pela consideração de algumas das linhas com que a “*Neue Verwaltungsrechtswissenschaft*” vem desenhando um “novo” direito administrativo, acabam por ter, inequivocamente, uma inevitável projeção no que se refere à matéria das formas de atuação administrativa e à evolução da “*Handlungsformlehre*”<sup>181</sup>.

Relativamente a esta matéria, pode dizer-se que a doutrina jurídica reflete, de forma particularmente clara, as mudanças na prática administrativa. *Eberhard Schmidt-Aßmann* interroga, a este propósito, se as formas tradicionais, de aparência estática, terão a elasticidade suficiente para dar resposta a um “*neue Steuerungsansätze und neue Kommunikationsmuster zwischen Verwaltung und Privaten*”. O Catedrático de Heidelberg considera que os principais desafios para a “*Rechtsformenlehre*” resultam da “*Kooperation*” e da “*Informalität*” uma vez que a sua inclusão, com todas as suas consequências, no sistema de ação do direito administrativo tornaria necessário considerar uma “*doppelten Matrix*” que assumisse a globalidade dos resultados da pesquisa das ciências sociais e dos estudos em matéria de implementação e pilotagem, isto apesar de, como refere Schmidt-Aßmann, tanto a matéria da cooperação como a da informalidade não serem desconhecidas da doutrina das formas de atuação, como revelam os institutos do *Vertrag* e do *Realakt*<sup>182</sup>. Nessa linha, como também salienta *Roman Seer*, as formas de atuação, devido ao seu carácter instrumental, estão sujeitas a uma contínua adaptação em

---

principalmente a ideia de alargar o âmbito do *decision-making* a novos atores que intervenham nas diversas fases do processo legal, “*shifting citizens from passive to active roles*” –, passando pelo princípio da “*collaboration*” – que envolve o reconhecimento das partes trabalharem conjuntamente, ultrapassando um “*adversarialism*” estéril – até ao princípio da “*softness-in-law*” – como forma de atuação que abre novos espaços de interação e a obtenção de decisões consensualizadas fora dos esquemas legais rígidos da participação dos administrados – cf. ORLY LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, pp. 293 e ss. e, no mesmo sentido, v. também JAVIER BARNES, Sobre el procedimiento administrativo: Evolución y perspectivas, pp. 267 e ss. e, do mesmo Autor, *Reforma e innovación del procedimiento administrativo*, pp. 11 e ss..

<sup>181</sup> Sobre a questão, respondendo às críticas dirigidas à “*Handlungsformlehre*”, v. EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *La doctrina de las formas jurídicas de la actividad administrativa – Su significado en el sistema del derecho administrativo y para el pensamiento administrativista actual*, pp. 7 e ss.

<sup>182</sup> EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 324 e ss.

função das circunstâncias e das tarefas administrativas, como resulta, v.g. da emergência da ação administrativa informal como categoria própria<sup>183</sup>.

No âmbito de um Estado cooperativo, tende a reconhecer-se o *contrato administrativo* como forma rainha, ou *preferencial*, de atuação administrativa<sup>184</sup>, considerando, acima de tudo, que “*ist der Verwaltungsvertrag die Rechtsform der kooperativen Verwaltung*”<sup>185</sup>, ou como impressivamente salienta Jorge Alves Correia, “o eixo em torno do qual gira a ação administrativa do Estado Cooperativo (o seu núcleo central ou instituição fundamental)”<sup>186</sup>.

Tal não significa, no entanto, como bem explicita Schmidt-Aßmann, que o ato administrativo não tenha lugar no quadro de uma “*kooperativen Verwaltungsführung*”. As exigências do direito do procedimento administrativo, ao nível da participação dos interessados e da fundamentação da decisão, revelam que “todos os atos administrativos são o resultado de uma “rede de relações comunicativas” que se desenvolve no âmbito de uma relação jurídica procedimental, daí que, em muitas situações regulatórias, o “*Vertrag*” e o “*Verwaltungsakt*” podem

---

<sup>183</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 47. Seer considera que a fixação legal das formas de actuação nas leis de procedimento administrativo constitui uma fotografia instantânea da situação vigente nos anos setenta, não descartando a discussão sobre a possibilidade de novas formas de ação: “*Daher existiert kein numerus clausus der Handlungsformen im Verwaltungsrecht*” [p. 49]. Sobre a emergência da “*informalen Verwaltungshandeln*” como “*eigenständige Kategorie*”, v. pp. 51 e ss. Com interesse para o direito fiscal, cf. MARKUS FÜLLSACK, *Informelles Verwaltungshandeln im Steuerrecht*, 1995.

<sup>184</sup> Nestes termos, v. VOLKER SCHLETTE, *Die Verwaltungs als Vertragspartner: Empirie und Dogmatik verwaltungsrechtlicher Vereinbarungen zwischen Behörde und Bürger*, p. 2, define o contrato como “*Phänotypus materieller Kooperation*”, considerando-o como “*Kooperationsinstrument*” por excelência.

<sup>185</sup> EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 342.

<sup>186</sup> JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, p. 311, considera que, “de forma inovatória o Estado Cooperativo estimula a expansão do consenso na ação administrativa e o recurso a figuras contratuais como *modus agendi* disciplinador de relações jurídico-públicas. Torna-se agora evidente que o *Estado Contratante* se apresenta como um subtipo do *Estado Cooperativo*, isto é, um Estado que interiorizou a ‘cultura do contrato’ como um instrumento ao serviço da realização dos seus fins institucionais. Nesta aceção, o contrato é eleito como *modus agendi* e como *modus operandi* da realização de tarefas públicas (...)”.

ter-se como “*funktionale Äquivalente*”, sendo válida a conclusão de que também os atos administrativos servem para dar vida à administração cooperativa<sup>187</sup>.

De resto, nem sempre é fácil distinguir entre o contrato e o *ato administrativo concertado* (“*abgesprochen Verwaltungsakt*”), *maxime* naqueles casos em que o conteúdo do ato é concertado ou acordado com o particular, que, assim, codetermina, influenciando, mediatamente, os efeitos do ato, sendo esse consenso entendido, por vontade das partes, como um mero entendimento desprovido de efeitos vinculativos, uma “*unverbindlichen Absprache*”, apenas *estruturalmente* diferenciada de um *contrato obrigacional preparatório de um ato administrativo* (“*Verwaltungsaktvorbereitenden Verpflichtungsvertrag*”), sendo que, neste último caso, a administração fica obrigada, pelo acordo, a implementar o conteúdo definido de forma consensual no ato administrativo subsequente (“*nachfolgenden Verwaltungsakt*”) e o particular vincula-se, por seu turno, a não controverter o *ato administrativo conforme ao contrato* (“*vertragskonformen Verwaltungsakt*”)<sup>188</sup>.

---

<sup>187</sup> V. EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 335 e ss..

<sup>188</sup> A dificuldade na distinção é relatada por ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 56-58, que, para além da hipótese considerada, equaciona ainda a dificuldade na distinção entre o contrato administrativo de subordinação e o ato administrativo que carece de colaboração (“*mitwirkungsbedürftigen Verwaltungsakten*”), em especial, perante o ato administrativo dependente de consentimento (“*Verwaltungsakt auf Zustimmung*”), concordando com PETER LERCHE, *Staatsbürger und Staatsgewalt II*, p. 64, quando este autor reconhece a existência de uma “*mehr gleitende Zwischenzone*” entre as formas jurídicas. Em ambos os casos, Roman Seer afasta a qualificação contratual desses atos administrativos, entendendo que “no procedimento tributário, o ato raramente carece de consentimento do sujeito passivo” pelo que “quando as leis fiscais prevêm benefícios ou outras modalidades de tributação em virtude da existência de um requerimento, não se trata, aí, de uma oferta para a celebração de um contrato, mas de um pressuposto de legitimidade para o ato administrativo que carece de colaboração”; nesses termos, um ato administrativo dependente de requerimento não deixa de ser um ato unilateral da administração pública, mesmo que corresponda à vontade do seu destinatário.

Vem de longa data a polémica da distinção entre as figuras mencionadas. OTTO MAYER, *Zur Lehre von Öffentlichrechtlichen Verträge*, pp. 40 e ss., para quem os “*subordinationsrechtliche Verträge*” podiam configurar-se como uma impossibilidade conceitual ou uma verdadeira *contradictio in adjecto*, começou por construir a figura do “*Verwaltungsakt auf Unterwerfung*” para considerar que “a manifestação de vontade do particular limita-se a desempenhar um pressuposto de validade”, não podendo equiparar-se à declaração de



Em bom rigor, poderá dizer-se, perante o exposto e acompanhando *Jürgen Sonthheimer*, que “a possibilidade do cidadão influenciar o conteúdo regulador (“*inhaltliche Einflussnahme*”), é independente da forma jurídica”<sup>189</sup>, como, igualmente, reconheceu *Sérvulo Correia*, dando conta de que “a efetiva possibilidade do particular de influir sobre a determinação do conteúdo da relação jurídica enunciada representa um dado muito variável de acto para acto e de contrato para contrato, sem que à intensidade de tal participação corresponda, necessariamente, uma diferença entre a natureza jurídica da manifestação de vontade que define os efeitos de direito. A emissão de um acto administrativo pode ter sido, factualmente, precedida de uma negociação cerrada, sem que no plano jurídico a decisão deixe de ser unilateral. E a situação inversa pode ocorrer relativamente a um contrato administrativo de adesão que, apenas, deixe ao administrado a escolha entre celebrar ou não o negócio”<sup>190</sup>.

Por esse motivo e retomando a lição de *Schmidt-Aßmann*, o ato administrativo, desprovido da sua raiz monárquica, também, tem lugar cativo no âmbito das formas cooperativas e

---

vontade administrativa. Mais tarde, Walter Jellinek elabora a categoria dos *Zweiseitiger Verwaltungsakten*, de modo a manter a eficácia do ato administrativo apesar da ausência de intervenção do particular, que seria motivo de antijuridicidade do acto – v. WALTER JELLINEK, *Zweiseitiger Verwaltungsakt und Verwaltungsakt auf Unterwerfung*, pp. 93 e ss., *apud* ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 56, n.<sup>1a</sup> 58. Essa classificação foi reorientada por Ernst Forsthoff, a partir de quem se começou a falar em *atos administrativos carecidos de colaboração* (“*mitwirkungsbedürftigen Verwaltungsakt*”), categoria que, como se deu conta, ainda na atualidade continua a merecer a atenção da doutrina alemã.

Esta evolução tem sido retratada pela doutrina portuguesa, com destaque para as obras de JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, pp. 344 e ss., JOSÉ CASALTA NABAIS, *contratos fiscais – Reflexões sobre a sua admissibilidade*, pp. 100-101, esp.<sup>1e</sup> n.<sup>1a</sup> 266.

<sup>189</sup> V. JÜRGEN SONTHEIMER, *Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht*, p. 43.

<sup>190</sup> V. JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, p. 349; no mesmo sentido, e também com suporte na doutrina alemã, MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, pp. 56-59, esp.<sup>1e</sup> n.<sup>1a</sup> 75, considera mesmo ser “conveniente insistir que aquela postura [de influência das partes sobre o conteúdo do ato ou do contrato] radica numa conceção historicamente superada. A visão do princípio da autonomia como liberdade de configurar o contrato sem mais limites que a lei e a moral não tem sentido hoje em dia perante a emergência de múltiplas figuras contratuais no direito privado em que a vontade das partes tem um relevo muito escasso ou nulo relativamente ao conteúdo do contrato”.

consensuais de ação<sup>191</sup>, não sendo, de todo, raro que os “atos administrativos sejam concertados consensualmente entre a administração e o administrado antes da sua emanação”<sup>192</sup>.

Um exemplo vivo dessa realidade são as *promessas administrativas*, que ocupam um lugar de crescente importância no moderno direito fiscal que em muito contribuem para a redução de atritos e para a implementação de uma relação verdadeiramente cooperativa entre o contribuinte e a administração.

A “*Zusage*” foi qualificada na 44.<sup>a</sup> *Deutschen Juristentag* de 1962 como uma declaração de vontade jurídico-administrativa (“*verwaltungsrechtliche Willenserklärung*”) no sentido da auto-obrigação da administração relativamente a uma determinada conduta futura (“*Selbstverpflichtung zu einem bestimmter künftigen Verhalten*”)<sup>193</sup>, tendo sido posteriormente incorporada nos parágrafos 38 da *Verwaltungsverfahrensgesetz* e 204 a 207 da *Abgabenordnung*, primeiro, no domínio parcial das inspeções fiscais, onde pleonasticamente foi designada de “*verbindliche*

---

<sup>191</sup> V. EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 336-337: “*Auch Verwaltungsakte können Kooperationsvorgänge aufnehmen und in Form bringen*”.

<sup>192</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 55-56. No entanto, como adverte Seer, o ato administrativo é um “*Instrument staatlicher Herrschaft*”, que, mesmo sob a égide da *Grundgesetz*, não se pode dissolver, *tout court*, em “*Konsens- und Diskursmodelle*”. O Autor critica vivamente a posição de *Joachim Martens* segundo a qual o acto administrativo exprimiria, tanto como o contrato, uma “*Gleichordnungverhältnis*” entre o Estado e o particular, com base na ideia de que a obrigatoriedade do ato administrativo pressupunha uma decisão do seu destinatário quanto a uma eventual impugnação, ou seja, a forma do ato administrativo exigiria o particular a tomar uma decisão dentro do prazo processual para controverter o ato, caso em que, não o tendo feito, podia configurar-se uma equiparação ao contrato. Para *Roman Seer*, o consentimento do destinatário é dogmaticamente irrelevante para os efeitos do ato administrativo: uma sentença que decida da ilegalidade de um ato não está a substituir qualquer consentimento do cidadão, mas apenas a decidir da validade daquele.

<sup>193</sup> O tema do encontro centrava-se na discussão relativa às promessas e informações vinculativas, “*Empfiehl es sich, die bestehenden Grundsätze über Auskünfte und Zusagen in der öffentlichen Verwaltung beizubehalten?*”, de acordo com o relatório de *Karl Zeidler*, citado por ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 58, n.<sup>o</sup> 75; v., ainda, GERD MAYER, *Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977*, p. 19 e ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, pp. 559-560.

*Zusage*”<sup>194</sup>, e, mais tarde, em 2006, inserida como “*verbindlichen Auskunft*” no parágrafo 89, n.º 2, da *Abgabenordnung*, ainda que através de uma “disposição rudimentar e fragmentária que não contém qualquer afirmação relativa à forma, conteúdo, requisitos de requerimento e alcance do efeito vinculativo”, deixando essas matérias para norma de natureza regulamentar<sup>195</sup>.

---

<sup>194</sup> Cf. ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, pp. 559-560. A designação de “promessa *vinculativa*”, representa para Seer um “(*unschädlichen*) *Pleonasmus*”, posto que, segundo explicitado por ADOLF SCHÜLLE, *Treu und Glauben im deutschen Verwaltungsrecht*, p. 27: “*Die Zusage trägt ihre verpflichtende Wirkung schon in sich und sozusagen auf der Stirn*” – citação referida por ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 60 e em *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, p. 560, n.º 10.

<sup>195</sup> Cf. ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, pp. 559 e ss., apresenta um retrato da evolução da informação vinculativa no procedimento tributário alemão em três momentos diferenciados. Num momento inicial, a *Abgabenordnung* codifica a “promessa vinculativa” após uma inspeção fiscal, tendo, por isso, um “raio de ação” bastante circunscrito. Neste período, considerou-se que a lei continha uma “lacuna regulamentar deliberada aberta *bewusste (offene) Regelungslücke*, deixando espaço para o desenvolvimento do direito”, designadamente através de uma analogia geral por aplicação dos traços típicos já regulamentados nos parágrafos n.º 38 da *Verwaltungsverfahrensgesetz* e n.ºs 204 a 207 da *Abgabenordnung*. Ou seja, a intenção do legislador não terá sido inibir a evolução ou o desenvolvimento da jurisprudência, da prática administrativa e da dogmática, mas acabou por ser sensível às “reservas práticas da administração fiscal” que temia ser confrontada com um grande número de pedidos, caso se reconhecesse um direito geral à informação vinculativa. Posteriormente, a administração autovinculou-se à prestação de informações vinculativas nos termos dos *BMF-Schreiben* de 1987 e de 2003, que substituiu a primeira circular. Nesses documentos, a administração, seguindo jurisprudência do *Bundesfinanzhof*, consideravam que o efeito vinculativo da informação prestada não decorreria de qualquer “*verwaltungsrechtlichen Willenserklärung*”, mas do princípio indeterminado da boa fé (*Treu und Glauben*), e, por outro lado, deixavam a concessão da informação vinculativa ao critério da adequada discricionariedade da administração fiscal, apesar de exigirem a apresentação de um requerimento escrito e fundamentado a solicitar a prestação da informação, pelo que, de acordo com a doutrina dominante, “a discricionariedade da autoridade fiscal reduzia-se a zero no sentido de haver um direito à concessão de uma informação vinculativa (*reduzierte sich das finanzbehördliche Ermessen auf Null*)” enquanto ao interesse inerente à solicitação da promessa (“*Zusageinteresse*”) não obstasse nenhum interesse administrativo concreto no caso individual. Por fim, a informação vinculativa – promessa geral – foi introduzida, em 2006, na *Abgabenordnung*, de forma muito genérica, como se constata pela fundamentação da lei “que remete o efeito vinculativo da informação para o princípio jurídico geral da boa fé, tendo essa “lacuna” ou espaço em branco sido posteriormente preenchida através do regulamento de 30 de novembro de 2007, o *Steuerauskunftsverordnung*.

Para uma compreensão geral da *Zusage*, com referência aos casos previstos no direito alemão, à sua natureza jurídica e efeitos, v. KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, pp. 1054 e ss., sendo o texto da responsabilidade de Roman Seer.

A natureza jurídica da *promessa*, enquanto autovinculação unilateral (“*einseitige Selbstverpflichtung*”) da administração relativamente a uma dada realidade<sup>196</sup>, foi questão debatida entre a doutrina alemã, relativamente à sua qualificação como *Verwaltungsakt* ou como uma “*eigenständige Rechtsform*”<sup>197</sup>, sobretudo tendo em conta a autovinculação unilateral da

---

<sup>196</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 58 e ss.: “*Die (allgemeine) Zusage kann definiert werden als seine mit Verpflichtungswillen geäußerte Erklärung eines Hoheitsträgers gegenüber einem Privatrechtssubjekt hinsichtlich eines künftigen identischen Verhaltens*”.

<sup>197</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 58 e ss. e ID., *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, pp. 562 e ss..

Na sua dissertação, Seer referiu-se à controvérsia relativa à natureza jurídica da *promessa*, dando conta de três posições que então se perfilavam. Por um lado, uma grande parte da doutrina – v.g., entre os exemplos citados por Seer [p. 59, n.º 82] P. Krause, K. Zeidler, W. Krebs, K. Tipke, H.W. Kruse, W. Schick – considerava a promessa como um ato administrativo que vinculava a autoridade por si só (nas palavras de Adolf Schüle, “*tem escrito na testa o seu efeito vinculativo*”). Esta posição considera que o conteúdo da *promessa* – o seu “*Regelungsgehalt*” – traduz-se na atribuição de um direito, dado que a auto-obrigação da administração corresponderia à existência de uma pretensão ao cumprimento por parte do destinatário no sentido da implementação da promessa. Por outro lado, o “*Bundesfinanzhof*” fazia decorrer a vinculatividade da *promessa* não disciplinada como decorrente do princípio da boa fé, caso em que a administração apenas estaria vinculada à promessa quando o sujeito baseou nela a sua atuação, tendo agido com base na confiança criada – cf. a jurisprudência do “*Bundesfinanzhof*” citada na nota 85. Por fim, outros autores qualificam a *promessa* como uma forma de atuação que é intrinsecamente obrigatória “*in sich selbst*”, mas consideram-na uma mera declaração de vontade vinculativa sem “*Regelungscharakter*” – casos de F. Ossenbühl, H. Maurer, K. König, R. Stober, entre outros referidos na nota 85. Seer, por seu turno, considera a “*promessa* como uma forma jurídica próxima do ato administrativo”, que se distingue deste uma vez que considera faltar à promessa a qualidade típica do ato administrativo – o seu “*Hoheitsmoment*” –, que se projeta na constituição vinculativa de efeitos jurídicos tanto para a administração como para o administrado. Para o Autor, um indício dessa diferença reside na diferente regulamentação do “*caso decidido*” e da “*correção*” da promessa – constantes dos parágrafos 206 e 207 da *Abgabenordnung* e do 38.3 da *Verwaltungsverfahrensgesetz* – face ao regime do ato administrativo.

Posteriormente, após a introdução na informação vinculativa com alcance geral no procedimento tributário e da sua disciplina através do *Steuerauskunftsverordnung*, Roman Seer qualifica a informação vinculativa como um ato administrativo favorável (“*begünstigender Verwaltungsakt*”). Essa qualificação decorre do esclarecimento do “*Anwendungserlass*” da *Abgabenordnung*, de 2 de janeiro de 2008, ao qualificar a figura prevista no parágrafo 89, n.º 2, como um ato administrativo perante a disposição constante do § 2, n.º 1, frase 1, do *Steuerauskunftsverordnung*, onde se dispõe que a informação é vinculativa relativamente à tributação do requerente sempre que os factos verificados posteriormente não se desviam, ou pouco se desviam, dos factos que estiveram na base da informação vinculativa. No entanto, Roman Seer, continua a defender, contrariamente a autores como Hartmut Söhn, que a essência da informação vinculativa reside numa vinculação própria da administração, sem vínculo alheio relativamente ao destinatário da mesma (“*Selbstbindung ohne*

administração relativamente ao conteúdo da *promessa* que concede ao seu destinatário um direito ao cumprimento do ato prometido, sem que daí resulte qualquer vinculação jurídica para aquele. Essa autovinculação unilateral permitia a compreensão da essência do instituto e, conseqüentemente, o seu enquadramento como sendo o resultado de uma forma de atuação passível de ser reconduzida ao âmbito da administração cooperativa<sup>198</sup>.

---

*Fremdbindung*”). Para Roman Seer: “um vínculo bilateral da informação vinculativa também não corresponde à vontade do legislador parlamentar. Este não terá refletido sobre a qualidade jurídica da informação vinculativa e, aparentemente, a esse nível, não terá querido alterar nada de substancial. Segundo um entendimento dogmático geral até agora predominante, uma promessa não vincula o destinatário: é precisamente isso. Diferenciadamente, o destinatário pode em qualquer altura optar por um tratamento dos factos divergente do conteúdo da promessa. Ele recebe uma espécie de opção, sob a forma da promessa, que pode aproveitar, mas que não o vincula. Embora o enunciado do § 206 AO (onde se diz ‘a promessa vinculativa é vinculativa para a tributação quando...’), pudesse ser interpretado também na promessa vinculativa no sentido de um vínculo bilateral, assim não deve ser entendido, considerando-se que essa mesma promessa apenas implica um vínculo unilateral da autoridade fiscal. E não se vislumbra porque é que a informação vinculativa, por causa do enunciado congruente do § 2. I 1 do regulamento deveria revestir-se de um efeito vinculativo mais alargado e bilateral” – ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, pp. 562-563.

Entre nós, as *promessas administrativas* foram objeto de estudo de JOÃO TABORDA DA GAMA, *Promessas administrativas – Da decisão de autovinculação ao acto devido*, 2008, onde se considera a promessa como um *ato constitutivo de direitos* [p. 183-184 e 223 e ss.], limitando-a, *prima facie*, aos casos onde exista discricionariedade – para o Autor, o verdadeiro *Lebensbereich* da promessa –, ainda que, na sequência, acabe por questionar a nebulosidade da distinção entre “vinculação-discricionariedade” e definir a promessa como “um acto jurídico de determinação de uma relação jurídica que antes era indeterminada ou juridicamente menos determinada, seja pela existência de discricionariedade, seja pela existência de uma incerteza objetiva sobre as circunstâncias que rodeiam a situação promissória”.

Revelando dúvidas sobre o modo como instrumentos podem ser qualificados, v. ELLY VAN DE VELDE, *Tax rulings’ in the EU member states*, p. 29.

<sup>198</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 62-: “Das Fehlen einer hoheitlichen Regelung macht bewußt, daß die Zusage das Ergebnis kooperativen Verwaltungshandelns ist”. Obviamente que, para além dessa dimensão estrutural, as informações vinculativas têm uma indefectível dimensão funcional cooperativa nos casos em que se atribui aos particulares a tarefa de procederem ao enquadramento fáctico-jurídico dos seus atos e à determinação, *solus ipse*, das conseqüências fiscais que lhes vão associadas, já que a administração apenas intervém *ex post factum*. Assim, perante a “complexidade da complexidade” da lei fiscal – não apenas determinada, como se viu, pela proliferação de “uma grande variedade de noções jurídicas e valorativas indefinidas que carecem de concretização, como refere ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, p. 558, mas também pela incerteza que preside à aplicação de uma galáxia normativa de duvidosa clareza e sistematicidade –, o instituto em causa permite que o sujeito passivo seja atempadamente incluído no procedimento “(*frühzeitige Einbeziehung des Steuerpflichtigen in das Verfahren*)” de forma que seja

Contudo, para além desse aspecto estrutural e funcional, a prática administrativa demonstrava que esse ato administrativo era geralmente expressão de um “comportamento concertado” que se traduzia numa “*eingehender Informationsaustausch*” com vista à resolução de um problema, o que levou *Roman Seer* a afirmar que a promessa tinha uma “grande afinidade com o contrato de direito público”, não apenas pela existência de uma eventual concertação relativamente ao conteúdo, mas pela evidência de esse mesmo diálogo poder conduzir as partes à celebração de um verdadeiro contrato obrigacional (“*öffentlich-rechtlichen Verpflichtungsvertrag*”)<sup>199</sup>.

Um outro domínio [a?]típico de atuação administrativa, particularmente relacionado com a ação cooperativa, resulta da mobilização de instrumentos e “formas” desprovidos de força jurídica vinculativa, num quadro que vem assumindo contornos de um crescente “impressionismo” para o jurista chamado inevitavelmente a considerar “*Die Herausforderung des informalen Verwaltungshandelns*”, que tendem a escapar à tradicional compartimentação das formas de ação e que hodiernamente se encontram, em muito, subjacentes ao “*Arbeitsweisen*” da administração cooperativa<sup>200</sup>, emergindo como uma categoria própria de atuação, retirada da vala comum das

---

lhe seja garantido um certo grau de certeza e a segurança jurídicas relativamente à prática dos atos e à definição do respetivo regime fiscal.

<sup>199</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 62-63, refere que o “contrato de promessa” pode distinguir-se da promessa apenas quanto à vontade de vinculação das partes que, no primeiro caso, é uma vontade bilateral.

<sup>200</sup> V. EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 175 e pp. 348 e ss., ID., *La doctrina de las formas jurídicas de la actividad administrativa – Su significado en el sistema del derecho administrativo y para el pensamiento administrativista actual*, pp. 29 e ss., HELMUTH SCHULZE-FIELITZ, *Informalidad o ilegalidad de la actuación administrativa?*, pp. 89 e ss., ID., *Der informale Verfassungsstaat*, pp. 12 e ss., EBERHARD BOHNE, *Informales Verwaltungshandeln im Gesetzesvollzug*, pp. 20 e ss., ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 51 e ss. e 63 e ss., MARKUS FÜLLSACK, *Informelles Verwaltungshandeln im Steuerrecht*, pp. 103 e ss., W. HOFFMAN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, pp. 51 e ss., KATJA LEHR, *Staatliche Lenkung durch Handlungsformen*, pp. 103 e ss., HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, pp. 296 e ss., ID., *Soft law and taxation: EU and international aspects*, pp. 91 e ss., DUNCAN BENTLEY, *The rise of “soft law” in tax administration – Good news for taxpayers?*, pp. 32 e ss., ORLY LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, pp. 308 e ss., GREGORY C.

*operações materiais administrativas*, como categoria residual, que tanto abrangia atos jurídicos ou materiais da administração, como a ação administrativa informal<sup>201</sup>.

Apesar dos calafrios que a atuação informal da administração possa provocar ao jurista<sup>202</sup>, é incontornável a importância desse modo de atuar no quadro de um “*renew deal*” fundado sobre a validade das modernas orientações de *governança* ou no âmbito de um “novo direito administrativo” aberto à inovação, a uma flexibilização das suas formas de atuação e aberto à adoção de novos instrumentos capazes de se perfilarem como uma alternativa ou um complemento ao “velho e hierárquico” direito da “ordem e do comando”, preferindo, assim, a orientação, o compromisso, o diálogo, a procura do consenso e a recomendação à ameaça da coerção, à inevitabilidade da sanção ou à voz de prisão<sup>203</sup>.

Com efeito, a atividade informal da administração deve ser relacionada com a emergência da administração cooperativa, não num sentido estritamente ontológico ou genético<sup>204</sup>, mas

---

SHAFFER e MARK A. POLLACK, *Hard vs. soft law: Alternatives, complements, and antagonists in international governance*, pp. 712 e ss., LINDA SENDEN, *Soft law, self-regulation and co-regulation in european law: Where do they meet?*, pp. 1 e ss., DAVID M. TRUBEK e LOUISE G. TRUBEK, *Hard and soft law in the construction of social Europe: The role of the open method of co-ordination*, pp. 343 e ss., JAVIER BARNES, *Sobre el procedimiento administrativo: Evolución y perspectivas*, pp. 319 e ss., JOÃO LOUREIRO, *O procedimento administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares (Algumas considerações)*, pp. 145 e ss., SUZANA TAVARES DA SILVA, *Um novo direito administrativo?*, pp. 89 e ss., PAULO OTERO, *Direito do procedimento administrativo, Volume I*, pp. 378 e ss., JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS, *A reinvenção da autorização administrativa no direito do ambiente*, pp. 697 e ss..

<sup>201</sup> V. EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 348 e ss., ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 51 e ss., menciona precisamente o “*Entdeckung des sog. Informalen Verwaltungshandelns als eigenständige Kategorie*”.

<sup>202</sup> A expressão é de W. HOFFMAN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, pp. 52-53, que trata a questão no âmbito da “ação administrativa consensual”. Relativamente às implicações da ação informal da administração para o Estado de direito, o Autor considera que não deve ser objectável o processo de procura de consenso enquanto tal, mas apenas o risco que se rompam os vínculos jurídicos.

<sup>203</sup> V. W. HOFFMAN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, pp. 60-61 e ORLY LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, pp. 312-315.

<sup>204</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 51 e 52, considera que “*die Begriffe ‘informal’ und ‘kooperativ’ keineswegs kongruent*”, uma vez que a ação administrativa cooperativa “nada diz relativamente à forma, sendo uma noção complementar da ação administrativa soberana, designando um

sobretudo numa dimensão funcional, relacionada com o “*problem solving*”, através de formas mais flexíveis, consensuais e/ou negociadas<sup>205</sup>. Segundo *Hoffmann-Riem*, “a *praxis* da ação consensual e cooperativa da administração constitui um indicador de que não se considera adequada uma fórmula de solução por meio de uma decisão unilateral da administração e que esta pode inclusivamente ser inviável tendo em consideração a complexidade dos aspectos em causa”<sup>206</sup>.

Como se adiantou, a emergência de um direito mais “*soft*”<sup>207</sup>, porque desprovido do cunho sancionatório do *hard law*, mais *flexível*, porque sujeito a um processo de aprendizagem

---

processo de procura de consenso (“*Prozeß der Konsenssuche*”) com base em negociações”. Por isso, conclui o Autor que “a ação cooperativa (sob a forma de promessa ou contrato) pode apresentar formalidade como, inversamente, as medidas soberanas podem ser informais (aviso, tolerância)”.

<sup>205</sup> V. PAULO OTERO, *Direito do procedimento administrativo, Volume I*, p. 379.

<sup>206</sup> V. W. HOFFMAN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, p. 53. Com o que se afigura que a “*Alternativität*”, a partir da qual EBERHARD BOHNE, *Der informale Rechtsstaat*, pp. 46 e ss., caracterizou a *ação informal* – como ações não reguladas, mas cujos resultados poderiam ser alcançados através das formas de atuação de direito público ou privado disponibilizadas pela ordem jurídica –, não constitui operador dogmático suficiente para compreender o fenómeno da *informalidade* na sua globalidade plurissignificativa.

<sup>207</sup> Relativamente à clarificação do conceito de “*soft law*”, LINDA SENDEN, *Soft law, self-regulation and co-regulation in european law: Where do they meet?*, pp. 22 e ss., refere a necessidade identificar os seus elementos conceituais determinantes uma vez que o termo acaba por ser “mobilizado numa pluralidade de contextos e para abranger uma grande diversidade de instrumentos. Assim, apesar da noção de *Senden* se encontrar recortada por referência ao contexto comunitário, considera-se que a mesma pode ser extrapolada para outros âmbitos dogmáticos – v., neste mesmo sentido, HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, p. 296, considera que a a noção de *Senden* pode ser perfeitamente mobilizada para compreender o fenómeno do *soft law* à escala nacional, razão pela qual o citado Autor segue, na sua exposição, os pontos cardeais desvelados no trabalho de *Linda Senden*.

Ao desvelar a noção de *soft law*, a Autora menciona três elementos centrais: o primeiro, reside no facto de estarem em causa regras de conduta (“*rules of conduct*”) ou compromissos (“*commitments*”); o segundo, tem a ver com a existência de um consenso sobre o facto dessas regras e/ou compromissos se encontrarem vertidos em instrumentos desprovidos de força jurídica vinculativa, ainda que não sejam completamente desprovidos de efeitos jurídicos; o terceiro, relaciona-se com o facto desses instrumentos pretenderem ter essencialmente um efeito prático ou um impacto no comportamento dos respetivos destinatários ou de quem assume o compromisso. Com base nestas três dimensões, a Autora propõe a seguinte definição de “*soft law*”: “*Rules of conduct that are laid down in instruments which have not been attributed legally binding force as such, but nevertheless may have certain – indirect – legal effects, and that are aimed at and may produce practical effects*” [p. 23]. Reconhecendo, porém, a abrangência da noção e a variedade dos instrumentos que aí podem ser incluídos, a Autora procede a uma classificação funcional, considerando a aptidão da mobilização do *soft law* como instrumentos alternativos e complementares às regras legais. Nessa repartição



permanente e recetivo à ideia do “*learn by doing*”, mais *inclusivo e participado*, porque criado fora da rigidez da participação procedimental e, assim, aberto a uma mais ampla gama de contributos por parte dos atores sociais, mais *informado*, porque assente num processo comunicacional permanente e bidirecional, não apenas espelha o processo de inter e transdisciplinariedade do direito no diálogo com as ciências sociais, como constitui um dos pilares de um modelo de governança de base cooperativa, onde a normatividade é realizada “informando, dando a conhecer, orientando, promovendo, conferindo coerência a atividades, pilotando acções, gerindo meios, coordenando acções emergentes da comunidade”<sup>208</sup>. Com isso, não se trata, obviamente, e como bem explicita *Helmuth Schulze-Fielitz*, de apresentar um modelo de antítese à tese do jurídico<sup>209</sup>. Na verdade, como refere *Orly Lobel*, “*at its best, however, the governance model assumes a harder definition of soft law; one that preserves an active role for the state and the*

---

inclui, numa primeira categoria, os “*preparatory and informative instruments*”, tais como “livros brancos, verdes, programas de ação e comunicações informativas”, que têm por objetivo preparar a elaboração do direito, das políticas públicas e/ou fornecer informação sobre a agenda pública, assumindo uma “*pre-law function*”; numa segunda categoria, consideram-se os “*interpretative and decisional instruments*”, cujo objetivo primordial é o fornecimento de orientações relativas à aplicação do direito, designadamente, no caso dos “*decisional instruments*”, ao nível da implementação e do exercício de poderes discricionários, pelo que o seu objetivo não é o de substituir a legislação, mas o de complementar os instrumentos jurídico-normativos existentes, tendo, assim, uma “*post-law function*”; numa terceira categoria encontram-se os “*steering instruments*”, direcionados ao estabelecimento e ao exponenciar dos objetivos públicos prosseguidos pela “administração”, tratando-se de declarações relativas às políticas públicas, mas que pretendem estabelecer uma maior cooperação entre os actores, o que pode ocorrer através de recomendações ou códigos de conduta, com potencial para constituírem uma alternativa à aplicação de regras formais, desempenhando, desse modo uma “*para-law function*”.

Para mais desenvolvimentos no domínio do direito fiscal, para além das referidas obras de *Hans Gribnau*, cf. GLÓRIA ALARCÓN GARCÍA, *El soft law em el sistema fiscal español*, pp. 3 e ss. e ID., *El soft law y nuestro sistema de fuentes*, pp. 3 e ss.

<sup>208</sup> V. MARIA DA GLÓRIA DIAS GARCIA, *Direito das políticas públicas*, pp. 155 e ss. [p. 157].

<sup>209</sup> V. HELMUTH SCHULZE-FIELITZ, *Informalidad o ilegalidad de la actuación administrativa?*, pp. 89-90, menciona, claramente, a impropriedade de uma posição que confronte a atuação informal com a ilegal, como se tratassem de termos alternativos e mutuamente excludentes. Nessa medida, diz o Autor que “a atuação administrativa informal, nas suas diversas formas de manifestação, tanto pode ser conforme como contrária ao direito, da mesma forma que a atuação ilegal tanto pode ser formal ou informal, pelo que haverá forçosamente que distinguir entre *informalidade* e *ilegalidade* da atuação administrativa [p. 90 e ss.]”.

*legal regime*”<sup>210</sup>, pelo que, fica preservada a “autoridade de um poder que sabe ser duro quando necessário e flexível quando é preciso”<sup>211</sup>.

Concretizando algumas noções básicas da administração informal, poderá dizer-se, acompanhando *Paulo Otero*, que a atuação administrativa informal não envolve a produção de atos jurídicos formais; por outro lado, “substituindo um agir administrativo unilateral e imperativo, faz apelo à informação, à persuasão e à negociação: esta[ndo] em causa a ideia de ‘medidas livremente consentidas’, sem uma eficácia jurídica vinculativa, envolvendo todos os interessados”; e, “[n]o limite, a atuação informal alicerça-se num princípio de subsidiariedade da autoridade pública, num privilegiar de mecanismos participativos de cooperação e consenso entre administração e cidadãos”<sup>212</sup>.

Não existindo no direito administrativo *numerus clausus* das formas de atuação e estando a “*Handlungsformenlehre*” aberta à receção de atuações pragmáticas que nascem da prática

---

<sup>210</sup> V. ORLY LOBEL, *The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought*, p. 310, acrescentando que “the type of soft law norms described above should be understood as interwoven and existing within an authoritative legal system. Even when actors who do not have the formal capacity to make law generate norms, the Renew Deal paradigm recognizes how these nongovernmental actors are sustained by the background rules of the legal system”.

<sup>211</sup> V. MARIA DA GLÓRIA DIAS GARCIA, *Direito das políticas públicas*, p. 162. Não passa em claro a circunstância de o relatório do “*Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration*”, o “Relatório Stevens”, sob o título “*Tax supervision – Made to measure*”, fazer constar, como subtítulo, uma explicitação simétrica à citada: “*Flexible when possible, strict where necessary*”.

<sup>212</sup> V. PAULO OTERO, *Direito do procedimento administrativo, Volume I*, p. 379-380. No recorte conceitual da atuação administrativa informal, o Autor, assinala algumas dimensões particularmente caras ao tema da administração cooperativa, v.g.: as preocupações com o reforço da legitimidade decisória, com base na ideia de que a participação dos interessados constitui uma trave mestra da conduta administrativa informal; a flexibilização da atuação administrativa que legitima uma procura de consenso decisório, levando a que a negociação e a colaboração substituam a decisão ou o agir fáctico unilateral de autoridade; os alicerces dialógicos e de concertação que envolvem uma tentativa de consensualização procedimental como forma, *inter alia*, de promoção do compromisso da administração ou o acordo dos destinatários de decisões jurídico-administrativas formais e unilaterais; a inclusão dos destinatários de uma decisão formal unilateral no processo de gestação e na configuração do respetivo conteúdo, fazendo emergir “atos consensuais”, como estratégia para garantir uma implementação sem resistências jurídicas, psicológicas ou fácticas [p. 382].

administrativa<sup>213</sup>, as “formas” concretas de atuação administrativa, mesmo no domínio da “*Überwachungsverwaltung*”, mostram que a administração não se manteve presa à sua imagem tradicional, mas que as suas instituições jurídicas vêm-se alterando: a ação administrativa já não se limita à mobilização de meios imperativos, mas vale-se, crescentemente, de “instrumentos de advertência, recomendação, entendimentos prévios e acordos” (“*Instrumente der Warnung und Empfehlung, der Vorabstimmung und Verständigung*”)<sup>214</sup>, de compromissos e de cooperação<sup>215</sup>.

Por outro lado, com a reconfiguração do paradigma do Estado e a simbiótica refração no paradigma da administração, há que fazer referência aos casos em que a atividade administrativa passa mais por uma atividade de mediação (“*Vermittelnde Verwaltung*”), do que propriamente pelo exercício de uma função decisória (“*Entscheidungsfunktion*”), assistindo-se, também aí, a uma

---

<sup>213</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 483, conclui que: “*Im Verwaltungsrecht existiert kein numerus clausus der Handlungsformen*”; por seu turno, EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *La doctrina de las formas jurídicas de la actividad administrativa – Su significado en el sistema del derecho administrativo y para el pensamiento administrativista actual*, pp. 29 e 30, reconhece que “a criatividade e a flexibilidade constituem certamente valores da praxis administrativa, da mesma maneira que o informal sempre representou em todos os tempos a sombra do formal” e que, “por conseguinte a doutrina das formas não deve seguir presa a atos (unilaterais ou bilaterais) de carácter normativo, mas deve manifestar a sua utilidade ao aportar luz, desde uma perspectiva do Estado de direito, sobre a administração informal e os fenómenos comunicativos “brandos”, dando por assente que “as formas não devem estar previstas apenas em relação às decisões administrativas vinculativas e de carácter normativo, mas também relativamente a outras ações cuja produção de efeitos não atinja esse patamar”.

<sup>214</sup> EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p.166.

<sup>215</sup> EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *La doctrina de las formas jurídicas de la actividad administrativa – Su significado en el sistema del derecho administrativo y para el pensamiento administrativista actual*, p. 30, refere que as “novas tarefas reclamam novas modalidades de cumprimento e sugerem uma ampliação do cânone das formas realizada com referência à estrutura das próprias tarefas a desenvolver”. Sirva de exemplo a figura do “ato administrativo de aceitação de compromissos” (“*commitment decision*”, “*decisione com impegni*” ou “*Zusagenentscheidung*”), que entre nós marca presença no âmbito da Lei da concorrência, que Pedro Gonçalves, *Reflexões sobre o Estado regulador e o Estado contratante*, p. 362, define como ato administrativo “pelo qual uma autoridade aceita compromissos propostos por um particular e converte tais compromissos em obrigações cujo cumprimento impõe ao mesmo particular”. Sobre a matéria em causa, para além do Autor citado [pp. 335-368], v. JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, p. 248.

modelação inovadora das “*Handlungsformen vermittelnder Verwaltung*”, no sentido de fomentar a cooperação, o assessoramento, a informação, a documentação, a investigação, etc.<sup>216</sup>.

O que se deixou consignado constitui, igualmente, uma realidade que também se desenrola ao nível do direito fiscal e das relações entre a administração e os contribuintes, designadamente, nos casos em que se institucionaliza uma relação de autêntica co-operação, onde as partes se vinculam, para além das obrigações legalmente estabelecidas a constituir e a desenvolver uma relação de parceria fundada na confiança e na boa fé; nos casos em que a administração desenvolve normas de *soft law*, orientando, explicitando e descomplexificando o direito material, sem, com isso, vincular os contribuintes; ou nos casos em que convoca a participação voluntária dos administrados na definição de critérios interpretativos ou na configuração dos sistemas e dos recursos tecnológicos amigos do utilizador, tudo numa perspectiva de otimização da ação administrativa e numa ótica de incentivo à *voluntary compliance* com as normas fiscais<sup>217</sup>.

---

<sup>216</sup> EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp.169-170.

<sup>217</sup> V., sobre essas novas “realidades” do direito fiscal, entre outros, HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, pp. 296 e ss., ID., *Soft law and taxation: EU and international aspects*, pp. 91 e ss., ID., *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, pp. 183 e ss., DUNCAN BENTLEY, *The rise of “soft law” in tax administration – Good news for taxpayers?*, pp. 32 e ss., OCDE, *Right from the start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, 2012, OCDE, *Together for better outcomes – Engaging and involving SME taxpayers and stakeholders*, 2013, OCDE, *Co-operative compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 2013, CIAT, *Relación o cumplimiento cooperativo tributario*, 2015, JEFFREY OWENS, *The “Enhanced Relationship”: A challenge for revenue bodies and taxpayers*, pp. 351 e ss., MICHAEL D’ASCENZO, *Global trends in tax administration*, pp. 81 e ss., RICHARD HAPPÉ, *Multinationals, enforcement covenants and fair share*, pp. 540 e ss., HUGO VOLLEBREGT, *From red tape to red carpet: How the Netherlands has changed the traditional dispute landscape for tax issues*, pp. 165 e ss., L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, pp. 17 e ss., CHRISTIAN SCHÜTZLER, *Tax compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung*, pp. 325 e ss., JENNY JOB, ANDREW STOUT, RACHEL SMITH, *Culture change in three taxation administrations: From command and control to responsive regulation*, pp. 84 e ss., RACHELLE Y. HOLMES, *Forcing cooperation: A strategy for improving tax compliance*, pp. 1426 e ss., DEBORA M. NOLAN e FRANK M. NG, *Tax dispute resolution: A new chapter emerges*, pp. 1053 e ss., ROMAN SEER, *Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote!*, pp. 705 e ss., ID., *Voluntary Compliance*, pp. 584 e ss., EHRKE-RABEL e GUNACKER-SLAWITSCH, *Governance im Steuerrecht*, pp. 1054 e ss., M. T. SOLER ROCH, *Tax administration versus*

Encerra-se esta reflexão com a referência à anunciada forma em torno da qual tende a mover-se o Estado cooperativo, ou seja, o contrato administrativo, mais precisamente, e em face do que constitui o horizonte discursivo do trabalho, o contrato sobre o exercício dos poderes públicos, umbilicalmente relacionado com a problemática da participação procedimental e com o cânone de uma *boa administração*, receptiva à cidadania, ao diálogo, à concertação e à adoção de decisões que são fruto de uma maturação argumentativa volvida num consenso e expressa num acordo, num pacto, num entendimento e/ou num contrato.

Nesta delimitação propedêutica do objeto reflexivo a tratar nas páginas vindouras, vai implícita, reconhecida a natureza bicéfala do contrato administrativo, uma tomada de posição sobre o tipo contratual que irá modelar o discurso subsequente<sup>218</sup>. Trata-se, *breviatis causa*, dos

---

*taxpayer – A new deal?*, pp. 282 e ss., J.A. ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas*, pp. 23 e ss., J. IGLESIAS CAPELLAS, *Proposta de bones pràctiques en la relació administració-contribuent en base a l'actual Llei General Tributària*, pp. 3-6, ARTURO ROMANÍ SANCHO, *La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: La relación cooperativa. El foro de grandes empresas y el Código de buenas practicas tributarias*, pp. 273 e ss., ANA MARÍA JUAN LOZANO, CONSUELO FUSTER ASENCIO, *Buena administración tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*, pp. 7 e ss..

<sup>218</sup> Uma análise detalhada do regime jurídico do exercício contratual do poder administrativo no direito comparado permite concluir que são descortináveis dois grandes modelos de contratos administrativos a nível europeu: de um lado, o contrato administrativo tradicional de matriz francesa (*contrat administratif*) e, de outro, o contrato administrativo de origem germânica (*Verwaltungsvertrag*).

Pode dizer-se que aqueles dois modelos influenciaram, em maior ou menor medida, os sistemas de contratação administrativa de vários países europeus e de diferentes países ibero-americanos. Por isso, alguns deles podem ser identificados como *sistemas mistos* – como é o caso português, espanhol ou italiano –, já que conjugam as notas típicas daqueles dois modelos, sendo corrente falar-se nesses ordenamentos jurídicos num *dualismo* inerente ao contrato administrativo.

No sistema alemão, tradicionalmente, não se aplica (“à francesa”) o contrato administrativo como instrumento de colaboração entre a administração e os particulares (v.g., prestação de serviços, execução de obras públicas, gestão de serviços públicos). Assim, na Alemanha, os contratos que em França se reconduziam ao *contrat administratif* sempre foram considerados como típicos contratos privados da Administração, submetidos, nessa medida, ao regime comum definido na lei civil e sem que se concedesse à Administração quaisquer “poderes exorbitantes” na disciplina da *relação jurídica contratual*. Sustentava-se, deste modo, que tais situações eram passíveis de ser objeto da celebração de contratos de direito privado, pelo que não haveria necessidade de importar a doutrina francesa do *contrat administratif* e o seu regime jurídico exorbitante.

“acordos de vontades juridicamente vinculativos, celebrados entre dois ou mais sujeitos de direito, sendo um deles necessariamente um membro da administração pública que age nessa qualidade (enquanto tal), que têm por objeto regular o modo ou os termos do exercício do poder administrativo, seja quanto à emissão (ou não emissão) de um ato unilateral da administração com

---

Neste ensejo, entre nós, SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, p. 428, atendendo ao *objeto* contratual e às diferentes *finalidades* subjacentes a cada tipo de contrato administrativo, distingue os “*contratos com objeto passível de contrato de direito privado*” e os “*contratos com objeto passível de ato administrativo*”.

Consequentemente, a demarcação entre *contratos administrativos de colaboração* e *contratos administrativos sobre o exercício de poderes públicos* significa, também, a impossibilidade de, sob a veste de uma pretensa categoria de “contrato de direito administrativo”, se poder gerar uma unificação do regime jurídico substantivo aplicável, indistinta ou indiferenciadamente a ambos os tipos contratuais.

Por conseguinte, torna-se claro que, nos ordenamentos jurídicos europeus que reconhecem o contrato sobre o exercício de poderes públicos, o legislador não disciplina tais contratos com um regime jurídico idêntico ao estabelecido para os contratos administrativos de colaboração e para os contratos de procura pública – que pressupõem *compras ou aquisição públicas* e em que a administração pública vai ao *mercado* e se posiciona como *cliente*.

Nestes contratos, são as entidades administrativas – enquanto entidades adjudicantes – que procuram obter no mercado bens ou serviços fornecidos por privados, segundo uma lógica concorrencial. Já nos *contratos sobre poderes públicos*, a Administração não se dirige ao mercado para contratualizar com os particulares a obtenção de uma determinada prestação (consubstanciada em bens ou serviços), da qual necessita para prosseguir as suas atividades de interesse público. Quer dizer, a prestação nuclear ou essencial – aquela que identifica o contrato e que constitui o seu objeto – não vem do lado do mercado, mas do lado da Administração e, por isso, forma-se tipicamente no quadro do *procedimento administrativo de autoridade*, e não no âmbito dos procedimentos de adjudicação e de seleção concorrencial.

Tal prestação nuclear consubstancia-se no poder de decisão da Administração, isto é, o poder de, verificadas certas condições e sob reserva de manutenção de determinados pressupostos, ela exercer as suas competências decisórias em determinado sentido. Portanto, o que se admite em vários ordenamentos jurídicos é a existência, no procedimento administrativo, de um *espaço de convergência* entre o interesse público e o interesse privado, abrindo caminho à negociação, ao diálogo e à concertação de interesses. O contrato introduz, nesse sentido, um quadro ou uma regulação jurídica que induz a “confiança”, valor que se afigura atualmente indispensável para a promoção do investimento e a execução das atividades económicas pelos agentes privados. A diminuição da *conflitualidade* e da *litigiosidade* passa a constituir uma consequência natural da definição consensual dos termos do procedimento, o que favorece a eficácia da ação administrativa.

Sobre a natureza bicéfala do contrato administrativo, visando o estudo dos contratos sobre o exercício dos poderes públicos, v., por todos, JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, pp. 380 e ss.

um certo conteúdo, seja quanto à substituição de um procedimento unilateral por outro de estrutura bilateral”<sup>219</sup>, de manifesta inspiração alemã.

Com efeito, foi a lei de procedimento germânica – a “*Verwaltungsverfahrensgesetz*”, de 25 de Maio de 1976 –, que, pela primeira vez, admitiu, expressamente, como princípio geral, a admissibilidade dos contratos de direito público, quando o legislador não prescrever em sentido contrário, regulando-os na Secção IV, sob o título “*Öffentlich-rechtlicher Vertrag*”, dispondo, logo no § 54, sobre a admissibilidade do “*contrato de direito público*”, que: “*Ein Rechtsverhältnis auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts kann durch Vertrag begründet, geändert oder aufgehoben werden (öffentlich-rechtlicher Vertrag), soweit Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen. Insbesondere kann die Behörde, anstatt einen Verwaltungsakt zu erlassen, einen öffentlich-rechtlichen Vertrag mit demjenigen schließen, an den sie sonst den Verwaltungsakt richten würde*”<sup>220</sup>.

---

<sup>219</sup> Acolhe-se, desta forma, a noção de JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, pp. 621 e ss., que retrata o contrato sobre poderes públicos como *um ato bilateral de exercício da autoridade da administração, consensual na sua origem e que exprime o exercício de um poder de autoridade na sua função*. Como o Autor observa, em confronto com o Código dos Contratos Públicos – onde se faz referência aos *contratos com objeto passível de ato administrativo* e aos *demais contratos sobre o exercício dos poderes públicos* –, não existe sinonímia entre as figuras, porquanto, por um lado, “o âmbito do conceito sobre o contrato de poderes públicos é mais *reduzido* do que o conceito de contrato com objeto passível de ato administrativo, na medida em que exclui as concessões (em rigor, os contratos de delegação de funções ou serviços públicos e afins)”, mas, em sentido oposto, “o âmbito do conceito de contrato sobre exercício de poderes públicos é mais *largo* do que o conceito de contrato com objeto passível de ato administrativo, já que não abrange apenas os contratos que condicionam o exercício de um poder público (endoprocedimentais e substitutivos) relacionados com a prática de atos administrativos, como também os contratos relativos à emissão de normas regulamentares”.

<sup>220</sup> Como é consabido, a estrada da admissibilidade do “*Öffentlich-rechtlicher Vertrag*” foi assaz tormentosa, tendo existido uma forte hostilidade à aceitação da figura como modo de atuação administrativa, sustentada, *ab initio*, por Otto Mayer, para quem as relações entre a Administração e os súbditos eram inevitavelmente configuradas segundo as notas da autoridade e da unilateralidade do agir administrativo, onde pontificava, como expoente máximo, o *Verwaltungsakt*, numa relação de manifesta subordinação – como explicitava OTTO MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, p. 67, “*Das Verhältnis zwischen Staat und Unterthan ist das einer rechtlichen Ungleichheit: der Staat hat auf seiner Seite die öffentliche Gewalt. Gewalt bedeutet die Fähigkeit eines rechtlich überwiegenden Willens* –, onde o contrato seria uma *contradictio in adjecto*, como Mayer

Para além dessa disposição, a “*Verwaltungsverfahrensgesetz*” consagrou ainda o contrato de transação (*Vergleichsvertrag*), dispondo no § 55 que: “*Ein öffentlich-rechtlicher Vertrag im Sinne des § 54 Satz 2, durch den eine bei verständiger Würdigung des Sachverhalts oder der Rechtslage bestehende Ungewissheit durch gegenseitiges Nachgeben beseitigt wird (Vergleich), kann geschlossen werden, wenn die Behörde den Abschluss des Vergleichs zur Beseitigung der Ungewissheit nach pflichtgemäßem Ermessen für zweckmäßig halt*”. Segundo Roman Seer, esse tipo contratual acabou por ser incluído no procedimento administrativo por causa do trabalho de Jürgen Salzwedel – *Die Grezen der Zulässigkeit des öffentlichen Vertrages* –, onde se ponderou o problema da admissibilidade da transação no âmbito da “*gebunden Verwaltung*”, considerando-se o mesmo vinculativo uma vez verificadas três condições: a existência de um “*Vergleichinteresse*”, radicado na existência de uma incerteza objetiva relativamente ao conteúdo das normas jurídicas aplicáveis; a impossibilidade da transação ir para além do plano de incerteza objetiva sobre o conteúdo da situação de facto ou de direito; e, por fim, o contrato devia produzir

---

concretizou no seu artigo “*Zur Lehre von Öffentlichrechtlichen Verträge*”, de 1888 – sobre a evolução subjacente à admissibilidade do “*Öffentlich-rechtlicher Vertrag*”, e à superação dos argumentos que foram aduzidos para suportar a tese da recusa da figura, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *contratos fiscais – Reflexões sobre a sua admissibilidade*, pp. 17-48, JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, pp. 400 e ss., F. DELGADO PIQUERAS, *Terminación convencional del procedimiento administrativo*, pp. 33-39, obra onde o Capítulo I é dedicado à “*evolución sustancial del Derecho Público alemán: del repudio dogmático a la normalización legislativa del contrato de derecho público*”. Ultrapassada essa primeira barreira dogmática e no período antecedente à promulgação da “*Verwaltungsverfahrensgesetz*”, discutia-se no plano do direito administrativo se um “*subordinationsrechtlicher Verwaltungsvertrag*” carecia ou não de base legal expressa, opondo-se então duas teorias, a chamada “*normative Ermächtigungslehre*” e a “*utilitaristische Theorie*”. Para os defensores da teoria da delegação normativa, exigia-se que a celebração de um contrato de direito público estivesse assente num preceito legal concreto e determinado – v. W. APALT, *Der verwaltungsrechtliche Vertrag*, pp. 6 e ss. e JÜRGEN SALZWEDEL, *Die Grezen der Zulässigkeit des öffentlichen Vertrages*, pp. 114 e ss. –, para os demais, admitia-se a celebração de contratos administrativos, conquanto não fossem violadas disposições legais ou princípios jurídicos. Esta era a posição maioritária, também seguida pelo “*Bundesverwaltungsgericht*” e que conduziu à redação do § 54 da “*Verwaltungsverfahrensgesetz*” – cf. sobre a discussão, o ponto relativo à “*Vorbehalt des Gesetzes und Verwaltungsvertrag*” em ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 158-159, com diversas indicações bibliográficas, entre as quais as que aqui se deixaram consignadas.



um “*deutlichen Meliorisierungseffek*”, reduzindo ou eliminando a incerteza no caso concreto. Condições que, posteriormente, estiveram na base dos parágrafos 55 e 59 (2) n.º 3, da “*Verwaltungsverfahrensgesetz*”, relativamente à sua admissibilidade e respetivo regime jurídico<sup>221</sup>.

Com a previsão do “*Öffentlich-rechtlicher Vertrag*”, o esforço dogmático concentrou-se na disquisição do âmbito de aplicação da figura, na consideração dos tipos contratuais envolvidos e na ponderação das respetivas especificidades em termos de regime jurídico. Sem entrar no cerne das discussões doutrinárias, salienta-se, atento o interesse superveniente, o facto de se evidenciar que a “*Verwaltungsverfahrensgesetz*” contém uma norma habilitante para a celebração de contratos administrativos, estabelecendo, em termos amplos, um *princípio de autonomia pública contratual*, ou seja, a possibilidade genérica de qualquer entidade pública recorrer ao contrato administrativo para realizar as atribuições que estiverem a seu cargo. Essa habilitação configura uma norma atributiva de discricionariedade, que assim oferece cobertura material suficiente à conformação de relações jurídico-administrativas de subordinação por estipulação contratual. O “*Kann*” é expressivo dessa autorização genérica, o que, implica, por princípio, uma possibilidade

---

<sup>221</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 371, e, seguindo a indicação desse Autor, cf. JÜRGEN SALZWEDEL, *Die Grezen der Zulässigkeit des öffentlichen Vertrages*, pp. 20 e ss., esp.<sup>16</sup> 120 e ss. e 194 e ss.. Cf., ainda, na doutrina administrativa a posição de HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 376, que considera necessária a existência de três requisitos paralelos aos já indicados, ou seja, “(1) exista uma incerteza referente a circunstâncias fácticas ou questões jurídicas; (2) que a prática de um ato desfavorável acarrete graves prejuízos (desproporcionados) se emitido contra a pretensão do interessado; (3) e que ambas as partes façam concessões recíprocas”.

Entre nós, especificamente sobre o contrato de transação no direito administrativo, MARTA PORTOCARRERO, *Contratos sobre o exercício de poderes públicos, transação e arbitragem – Ensaio sobre a disponibilidade e indisponibilidade do poder público*, pp. 175 e ss., onde se trata da “transação como forma de disposição do poder administrativo”, considerando a sua admissibilidade e os respetivos limites quanto ao conteúdo.

No âmbito do direito fiscal, para uma perspectiva transaccional sobre a “*terminación de los procedimientos tributarios*, v., desde já, MARÍA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, pp. 95 e ss, onde se aborda a questão da “*licitud de la terminación transaccional del procedimiento tributario*”.

de escolha na forma de atuação para o exercício dos seus poderes funcionais<sup>222</sup>, podendo a administração optar por cumprir os seus deveres mediante atuação unilateral, que poderá assumir a forma de um ato administrativo, ou, em alternativa, exercer os seus poderes mediante contrato administrativo, podendo, inclusivamente, combinar, na mesma atuação, a forma unilateral e a forma contratual<sup>223</sup>. Existe, assim, como refere *Eberhard Schmidt-Aßmann*, uma grande margem de discricionariedade ao nível da eleição da forma jurídica, a qual não implica, porém, qualquer arbitrariedade, uma vez que, a jusante da aparentemente singela escolha da forma jurídica, existem consequências ao nível do regime jurídico que não podem deixar de ser acauteladas<sup>224</sup>.

---

<sup>222</sup> V. HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 397. Refira-se, porém, que, de acordo com EBERHARD SCHMIDT-AßMANN, *La doctrina de las formas jurídicas de la actividad administrativa – Su significado en el sistema del derecho administrativo y para el pensamiento administrativista actual*, p. 13, o facto de não existir uma “obrigatoriedade das formas” jurídicas de carácter geral, implica que a atuação da administração na eleição da forma deve ser equacionada de acordo com um “modelo diferenciado de utilização”, uma vez que o ordenamento jurídico contém barreiras causais que controlam de maneira indirecta a mobilização das formas jurídicas, designadamente quando apenas permitem a verificação de determinados efeitos através de formas determinadas, estando aqui em causa o “*mandato de efetividade*” associado à forma jurídica. *In casu*, é particularmente importante referir que no direito alemão o contrato administrativo encontra-se, por regra, desprovido de força executiva, pelo que, em caso de incumprimento do estabelecido contratualmente, torna-se necessário recorrer aos tribunais para promover a execução forçada das prestações contratuais – cf. VOLKER SCHLETTE, *Die Verwaltungs als Vertragspartner*, pp. 627-629. Esta realidade tem uma clara projeção do âmbito do direito tributário alemão, por força da qual se considera que a liquidação está sujeita à forma de ato administrativo (“*Verwaltungsaktformgebundene Steuerfestsetzung*”), uma vez que, não só não existe disposição legal que preveja uma “*Steuerfestsetzung durch Verwaltungsvertrag*”, mas essencialmente porque a “*Steuerbescheid*” é a base para a execução administrativa coerciva do crédito fiscal (“*Grundlage für die Verwaltungsvollstreckung*”) e por isso o contrato administrativo apresenta aqui um défice de força executória face ao ato, o que, no entanto, não implica qualquer preclusão da forma contratual do direito fiscal, particularmente quanto às decisões preparatórias – cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 144-146.

<sup>223</sup> V. HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 378. Neste sentido, a figura contratual acaba por ser configurada em termos tendencial de *paridade* com o ato administrativo, ainda que a alternatividade entre ato e contrato administrativo, não significando uma estrita *neutralidade* da forma, porquanto, como refere *Maurer*, a mobilização do contrato administrativo no lugar do ato unilateral tem consequências relevantes ao nível do regime jurídico substantivo, como a estabilidade da relação jurídica, o efeito vinculativo, o poder de modificação em caso de alteração das circunstâncias, a invalidade e, como se disse, também ao nível da execução das prestações contratuais em falta.

<sup>224</sup> V. EBERHARD SCHMIDT-AßMANN, *La doctrina de las formas jurídicas de la actividad administrativa – Su significado en el sistema del derecho administrativo y para el pensamiento administrativista actual*, p. 13. O

Entre a tipologia dos contratos administrativos, considera-se que a Lei do Procedimento Alemã, fixa um conceito aberto (*numerus apertus*) de contrato administrativo<sup>225</sup>, permitindo uma primeira diferenciação dogmática basilar entre os *contratos administrativos de coordenação* (“*koordinationsrechtliche Verträge*”) e de *subordinação* (“*subordinationsrechtliche Verträge*”), e, no âmbito destes, a sua subdivisão em *contratos administrativos substitutivos de atos administrativos* (“*Verfügungsverträge*”) ou *contratos obrigacionais* através dos quais a administração se compromete a praticar, ou a não praticar, um ato administrativo com um certo conteúdo (“*Verpflichtungsverträge*”) <sup>226</sup>. Para além da tipologia exposta, importa ainda mencionar que o *öffentlich-rechtlicher Vertrag* perpassa hodiernamente por todas as áreas ou domínios da

---

Autor crítica por isso a utilização da expressão “*liberdade de escolha da forma*” jurídica para ilustrar a realidade descrita.

<sup>225</sup> V. ELKE GURLIT, *Verwaltungsvertrag und Gesetz*, pp. 27-31.

<sup>226</sup> V. VOLKER SCHLETTE, *Die Verwaltungs als Vertragspartner*, pp. 381-388. Os primeiros são vistos como *contratos interadministrativos de coordenação*, concluídos entre pessoas coletivas públicas em pé de igualdade, que cooperam na realização de tarefas e atividades comuns ou no cumprimento de deveres legais, e que, por essa via regulam, através do *instrumentarium* contratual, o exercício dessas funções, encontrando-se aqui em causa contratos referentes a uma realidade que é insuscetível de ser disciplinadas por ato administrativo unilateral, encontrando-se a lógica da coordenação intimamente ligada à posição *inter pares* dos sujeitos contratuais. Por seu turno, os *contratos de subordinação* referem-se a situações que emergem no exercício dos poderes de autoridade, nas relações de *supra-infra* ordenação com os administrados, tratando-se, como se disse, de situações que podiam ser disciplinadas por ato administrativo. No âmbito dos *contratos de subordinação*, admitem-se, então, tanto os contratos substitutivos de atos soberanos, como os contratos preparatórios, de facilitação e complemento dos actos soberanos, por mor dos quais a administração pode comprometer-se à prática de um ato administrativo cujo conteúdo é previamente consensualizado com o particular – v., *sobre a funcionalidade de uma tipologia contratual*, e fazendo referência à distinção no âmbito dos *contratos de subordinação*, WALTER KREBS, *Contratos y convénios entre la administración y particulares*, pp. 81 e ss., HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, pp. 374-375, F. DELGADO PIQUERAS, *Terminación convencional del procedimiento administrativo*, pp. 49 e ss..

ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 399, refere que o legislador alemão, tendo sido claro ao conceber o contrato de subordinação como forma *alternativa* ao ato administrativo, não cuidou, em igual medida, da possibilidade de existir uma relação *cumulativa* entre o “*Verpflichtungsvertrag*” e o “*erfüllendem Verwaltungsakt*”, tendo cabido à doutrina o desenvolvimento dessa relação e, com isso, a função do contrato no que concerne a preparar, facilitar ou complementar os atos administrativos subsequentes – v., sobre esta problemática, JÜRGEN FLUCK, *Die Erfüllung des öffentlich-rechtlichen Verpflichtungsvertrag durch Verwaltungsakt*, pp. 45 e ss.

intervenção administrativa, desde a típica administração ablativa (*“Eingriffsverwaltung”*), à administração prestacional (*“Leistungsverwaltung”*), passando pela administração económica e empresarial (*“Wirtschaftsverwaltung”*) e culminando como instrumento do novo modelo de governança e pilotagem no seio das políticas públicas onde, conjuntamente com outros instrumentos de *governance*, como a *“Absprache”* ou a *“informale Kooperation”*, dá vida a uma ideia de *“Steuerung durch Konsens”*<sup>227</sup>.

No que tange com o direito fiscal, *Walter Krebs* considera-o um domínio *“relativamente anticontratual”*<sup>228</sup>, seguindo na linha da doutrina que considera a matéria fiscal como uma daquelas ontologicamente *“alérgicas à conformação por via contratual”*<sup>229</sup>. No entanto, cumpre adiantar que, apesar da enigmática disposição do § 78.3 da *Abgabenordnung*, ao elencar como intervenientes do procedimento aqueles com os quais fosse celebrado um *“Öffentlich-rechtlicher Vertrag”*<sup>230</sup>, e não obstante a proibição da forma contratual relativamente aos atos de liquidação, a verdade é que a doutrina vem salientando que daí não resulta uma *“allgemeines Vertragformverbot”*<sup>231</sup>, sustentando, conseqüentemente, a validade de contratos obrigacionais que

---

<sup>227</sup> V. REINHARD SPARWASSER, RÜDIGER ENGEL e ANDREAS VOßKUHLE, *Umweltrecht – Grundzüge des öffentlichen Umweltschutzrechts*, pp. 133-137.

<sup>228</sup> V. WALTER KREBS, *Contratos y convénios entre la administración y particulares*, p. 69, n.º 55.

<sup>229</sup> Sobre a existência de “proibição de forma e matérias alérgicas à técnica contratual”, v., por todos, JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, pp. 614 e ss..

<sup>230</sup> Quanto ao significado dessa menção, há quem lhe atribua a natureza de uma galha, decorrente da harmonização indevida das disposições dos §§ 9 da *Verwaltungsverfahrensgesetz* e 78 da *Abgabenordnung* (U. Pflaum, H. Stadie, M. Förster e H. Schön), sendo essa uma posição comum entre quem tendencialmente rejeita a figura do contrato no direito fiscal; em sentido oposto, há quem deduza do §78.3 a admissibilidade geral do contrato de direito público no direito fiscal (H. Meyer, E. Allesch e S. Iwanek); e, por último, citando argumentos interpretativos *históricos*, Roman Seer considera ser precipitado descartar a norma como mera galha, mas também não conclui daí a generalizada aceitação legislativa da forma do contrato no procedimento tributário. Sobre as posições referidas, cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 136 e ss.

<sup>231</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 485.

desenvolvem uma função padronizadora perante o ato administrativo subsequente<sup>232</sup>. Trata-se, como já se disse, de uma questão onde a objetividade autárquica da *praxis* se “impôs” à objetividade dogmática da doutrina.

A influência alemã levou para Itália a discussão entre “*autorità e consenso*” no exercício dos poderes públicos administrativos<sup>233</sup>, o que se veio a refletir na *Legge 241/1990*, de 7 de agosto, uma *Legge sul Procedimento Amministrativo*, que estabeleceu “*Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi*”<sup>234</sup>, prevendo no seu artigo 11.º, os *accordi integrativi o sostitutivi del provvedimento*, no desenrolar do respetivo procedimento, enquanto expressão do princípio da participação dos interessados nas decisões administrativas<sup>235</sup>.

---

<sup>232</sup> A matéria em causa será tratada autonomamente no Capítulo II, pelo que, desde já, se remete para esse *locus*.

<sup>233</sup> V. GIROLAMO SCIULLO, *Teoria e dogmatica degli accordi amministrativi*, p. 34, refere o carácter precursor da “*Verwaltungsverfahrensgesetz*” face à disciplina italiana dos “*accordi*”.

<sup>234</sup> Sobre a *Legge del 7 agosto 1990 n. 241*, cf., entre vários, G. VIRGA, *Le modifiche e integrazioni alla legge 241 del 1990*, pp. 2 e ss., refletindo sobre o carácter geral do diploma como “*legge del procedimento*” e não meramente como “*legge sul procedimento*”, G. FALCON, *Lezioni di diritto amministrativo - L'attività*, pp. 64 e ss., considerando o diploma como uma lei fundamental do direito administrativo italiano, STEFANO GRASSI e STEFANO COSIMO DE BRACO, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra fisco e contribuente*, pp. 4 e ss., dando conta de que a lei é o resultado de um longo trabalho visando a construção de um verdadeiro “estatuto” do cidadão nas suas relações com a administração pública, o qual “*da mero 'spettatore' inerte e, spesso, inerme, deviene dinamicamente 'attivo protagonista' del procedimento*”, MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziale nell'attuazione della norma tributaria*, pp. 6 e ss., explicita como o interesse pelo tema do consenso entre a administração pública e os administrados se insere no contexto mais amplo da evolução das relações entre ambos e decorre do reconhecimento ao cidadão do “*diritto di partecipazione all'esercizio del potere amministrativo*”.

<sup>235</sup> V. GIANLUCA GARDINI, *Azione amministrativa e azione impositiva tra autorità e consenso*, pp. 19-20, o que resulta da própria interseção legal do regime dos acordos com os direitos de participação estabelecidos no artigo 10.º do referido diploma. V., no mesmo sentido, GIROLAMO SCIULLO, *Teoria e dogmatica degli accordi amministrativi*, p. 47 e MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziale nell'attuazione della norma tributaria*, p. 59, onde adverte, porém, que “*la possibilità per il privato di interagire con l'amministrazione nell'esercizio delle potestà pubblicistiche non solo tramite l'apporto cognoscitivo della partecipazione, ma incidendo sul contenuto della decisione amministrativa nel senso che ad essa, se avente un determinato contenuto, il destinatario presta il proprio consenso, pone il problema del rapporto tra l'esercizio consensuale*”.

Sendo certo que a previsão dos *accordi* constitui uma das mais importantes inovações aportadas pela lei de procedimento italiana, a verdade é que os mesmos devem ser enquadrados e configurados dentro do lastro axiológico e do substrato teleonomológico que o diploma trouxe relativamente à *forma da função administrativa*, em especial com o cruzamento de um conjunto de dimensões norteadoras da atividade administrativa, entre as quais podem salientar-se os critérios “*di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza*”, previstos logo no artigo 1.º, a fundamentação das decisões administrativas, nos termos do artigo 3.º, e a interseção do princípio da participação dos interessados com o acordo, criando, a partir daí um espaço qualificado de cooperação, diálogo e contraditório com particular idoneidade para influir na decisão administrativa, obtendo uma consensualização sobre as matérias que estejam em causa.

Essa interseção entre a participação procedimental e o acordo apresenta, assim, uma mais-valia face ao modelo clássico e sequencial da audiência prévia, porquanto a participação do interessado poderá desdobrar-se num conjunto de encontros, denotando, assim, uma maior abertura e uma significativa potencialidade para se discutirem efetivamente, *vis-à-vis*, as posições das partes e para, desse modo se operacionalizarem os critérios gerais da atividade administrativa, através de soluções consensuais, pacificadoras de litígios e que oferecem uma legitimidade democrática acrescida ao *buon andamento della amministrazione* e à *funzionalizzazione* do interesse público<sup>236</sup>.

---

*del potere pubblicistico e le interferenze che a tale esercizio possono derivare dall'adesione prestata dal privato*”.

<sup>236</sup> STEFANO GRASSI e STEFANO COSIMO DE BRACO, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra fisco e contribuente*, pp. 6 e ss., defendem que, com a lei do procedimento, o legislador deu um “salto” de uma cultura administrativa de cariz weberiano, para uma nova e mais moderna cultura, onde o “critério da racionalidade formal da lei” é superado “por uma racionalidade de tipo produtivo... centrada sobre os valores da eficiência, eficácia, empreendedorismo e responsabilidade”, não para a exaltação de um “mero culto do resultado”, mas para uma moderna “redefinição dos cânones da legalidade” (...) onde “transparência, publicidade e participação” surgem como “*garanzia dell'imparzialità dell'attività amministrativa e come innovativo momento dialettico tra il cittadino e la Pubblica Amministrazione*”. Os mesmos Autores consideram que “com a Lei n.º 241/90, não só vem dada uma plena atuação aos princípios do *buon andamento*

Nesse sentido, são expressivas as palavras de *Ferlazzo Natoli* ao afirmar que com a *Legge n.º 241/90*, assistiu-se a uma “*consacrazione del processo di democratizzazione del publico potere*”<sup>237</sup>.

No entanto, importa notar que, dessa interseção, resulta uma definição mais circunscrita do alcance reservado à autonomia pública contratual, uma vez que os *accordi* acabam por se circunscrever ao âmbito procedimental, diferenciando-se, nessa medida, de uma ideia de paridade entre o ato administrativo e o contrato<sup>238</sup>.

---

e da *impazialità*, como permite, na realidade, a sua união em simbiose e caminham para uma progressiva realização da *pars condictio* entre a administração pública e o cidadão” [p. 16], retendo ainda que “a Lei n.º 241/90, com os seus critérios, introduziu finalmente no ordenamento jurídico-administrativo italiano o ‘princípio do procedimento justo’, tornando efetivo o princípio jurídico do ‘*audi alteram partem*’ (...) abrindo o exercício da função administrativa à participação dos cidadãos; participação que, em substância, mais do que um momento de defesa dos próprios cidadãos, é fundamentalmente um momento de colaboração entre o cidadão e a administração pública, em que se esbate a sua contraposição tradicional e em que aquela relação dialética permite a realização de um instrumento eficaz ‘virtualmente dirigido ao assegurar um correto funcionamento da democracia’” [p.17.].

MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziale nell’attuazione della norma tributaria*, pp. 11 e ss., refere-se, com completude, aos pressupostos político-sociais “*del nuovo modelo dia gire amministrativo*”, sob o mote da “*amministrazione cd. per consenso*”, esclarecendo, entre o mais, que “*la ricerca del consenso dei soggetti interessati da parte dell’amministrazione nell’esercizio delle potestà pubblicistiche va comunque correttamente inquadrata nel più generale constesto dell’evoluzione dei pubblici poteri, caratterizzata dal profondo mutuamento dei rapporti com i soggetti amministrati e dal diverso modo di interpretare alcuni dei principi basilar di governo dell’azione amministrativa*” [p.13].

<sup>237</sup> L. FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni in tema di trasparenza fiscale*, p. 3338, apud STEFANO GRASSI e STEFANO COSIMO DE BRACO, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra fisco e contribuente*, p. 16. Como refere MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziale nell’attuazione della norma tributaria*, p. 33, citando F. BENVENUTI, *Il ruolo dell’amministrazione sullo Stato democrático*, p. 277, encontramos-nos perante “*uma concezione del principio democratico ‘naturalmente’ esteso all’esercizio della funzione amministrativa, tale da realizzare una ‘compenetrazione del cittadino nello Stato, sicché il ruolo dell’amministrazione non può essere che quello di parte di un ordinamento paritario che vede anche il cittadino com pari dignità e pari valore sullo stesso piano di collaborazione e compartecipazione’ ai destini comuni*”.

<sup>238</sup> GIROLAMO SCIULLO, *Teoria e dogmatica degli accordi amministrativi*, p. 42. De resto, cabe assinalar, que, nos trabalhos da “*Commissione Nigro*”, que estão na base da *Legge n.º 241/90*, reconhecia-se no artigo 5.º do Título I, um *principio di contrattualità*, como princípio geral da ação administrativa, daí decorrendo uma ampla possibilidade de a administração concluir acordos entre si e com os sujeitos privados, sendo o mesmo “elevado a princípio geral da ação administrativa”, e, no artigo 6.º do Título IV, facultava-se, com âmbito geral, a conclusão

Relativamente à previsão dos *accordi*, o artigo 11.º do referido diploma legislativo, deve ter-se por seguro, em conformidade com a posição expressa de *Cerulli Irelli*, que a norma abre espaço para que, “no exercício do poder *discrionário*, o conteúdo dispositivo dos atos nos quais o poder administrativo se exterioriza, possa ser objeto de acordo ou negociação com as partes interessadas, acordo esse que pode ser configurado como a forma que define a *factispecie* procedimental e produz efeitos jurídicos (substitutivos) ou como aquele cujo conteúdo dispositivo é vertido no ato final do procedimento (integrativo)”. Assim, nos *accordi sostitutivi del provvedimento*, o possível ato unilateral da administração é substituído pela celebração do acordo; já nos *accordi integrativi del provvedimento*, “a *factispecie* procedimental é definida pelo ato administrativo, o qual produz os efeitos jurídicos, mas uma parte (ou a totalidade) do conteúdo dispositivo deste ato deriva de um negócio e está abrangida pela disciplina negocial”<sup>239</sup>.

Com a previsão dos *accordi*, assumia-se, na lei italiana, uma proposição doutrinal que fazia escola ao afirmar que o “fenómeno do consensualismo ou do contratualismo” no exercício dos poderes públicos “não encontra obstáculos na alegada inegociabilidade” desses poderes, porquanto o poder público não perde o seu carácter quando a administração se vincula com os privados a atuar num determinado sentido: “*La ricerca del consenso del privato non riduce il potere amministrativo ad entità di diritto comune. Si afferma infatti a chiare lettere che l'unilateralità o bilateralità dell'atto non intacca la sostanza del potere pubblico*”<sup>240</sup>.

---

de acordos “*nell'ambito del procedimento com i destinatari del provvedimento per sostituire quest'ultimo o per disciplinare il contenuto*”, pelo que a disciplina inicial do artigo 11.º acabou por ficar (muito) aquém do cumprimento desse desiderato ao limitar a aplicação daquele princípio ao âmbito dos “*accordi cosiddetti determinativi (del contenuto discrezionale del provvedimento)*”, reenviando-se para regulamentação posterior a praticabilidade dos “*accordi sostitutivi*” – *idem*, pp. 35-36. Esta questão em particular acabou, no entanto, por ser resolvida com a *Legge 15/2005*, de 11 de fevereiro, que “liberalizou”, nas palavras de GIROLAMO SCIULLO, *Teoria e dogmatica degli accordi amministrativi*, p. 37, a utilização dos “esquemas consensuais”, equiparando “*l'accordo determinativo da quello sostitutivo*”.

<sup>239</sup> CERULLI IRELLI, *Lineamenti del diritto amministrativo*, p. 405. Neste segundo caso, mobilizando a terminologia de GIROLAMO SCIULLO, *Teoria e dogmatica degli accordi amministrativi*, pp. 36-37, estamos perante “*accordi cosiddetti determinativi (del contenuto discrezionale del provvedimento)*”.

<sup>240</sup> V. MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziale nell'attuazione della norma tributaria*, pp. 39 e ss.. A *Autora* considera que o encontro de vontades entre o privado e a administração “*può*



Ultrapassada a resistência histórica que unia *Otto Mayer* a *Oreste Ranalletti*, as questões dogmáticas relativamente à matéria passaram a centrar-se na discussão respeitante à natureza dos *accordi* e ao seu regime jurídico, não isentas de complexidade perante a regulamentação cruzada entre direito civil e direito administrativo, expressiva da articulação entre uma “*lógica do pactum*” e uma “*lógica da função*”<sup>241</sup>.

Relativamente, à aplicabilidade destas figuras no domínio do direito fiscal, o legislador italiano não deixou qualquer margem para dúvida, estabelecendo no artigo 13.º, n.º 2, que

---

*dar vita ad una fattispecie stricto sensu consensuale*” que não deve ser compreendida como “alternativa ao poder”, mas expressiva de uma especial articulação do procedimento ou da definição do conteúdo de um ato administrativo. Em todo o caso, “*l’amministrazione non muta pertanto i caratteri del poter esercitato*” [p. 43]. A esta afirmação está subjacente o entendimento da doutrina italiana que considera o poder público como um poder *funcionalizado*. Como explicita, Moscatelli, “*independentemente del carattere di autoritatività, il potere pubblico rimane potere funzionalizzato e pertanto, in quanto necessariamente finalizzato alla cura dell’interesse pubblico, non assimilabile o anche solo paragonabile all’esercizio dell’autonomia privata*” [p.44].

<sup>241</sup> Nas palavras de BRUTI LIBERATI, *Consenso e funzione nei contratti di diritto pubblico*, pp. 63 e 71.

Quanto ao regime jurídico, salienta-se apenas, *breviatis causae*, que o artigo 11.º, n.º 2, remete para a aplicação dos princípios do Código Civil em matéria de obrigações e contratos, estabelecendo nos números seguintes algumas precisões: no caso dos acordos substitutivos de actos administrativos, aqueles encontram-se sujeitos aos mesmos controlos previstos para estes (n.º 3), e, quanto ao efeito vinculativo do acordo, admite-se que a administração possa revogar unilateralmente o acordo, *por motivos supervenientes de interesse público*, devendo prover a liquidação de uma indemnização ao particular por eventuais danos causados. Para uma definição completa dos aspetos relacionados com o regime jurídico dos *accordi*, remete-se para GIROLAMO SCIULLO, *Teoria e dogmatica degli accordi amministrativi*, pp. 38 e ss..

Mais controvertida é, efetivamente, a questão relativa à natureza jurídica dos referidos acordos, que pode ser considerada segundo dois enquadramentos distintos. Por um lado, seguindo um enquadramento “privatístico”, parte da doutrina propende para considerar que os acordos previstos no artigo 11.º constituem *contratos* que se diferenciam dos contratos de direito privado em função do seu objecto público [cf., seguindo a literatura citada em MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziale nell’attuazione della norma tributaria*, pp. 40 e ss., v. S. CIVITARESE MATTEUCCI, *Contributo allo studio del principio contrattuale nell’attività amministrativa*, p. 187, B. CAVALLO, *Procedimento amministrativo e diritto privato*, p. 133, G. MANFREDI, *Accordi e azione amministrativa*, p.91 e G. VETTORI, *Accordi ‘amministrativi’ e contratto*, p. 22. Por outro lado, quanto aos cultores da posição publicista, a orientação maioritária retrata os acordos como “categoria conceitual autónoma”, insusceptível de recondução ao contrato ou ao acto administrativo, considerando-os um “modelo de agir próprio da actividade administrativa consensual” que se encontra sujeito ao “*statuto unitario dell’azione amministrativa*”, ou seja, um *tertium genus* designado de “*accordi amministrativi*” ou “*moduli consensuali*” desprovidos de substrato “negocial” – cf. MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziale nell’attuazione della norma tributaria*, pp. 41 e ss. e F.G. SCOCA, *Autorità e consenso*, p. 431.

delimitou o “*âmbito de aplicação das normas sobre a participação*”, o seguinte regime: “*Dette disposizioni non si APA’slicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano*”, que foi entendido, por *Livia Salvini*, como “*una sorta di timor reverentialis nei confronti della materia tributaria*”<sup>242</sup>.

Não tardou, porém, o *legislador tributário* italiano a transpor para o domínio fiscal a filosofia consensualista que presidiu aos *accordi amministrativi*, prevendo diversos momentos procedimentais, em que admite a realização de “*acordos*” entre o contribuinte e a administração, os quais são entendidos por alguma doutrina, como “*filhos dogmáticos*” das disposições da lei procedimental administrativa.

Em Espanha, foi a *Ley 30/1992*, relativa ao *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común* – LRJAP-PAC – que, no seu artigo 88.º, editado sobre a epígrafe “*Terminación convencional*”, introduziu, como habilitação legal genérica, a possibilidade da administração celebrar “*acuerdos, pactos, convenios o contratos (...), siempre que no sean contrarios al Ordenamiento Jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que en todo caso prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin*”.

Com a referida lei, pretendia-se implementar uma “*dinâmica de modernização do Estado*”, considerando-se que as “*regras essenciais do procedimento administrativo são uma peça fundamental no processo de modernização*” da sociedade e da administração. Nesse sentido, a lei de procedimento pretendeu relevar, especialmente, “*os princípios de cooperação, coordenação e colaboração*”, introduzindo “*um novo conceito sobre a relação da administração*

---

<sup>242</sup> LIVIA SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, p. 28.

com o cidadão”, para o qual se aguardava o contributo induzido pela “possibilidade de utilizar instrumentos convencionais na tramitação e finalização dos procedimentos”<sup>243</sup>.

No que respeita aos “*instrumentos convencionales en la tramitación y terminación de los procedimientos*”, L. Parejo Alfonso refere que a principal novidade trazida por esse regime legal “não radica na admissão do pacto, acordo, convénio ou contrato na relação jurídica administrativa por excelência, isto é, aquela em cujo contexto a administração desenvolve uma actividade unilateral”, outrossim “no carácter geral da habilitação à administração para acordar, pactuar, convencionar ou contratar a propósito do exercício ordinário dos seus poderes”, o que “parece comportar, com efeito, a admissão e introdução de um novo tipo de actividade (junto aos tradicionais de actividade unilateral e contratual propriamente dita)”<sup>244</sup>.

Contudo, perante a amplitude, genericamente, reconhecida à disposição e à remissão para um “*régimen jurídico específico*”, um dos aspectos discutidos em torno da consagração desse regime geral começou por ser o da “operatividade imediata e geral do disposto no artigo 88.º”<sup>245</sup>.

Autores como Ángeles De Palma del Teso, F. Delgado Piqueras e L. Parejo Alfonso<sup>246</sup>, pugnaram pela aplicabilidade directa do preceito, considerando que, aí, se estabelecia um regime “completo” que atribuía à administração uma “discricionariedade instrumental ou de meios, com

---

<sup>243</sup> Cf. a Exposição de motivos do referido diploma.

<sup>244</sup> V. LUCIANO PAREJO ALFONSO, *La terminación convencional del procedimiento administrativo como forma alternativa de desarrollo de la actividad unilateral de la administración*, pp. 155-157. O Autor menciona as experiências jurídicas alemã e italiana como precursoras do regime e mostra-se sensível às razões de ordem prática que conduziram à previsão do regime “na medida em que o acordo e a consequente vinculação contratual do cidadão potenciam a aceitação da atividade administrativa e, conseqüentemente, a eficácia da mesma; diminuem, a par com essa realidade, a conflitualidade (atenta a maior dificuldade em questionar o acordo ou o contrato); e conferem, no interesse de ambas as partes (Administração e cidadão) uma maior consistência e durabilidade ao conteúdo da relação que os une”.

<sup>245</sup> Cf. F. DELGADO PIQUERAS, *La Terminación Convencional del Procedimiento Administrativo*, p. 186.

<sup>246</sup> Cf. Ángeles de Palma del Teso, *Los Acuerdos Procedimentales en el Derecho Administrativo*, p. 60, F. DELGADO PIQUERAS, *La Terminación Convencional del Procedimiento Administrativo*, pp. 186-188 e LUCIANO PAREJO ALFONSO, *La terminación convencional del procedimiento administrativo como forma alternativa de desarrollo de la actividad unilateral de la administración*, pp. 184-186.

base na qual a mesma poderia decidir, em cada caso, se para a realização do interesse público, seria mais conveniente actuar através do tradicional acto administrativo unilateral ou mediante acordo com o interessado no procedimento<sup>247</sup>. A “remissão” contida na norma ia entendida como possibilidade de uma “*disposición sectorial (...) completar ou precisar um regime jurídico*”<sup>248</sup>, “tendo por objecto, exclusivamente, modular ou adequar tal habilitação às características específicas da matéria administrativa correspondente” sem por em causa “a aplicabilidade directa dessa habilitação”<sup>249</sup>.

Outros autores, como *García de Enterría* e *Fernández Rodríguez* pronunciaram-se em sentido distinto, precisando que o preceito, “apenas”, pretende “dar cobertura legal genérica a este tipo de fórmulas [convencionais], até, agora, isoladas, e estimular a sua tomada em consideração pelas normas especiais chamadas a disciplinar procedimentos concretos, normas essas que serão, portanto, as que decidirão sobre a sua efectiva implementação e sobre o seu alcance, efeitos e regime jurídico”<sup>250</sup>.

A discussão, no entanto, deixou de ter sentido prático porque o legislador acabou por introduzir em diversos domínios específicos a possibilidade de celebração de acordos com os interessados no âmbito de procedimentos de actuação administrativa unilateral, para além dos muitos exemplos pré-existentes à lei de 1992<sup>251</sup>.

---

<sup>247</sup> Cf. ÁNGELES DE PALMA DEL TESO, *Los Acuerdos Procedimentales en el Derecho Administrativo*, p. 60, .

<sup>248</sup> *Idem*.

<sup>249</sup> LUCIANO PAREJO ALFONSO, *El artículo 88 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo*, pp. 49 e ss., considerava, nos mesmos termos, que o artigo 88 da lei do procedimento constituía uma “norma completa”, que formulava uma habilitação legal directamente aplicável para a atuação convencional da administração pública.

<sup>250</sup> E. GARCÍA DE ENTERRÍA e T-R FERNÁNDEZ RODRIGUEZ, *Curso de derecho administrativo, volume I*, p. 521.

<sup>251</sup> V. ÁNGELES DE PALMA DEL TESO, *Los Acuerdos Procedimentales en el Derecho Administrativo*, pp. 23-26 e LUCIANO PAREJO ALFONSO, *La terminación convencional del procedimiento administrativo como forma alternativa de desarrollo de la actividad unilateral de la administración*, p. 156.

Por outro lado, também, quanto à tipologia da “*terminación convencional*”, o legislador espanhol consagrou um regime amplo, admitindo, não apenas, os acordos substitutivos da decisão administrativa com efeitos vinculativos, onde se produz, verdadeiramente a referida “*terminación convencional*”, mas, também, acordos integrativos do conteúdo da decisão, acordos vinculativos relativamente à instrução do procedimento e acordos preparatórios da decisão, sem carácter vinculativo<sup>252</sup>, dificultando a qualificação da figura até porque as múltiplas fórmulas utilizadas – “*acuerdos, pactos, convenios o contratos*” – acabam por potenciar as dificuldades interpretativas no que concerne à natureza jurídica do instituto. L. Parejo Alfonso, considera que “o emprego de diversos conceitos para a determinação do objecto legal coloca, desde logo, a questão de saber se os mesmos foram, conscientemente, utilizados como sinónimos. Tendo em conta que a finalidade do preceito reduz-se a legitimar, de forma geral, a *terminación convencional*, ou seja, através de um acordo de vontades, dos procedimentos administrativos (...) e que semelhante hipótese legal é reconduzível à categoria do contrato de direito privado comum (...), que compreende o consentimento de uma ou mais pessoas em obrigar-se face a outra ou outras a dar uma coisa ou a prestar um serviço, deve concluir-se que neste caso o legislador recorreu a uma sinonímia para reforçar a expressividade da sua determinação e indicar claramente a amplitude desta”<sup>253</sup>. Relativamente a esta questão, pode seguir-se a síntese de R. Bustillo Bolado quanto às diversas posições doutrinárias que se afirmaram no país vizinho, constatando o Autor

---

<sup>252</sup> Cf. ÁNGELES DE PALMA DEL TESO, *Los Acuerdos Procedimentales en el Derecho Administrativo*, pp. 23-26 .

<sup>253</sup> LUCIANO PAREJO ALFONSO, *La terminación convencional del procedimiento administrativo como forma alternativa de desarrollo de la actividad unilateral de la administración*, pp. 168-169, ID., *El artículo 88 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo*, p. 34. Porém, o Autor acaba por considerar a “*terminación convencional*” como um “acordo administrativo consensual”, reconhecendo a sua especificidade face aos demais contratos administrativos com base em duas notas: em primeiro lugar, o reconhecimento de que a finalização convencional do procedimento só opera nos âmbitos em que a administração actua ou pode actuar através de um acto jurídico unilateral, sendo, por isso, “coadjuvantes” ou “alternativos” à actividade unilateral; em segundo lugar, que tais mecanismos têm o mesmo objecto e conteúdo da actividade unilateral da administração.

que as mesmas oscilam em três eixos argumentativos<sup>254</sup>: por um lado, há quem reconduza todas as manifestações convencionais previstas no artigo 88.º à actividade unilateral da administração<sup>255</sup>; no extremo oposto, *F. Delgado Piqueras* refere que “as figuras convencionais criadas pela Lei 30/1992 no seu artigo 88.º pertencem (...) a um só género institucional: o contrato”<sup>256</sup>; por fim, muitos autores, como *M. Sánchez Morón*, *A. De Palma del Teso* e o próprio *R. Bustillo Bolado*, acabam por adoptar uma posição “mista”, relevando a coexistência de figuras de natureza diversa: “umas têm carácter contratual, e a essas, conseqüentemente, deve aplicar-se supletivamente o bloco normativo do contrato (...) outras não têm carácter contratual e, por isso, o regime jurídico aplicável é o determinado pelo bloco normativo dos actos, se bem que prestando especial atenção a princípios como o da boa fé (...)”<sup>257</sup>. Para este *Bustillo*, os “*convenios finalizadores del procedimiento*” são exemplos de figuras de natureza contratual dado que substituem uma decisão administrativa que cria, modifica ou extingue uma relação jurídica e a vontade das partes reflecte-se na modelação do respectivo conteúdo; já quanto aos convénios que, apesar de vinculativos, não substituem a decisão administrativa, o Autor considera mais adequada uma interpretação no sentido de que o acordo não produz efeitos sobre a relação jurídico-substantiva, dele resultando *tout court* a “obrigação de proferir um acto com o conteúdo previamente pactuado”<sup>258</sup>. Por seu turno, *M. Sánchez Morón*, apesar de considerar que a “*terminación convencional*” constitui um negócio bilateral ou um compromisso entre as partes – com o intuito de “satisfazer o interesse público de uma maneira mais rápida e eficaz do que mediante a adopção de uma decisão imperativa que poderia ser controvertida, difícil de executar

---

<sup>254</sup> Cf. R. BUSTILLO BOLADO, *Convenios y Contratos Administrativos: Transacción, Arbitraje y Terminación Convencional del Procedimiento*, pp. 387-392.

<sup>255</sup> Assim, *F. Velasco Caballero*, por entender que a norma não habilita a administração a agir genericamente, não sendo aplicáveis nessa sede as normas relativas aos contratos administrativos e, muito menos, aos contratos civis.

<sup>256</sup> Cf. F. DELGADO PIQUERAS, *La Terminación Convencional del Procedimiento Administrativo*, p. 171.

<sup>257</sup> Cf. R. BUSTILLO BOLADO, *Convenios y Contratos Administrativos: Transacción, Arbitraje y Terminación Convencional del Procedimiento*, pp. 388-389.

<sup>258</sup> *Idem*.

ou simplesmente adoptada à revelia da opinião dos afectados” –, conclui “não poder aplicar-se sempre em termos puros a qualificação de contrato”, acabando por reservar essa qualificação para os acordos que coloquem um ponto final no procedimento<sup>259</sup>.

Entretanto, a Lei 39/2015, de 1 de outubro, revogou o diploma anterior, constando agora do artigo 86.º, sob a epígrafe *Terminación convencional*, o regime anterior do pretérito artigo 88.º, com exceção da introdução de um n.º 5, onde se dispôs, que “nos casos de procedimentos de responsabilidade patrimonial, o acordo alcançado entre as partes deverá fixar a quantia e modo de indemnização de acordo com os critérios estabelecidos pelo artigo 34.º da Lei do Regime Jurídico do Sector Público para a calcular e creditar”.

Relativamente à transposição do regime originário da “*Terminación convencional*” para o âmbito tributário, a discussão centrou-se na interpretação da “*Disposición Adicional Quinta*”, primeiro ponto da LRJAP-PAC, onde se consagrou que “(...) *la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas em su desarrollo y aplicación*”. Trata-se, de uma solução análoga à que resulta, como se viu, do direito italiano, deixando para o legislador *tributário* a decisão sobre a existência e a conformação legal de eventuais acordos entre a administração e os contribuintes.

Nestes termos, não existia – e continua sem existir – no ordenamento tributário espanhol, qualquer previsão legal que “habilite de forma genérica la terminación convencional de los procedimientos tributarios”. Apesar desse facto, a *Ley General Tributaria* (Ley 58/2003, de 17 de dezembro) acabou por incorporar diversas “*habilitaciones singulares*”, passando a permitir uma “participação ativa do contribuinte nos diferentes procedimentos tributários”, com destaque para

---

<sup>259</sup> MIGUEL SÁNCHEZ MORÓN, *La Terminación Convencional de los Procedimientos Administrativos*, p. 81.

a figura das “*actas con acuerdo*”, atenta a sua particular configuração jurídico-funcional e o respectivo âmbito material de referência<sup>260</sup>.

### 3. O segundo pressuposto de inteligibilidade da administração fiscal cooperativa: a revisão, *ad intra*, do paradigma de intervenção da administração fiscal

A percepção da metamorfose paradigmática, que pode identificar-se como uma realidade *in fieri* ao nível das administrações tributárias, no sentido da implementação de um modelo relacional *intencionalmente* cooperativo, constitui um *príus* reflexivo relativamente à consideração dos instrumentos jurídico-administrativos suscetíveis de operacionalizarem, funcionalmente, as estratégias *dialógicas* direcionadas para a criação de um ambiente *sinérgico* e recetivo à consideração transversal de espaços e momentos de interlocução permanente entre os atores envolvidos na dinâmica do imposto.

Essa reflexão, forçosamente enquadrada na reconstrução dos paradigmas do Estado e da administração, tem múltiplas similitudes com a axiologia subjacente ao “*renew deal*” norte americano e à *neue Verwaltungsrechtswissenschaft* alemã e, conseqüentemente, com as respostas aos problemas da *implementação*, com a crítica a um modelo unitário de “*comando e controlo*” e, nessa linha, com a funcionalidade estrutural da coerção e da potencialidade *reativa* dos instrumentos sancionatórios lançados unilateralmente *contra* a violação da *hipercomplexidade* de um sistema fiscal, cujo cumprimento a cem por cento, mesmo numa *comunidade de contribuintes honestos*, não só é inconcebível como poderá redundar num objetivo político indesejável.

---

<sup>260</sup> Cf. IÑAKI BILBAO ESTRADA, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria em la nueva Ley General Tributaria*, 2006, LUIS MARÍA ROMERO FLOR, *Las actas con acuerdo em la Ley General Tributaria y en el derecho comparado*, 2010.



O Estado fiscal, considerado na sua radical matriz constitutiva, corresponde, antes de mais, a uma verdadeira intencionalidade comunitária, materialmente, cooperativa, não se compreendendo a sua essência quando se apartam os momentos de *input* e de *output*, subordinando-os a diferenciadas lógicas administrativas e a padrões de atuação, *radicalmente*, distintos. Como preliminarmente se alvitrou, ao abrir o tema da “administração fiscal cooperativa”, *“Taxation is more than just revenue mobilization. The way in which revenues are collected and spent defines the symbiotic relationship between the state and its citizens”*. Esta relação simbiótica, não é, porém, uma relação de sentido único. Pressupõe, como é consabido, entrelaçamento e sinergia, mas também a existência de uma certa simetria entre a forma como são otidos os recursos e o modo como os mesmos são aplicados. Neste sentido, a referência a um Estado Administrativo cooperativo, que procura o *consenso* dos sujeitos interessados, num esquema de renovada legitimidade, em que emergem novas concepções sobre “velhas” dimensões procedimentais – como a eficiência, imparcialidade, transparência, simplicidade, participação dialógica, responsabilidade –, e se procuram renovadas formas de interação com os cidadãos não constitui património exclusivo da administração dos *outputs*, mas é uma dimensão ineliminável na atuação da administração fiscal, tendo-se por certo o aviso de *Valeria Braithwaite*, segundo o qual: *“Failure to administer the tax system in a way that demonstrates basic respect for the democratic principles of participation and accountability is a dangerous game. A tax authority that delegitimizes itself in the eyes of citizens limits its effectiveness and short-changes citizens in terms of what they can expect from democracy”*<sup>261</sup>.

---

<sup>261</sup> VALERIA BRAITHWAITE, *Tax system integrity and compliance: The democratic management of the tax system*, pp. 269 e ss. [p. 285], analisa o cumprimento das obrigações fiscais numa perspetiva relacional, em que a corresponsabilidade relacionada com os impostos não deve ser aferida exclusivamente em termos de serviços, mas também através de uma forma de *governance* que seja simultaneamente respeitadora e protetora dos princípios e dos procedimentos democráticos (*“integrity”*). O conceito de integridade está intimamente relacionado com a forma como a administração pública atua e como envolve os interessados nos processos de *“decision making”*: *“it is a concept that reflects capacity to navigate through messiness, showing leadership, while allowing diverse opinions to be expressed, frankly and fearlessly, under an umbrella of an overarching shared purpose, derived through deliberation with citizens”*. Este entendimento é também projetado ao nível dos valores e da forma de atuação da administração tributária – *“fundamentally, this means making a concerted effort*

A alteração do tradicional modelo de intervenção autoritária, unilateral, impositivo e sancionatório da administração tributária pode, assim, inserir-se no contexto de transformação do *modus agendi* da administração pública perante os “*sintomas de sobrecarga*” de um modelo interventivo e a necessidade de racionalizar os recursos administrativos, bem patente na lógica de “emagrecimento” do Estado, obedecendo com simultaneidade ao propósito aparentemente paradoxal de “*fazer mais com menos*”, o que, no domínio da fiscalidade – com a complexificação das relações económicas e financeiras e o espriar dessas relações por um amplo horizonte globalizado em que os impostos se tornaram *jogos sem fronteiras* –, exigiu uma profunda reflexão sobre a adequação do modelo “antagonista” e a refração das suas inerentes consequências e fragilidades enquanto resposta administrativa de carácter unidimensional para o incontornável problema do cumprimento das normas fiscais.

A necessidade das autoridades fiscais gerirem, mais eficazmente, os “*poucos recursos*” de que dispõem, num contexto em que a pressão do aumento da receita fiscal e o drama da complexidade são imperativos categóricos, não só se repercutiu na mobilização de novas tecnologias e em modelos organizacionais mais “magros” e inteligentes, como levou ao desenvolvimento de “estratégias de cumprimento” mais sofisticadas e ao desenvolvimento de uma nova relação com os contribuintes, assumindo um “papel mais proativo na construção de uma cultura de cumprimento voluntário dos impostos”<sup>262</sup>, dando-se por assente que “o estereótipo do

---

*to build a shared understanding with the community about what a tax system does and how it is best designed* –, o que implica uma capacidade de responder às suas preocupações e dificuldades – *Responsiveness means listening, and publicly acknowledging and resolving identified problems. Taxpayer concerns should be taken seriously and engaged with openly, inclusively and thoughtfully against the backdrop of basic system goals and principles* –, ou seja, uma abertura para uma participação “*bottom-up*”, com reflexos ao nível das respostas administrativas e legais que permitam maximizar esses contributos para facilitar e melhorar o cumprimento das obrigações fiscais – “*through adopting a bottom-up approach that carries tales from the field, tax authorities can develop a range of plans of an administrative and legal nature for improving compliance*”.

<sup>262</sup> V. VALERIA BRAITHWAITE, *A new approach to tax compliance*, p.1, relevando a necessidade, verificada na Austrália, de complementar a tradicional infraestrutura – “*of law, auditors, penalties, debt collectors, and court cases*” – com medidas que potenciem um compromisso com o cumprimento das obrigações fiscais, independentemente da constante supervisão administrativa. No que se refere à intenção reformista relativa à construção de uma nova relação, assumia-se o compromisso de uma administração *professional, responsiva*,

'taxman' a cobrar impostos através de um processo de deteção do incumprimento e de imposição de penalidades", não só oferece uma "visão demasiado simplista da realidade das modernas administrações fiscais", como olvida 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 multidimensional, permutável, e tem tanto a ver com relações sociais, como com aspetos técnicos ou administrativos"<sup>263</sup>.

Para a implementação dessa "*compliance strategy*" foram determinantes os estudos na área da psicologia, da sociologia e da economia comportamental que vieram evidenciar a inadequação de técnicas para promover o cumprimento apenas baseadas na vigilância e na

---

*justa, aberta, e responsável*, que ajudasse os contribuintes a cumprir com as suas obrigações fiscais, sendo que, a primeira medida para a construção dessa relação foi a elaboração de uma carta de direitos dos contribuintes, onde se encontravam previstos doze direitos dos contribuintes e, ainda, o compromisso da administração de "tratar os contribuintes de forma razoável e respeitosa, fundamentar adequadamente as decisões, assistência e informação, respeito pela privacidade, reduzir ao mínimo os custos de cumprimento, e de prestar contas, se necessário através de meios independentes".

<sup>263</sup> V. VALERIA BRAITHWAITE, *Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions*, pp. 16 e ss. No seu estudo, a *Autora* demonstra que os incumprimentos podem ter origem numa série de factores, sendo que, entre estes, apenas alguns têm origem motivacional. Uma vez ocorrendo uma situação de incumprimento, e devendo haver uma resposta da autoridade, a assunção de uma relação de "consistência" entre atitude e comportamento – "as pessoas que não cumprem são 'execráveis' (*nasty pieces of work*) e têm de ser tratadas como os ladrões que são..." – parte de perspectiva que se considera errada. Da perspectiva da autoridade, uma parte da forma como se lida com o incumprimento deve ser assegurar que o mesmo não se venha a repetir e, outra parte, deve ser demonstrar à comunidade que os níveis de cumprimento são elevados e que serão mantidos. Para *Valeria Braithwaite*, "nenhum destes objetivos é servido através de uma estratégia administrativa que conduza os indivíduos não cumpridores a revogar o seu consentimento enquanto parceiros do sistema. Ninguém apreciará ser sancionado pelo incumprimento, mas pior será alimentar esse sentimento com um tratamento desrespeitoso por parte das autoridades". Acrescenta ainda a *Autora*, que "a confiança comunitária dificilmente será potenciada quando histórias de incumprimento sejam transformadas em histórias de horror às mãos das autoridades". Consequentemente, atos de incumprimento por parte dos contribuintes devem ter uma resposta das autoridades que reconheça e lide com o incumprimento, mas que ao mesmo tempo trabalhe para potenciar uma atitude mais cooperativa no futuro: "Ressentimento e raiva podem estar presentes, mas os dados mostram que, se os contribuintes forem trazidos para a discussão e resolução dos problemas, existirá boa vontade e aceitação das regras do jogo. O desafio para as autoridades fiscais está em lidar com o incumprimento de hoje, pensando no consentimento de amanhã".

imposição de sanções, tendo, simultaneamente, lançado uma nova luz sobre os processos que se encontram subjacentes ao cumprimento das obrigações fiscais<sup>264</sup>. A notória repercussão desses estudos no hemisfério de algumas administrações fiscais e nos documentos da OCDE relacionados com as relações entre a administração e os contribuintes e o cumprimento cooperativo das obrigações fiscais, justificam uma referência, ainda que perfunctória, a alguns desses escritos, a qual deve ser compreendida como uma justificação preliminar de enquadramento quanto ao tratamento do tema das formas cooperativas de ação administrativa e, do mesmo passo, como uma reflexão habilitante de um discurso jurídico onde modestamente se pretende assumir o dever do jurista fazer eco, nas suas construções, dos “gritos de alarme” – na expressão de Rogério Soares – das restantes ciências sociais, reconhecendo-lhes, ao jeito do “*neue Verwaltungsrecht*”, um papel dinamizador das soluções jurídicas, num discurso de inovação e abertura a novas realidades<sup>265</sup>.

Um dos postulados recorrentes que transparece, de forma praticamente unânime, ao nível dos mais recentes estudos empíricos considerados e que constitui o ponto de partida de grande

---

<sup>264</sup> V. NATALIE TAYLOR, *Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities*, pp. 71 e ss., que, desenvolve uma “*social psychological approach that is based on an understanding of processes of social identity*”, concluindo que “a compreensão dos processos de identidade social é fundamental para perceber quais os factores 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 factores, 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”.

<sup>265</sup> V. CLINTON ALLEY e DUNCAN BENTLEY, *The increasing imperative of cross-disciplinary research in tax administration*, pp. 122 e ss.

parte dessas reflexões, prende-se com o afastamento das conclusões resultantes do modelo tradicional de Allingham e Sandmo<sup>266</sup> e, concomitantemente, com a sua capacidade para justificar o fenómeno do [in]cumprimento das normas fiscais, mas, sobretudo, com a total impropriedade desse modelo como estrutura-base para a edificação de um modelo relacional de compromisso, cooperação e confiança<sup>267</sup>.

De acordo com a visão de Allingham e Sandmo e o seu “*economic deterrence model*” – cujas raízes são imputadas mais remotamente aos trabalhos de Jeremy Bentham e Cesare Beccaria, e, mais recentemente, à obra de G.S. Becker<sup>268</sup> –, os indivíduos são agentes puramente

---

<sup>266</sup> V. ALLINGHAM e SANDMO, *Income tax evasion: A theoretical analysis*, pp. 323 e ss.

<sup>267</sup> V., entre muitos outros, ERIK HOELZL, ERICH KIRCHLER e INGRID WAHL, *Enforced versus voluntary compliance: The “slippery slope” framework*, pp. 210 e ss., STEPHAN MUEHLBACHER, ERICH KIRCHLER, HERBERT SCHWARZENBERGER, *Voluntary versus enforced compliance: Empirical evidence for the “slippery slope” framework*, pp. 89 e ss., KATHARINA GANGL, EVA HOFMANN, MARIA POLLAI, ERICH KIRCHLER, *The dynamics of power and trust in the “slippery slope framework” and its impact on the tax climate*, pp. 4 e ss., INGRID WAHL, BARBARA KASTLUNGER, ERICH KIRCHLER, *Trust in authorities and power to enforce tax compliance: An empirical analysis of the “slippery slope framework”*, pp. 383 e ss., ERICH KIRCHLER, EVA HOFMANN, KATHARINA GANGL, *From mistrusting taxpayers to trusting citizens: empirical evidence and further development of “slippery slope framework”*, pp. 125 e ss., EVA HOFMANN, KATHARINA GANGL, ERICH KIRCHLER, JENNIFER STARK, *Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities*, pp. 290 e ss., KATHARINA GANGL, EVA HOFMANN, ERICH KIRCHLER, *Tax authorities interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust*, pp. 13 e ss., KATHARINA GANGL, EVA HOFMANN, MONON DE GROOT, GERRIT ANTONIDES, SJOERD GOSLING, BARBARA HARTL, ERICH KIRCHLER, *Taxpayers’ motivations relating to tax compliance: Evidence from two representative samples of Austrian and dutch self-employed taxpayers*, pp. 15 e ss., ERICH KIRCHLER, CHRISTOPH KOGLER, STEPHAN MUEHLBACHER, *Cooperative tax compliance: From Deterrence to deference*, pp. 87 e ss., MARTINA HARTNER, ANDREA POSCHALCO, SILVIA RECHBERGER, ERICH KIRCHLER, *Taxpayers’ compliance by procedural and interactional fairness perceptions and social identity*, pp. 1 e ss., MARGARET MCKERCHAR, *Why do taxpayers comply? Past lessons and future directions in developing a model of compliance behavior*, pp. 99 e ss., ID., *Understanding and predicting taxpayers’ behavioural responses to actions by tax administrations*, pp. 1 e ss., R. G. WORSHAM, *The effect of tax authority behavior on taxpayer compliance: A procedural fairness approach*, pp. 19 e ss., KRISTINA MURPHY, *Procedural fairness and tax compliance*, p. 379 e ss., ID., *The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders*, pp. 187 e ss., ID., *Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy and tax non-compliance*, pp. 562 e ss., ID., *Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*, pp. 603 e ss., ID., *Enforcing tax compliance: To punish or to persuade?*, pp. 113 e ss.

<sup>268</sup> V. JEREMY BENTHAM, *Principles of penal law*, 2014, CESARE BECCARIA, *Dei delitti e delle pene*, 1973 e G. S. BECKER, *Crime and punishment: an econometric approach*, 1968.

racionais que orientam as suas escolhas (“*rational choice*”) de modo a maximizar os seus ganhos e minimizar as respetivas perdas, avaliando as oportunidades e os riscos de um incumprimento de modo a que um eventual ilícito seja, por essa via, justificado quando a antecipada *pena* e as probabilidades de ser apanhado sejam pequenas em relação aos ganhos obtidos com o incumprimento das normas legais. Segundo *Becker*, esse comportamento racional justificaria que as autoridades atuassem tanto ao nível do aumento das possibilidades de deteção dos não cumpridores, como através de um aumento das sanções até ao ponto em que a escolha pelo incumprimento se tornaria “*irracional*”<sup>269</sup>. Foi este o modelo que *Allingham* e *Sandmo* trouxeram para o domínio fiscal, trabalhando o contribuinte como um indivíduo puramente racional e maximizador das utilidades individuais, através de uma análise em que a decisão sobre a evasão fiscal era construída com base nas penalidades, na probabilidade da evasão ser detetada e no grau de evasão em causa. A conclusão alcançada foi a de que existia uma relação entre essas variáveis de modo que quanto maiores as penalidades e a probabilidade de deteção, menor o nível de evasão fiscal<sup>270</sup>.

Como se antecipou, verifica-se, hodiernamente, uma convergência em questionar este modelo como paradigma de intelecção das interações sociais e, mais concretamente, como estrutura determinante do relacionamento entre as autoridades fiscais e os contribuintes: seja por se considerar que o mesmo não oferece explicação satisfatória para o nível de cumprimento verificado em variadas situações; seja por se acentuar que as estratégias baseadas na coação podem, inclusivamente, ser contraproduativas e corromper a relação entre a administração e os

---

<sup>269</sup> V. G. S. BECKER, *Crime and punishment: an econometric approach*, pp. 169 e ss. [208]. Para uma perspetiva evolutiva do modelo, v., *vg.*, KEN DEVOS, *Factors influencing individual taxpayer compliance behaviour*, pp. 15 e ss. e V. SAGIT LEVINER, *A new era of tax enforcement: From 'Big Stick' to Responsive Regulation*, pp. 308 e ss., onde se analisam as diversas doutrinas relacionadas com o cumprimento das obrigações fiscais.

<sup>270</sup> V. ALLINGHAM e SANDMO, *Income tax evasion: A theoretical analysis*, pp. 323 e ss. [p. 338]. Note-se que, em MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Estruturar o Sistema fiscal do Portugal desenvolvido – Textos fundamentais da reforma fiscal para o século XXI*, p. 180, foi esse o modelo de que se partiu na consideração das medidas de combate à fraude, ainda que, posteriormente, se fizesse menção à sua insuficiência e se relevasse outras dimensões ao nível financeiro, organizativo e psicossociológico.

cidadãos; seja porque a mobilização da ameaça e da coação, se percebidas como ilegítimas, tendem a produzir o resultado oposto ao visado; seja porque um comportamento pouco razoável das autoridades pode generalizar uma resistência ao cumprimento dos deveres; seja, ainda, porque essa estratégia exige um extenso consumo de meios e de recursos administrativos; seja, por fim, pela sua inadequação, face aos valores comunitariamente suportados<sup>271</sup>. Em suma, evidencia-se

---

<sup>271</sup> Razões que levam John Braithwaite a afirmar que “Bentham certamente estaria desapontado com a evidência atual sobre o funcionamento da deterrence” – v. JOHN BRAITHWAITE, *Restorative justice and responsive regulation*, p. 102. Para uma crítica do Autor ao modelo tradicional, v., por todos, JOHN BRAITHWAITE, *On speaking softly and carrying sticks: Neglected dimensions of republican separation of powers*, pp. 305 e ss.

De acordo com KEN DEVOS, *Factors influencing individual taxpayer compliance behaviour*, pp. 19 e ss., os tradicionais modelos económicos foram criticado, desde cedo, em diversos estudos publicados na área da *psicologia fiscal*, um modelo que agrega dimensões económicas, conjugando-as com elementos da psicologia social e que parte da ideia de que os indivíduos, para além da vertente económica respondem a normas sociais e à interação que se produz num determinado âmbito comunitário. Esses estudos começaram a ser produzidos ainda na década de 60 – vg. Schmolders, explorou o conceito de “*tax mentality*”, e Strumpel associou a rigidez no cumprimento por parte das autoridades (incluindo as multas, os procedimentos de determinação do imposto, a burocracia) ao nível de cumprimento por parte dos contribuintes, invocando o conceito de “*willingness to co-operate*” a propósito das atitudes pessoais e da perceção do sistema fiscal perante a atuação das autoridades. Nas décadas posteriores, verificou-se um extensivo desenvolvimento desse ponto de partida, sendo, progressivamente, enfatizadas as dimensões de *fairness*, tanto ao nível do sistema fiscal, como, sobretudo, no que se refere à atuação das administrações fiscais (*procedural fairness*), destacando-se, igualmente, o efeito que as *social norms* produzem ao nível do cumprimento das obrigações fiscais, salientando tanto a perceção do cumprimento por parte dos outros, como a perceção da atuação das autoridades fiscais perante os contribuintes – v. KRISTINA MURPHY, *Enforcing compliance: To punish or to persuade?*, p. 114, ID., *Procedural justice and tax compliance*, p. 1, VALERIE BRAITHWAITE e JOHN BRAITHWAITE, *An evolving compliance model for tax enforcement*, pp. 405 e ss., MICHAEL WENZEL, *Motivation or rationalization? Causal relations between ethics, norms and tax compliance*, pp.491 e ss., ID., *An analysis of norm processes in tax compliance*, pp. 213 e ss., ID., *The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers’ identity*, pp. 629 e ss., ID., *Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention*, pp. 862 e ss., ERICH KIRCHLER e BORIS MACIEJOVSKY, *Tax compliance within the context of gain and loss situations, expected and current asset position, and profession*, pp. 173 e ss.

Uma outra nota que deve ser salientada, pelo facto de se encontrar na base na reformulação do paradigma de atuação da administração para uma abordagem cooperativa, concerne à constatação de HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, pp. 316 e ss., de que a “*deterrence approach*” não teve qualquer efeito nos esquemas de planeamento fiscal abusivo por parte das multinacionais, tendo no entanto desencadeado a adoção de um novo método de governança distinto do habitual “*control-and-punishment*”. Esclarece Gribnau que as autoridades fiscais tomaram consciência da necessidade de existir um “*fair treatment of taxpayers*”. Também JOHN BRAITHWAITE, *Markets in vice, markets in virtue*, p. 17, reconhece o fracasso da

que a “*deterrence strategy*”, pressuposta pela “*rational choice*”, tinha um cunho, exclusivamente, repressivo, fomentava uma relação de “*cops and robbers*”, um jogo de “*catch me if you can*” no tabuleiro de uma “*adversarial APA's roach*”, comprometedor do ambiente em que se desenvolvia a relação jurídico-fiscal – um “*antagonistic climate*” –, em que a desconfiança recíproca e a falta de confiança motorizam comportamentos extremados, numa constante dinâmica de ação-reação<sup>272</sup>.

---

abordagem tradicional relativamente ao fenómeno referido, 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>272</sup> Em KATHARINA GANGL, EVA HOFMANN, MARIA POLLAI, ERICH KIRCHLER, *The dynamics of power and trust in the “slippery slope framework” and its impact on the tax climate*, pp. 4 e ss., encontra-se uma excelente visão do modelo antagonista e das suas características operativas e relacionais. Segundo os Autores “*in an antagonistic climate, coercive power prevails, i.e., severe controls and punishment are predominant. The antagonistic climate, based on coercive power, leads to a vicious circle in which coercive power and mistrust mutually reinforce each other. In an antagonistic climate a ‘cops and robbers’ attitude is predominant, which means that taxpayers and tax authorities work against each other. Tax authorities perceive taxpayers as ‘robbers’, who try to evade and escape the tax authorities. In turn, taxpayers feel prosecuted and hassled by the tax authorities (‘cops’) and will feel it is their right to ‘hide’. In such a climate, the social distance between the tax authority and the taxpayers is large and the taxpayers will rationally weigh the costs and benefits of evading. The antagonistic climate is a climate of mistrust and resentments and evokes enforced compliance. Enforced compliance is characterized by the taxpayers’ feeling that the tax authority is more interested in catching them if they do something wrong than helping them to do things right, that it is impossible to satisfy the tax authority, and that it is important to defend yourself against the tax authority*”.

RICK J. TRINKNER e TOM R. TYLER, *Legal socialization: Coercion vs. consent in a era of mistrust*, pp. 1 e ss., sustentam a existência de uma dupla abordagem no âmbito da “socialização legal” – entendida como o processo através do qual as pessoas desenvolvem a sua relação com o direito, que tem no seu *core* uma visão do direito como uma instituição essencial no ambiente social, como ordenador de comportamentos e “facilitador” da interação social – uma de carácter coercitivo, outra de matriz consensual.

Ao nível da orientação coercitiva, os Autores inserem-na no domínio da *rational choice*, sustentando que a mesma origina uma relação “*built on dominance*”, que tem como efeito uma relação social mais antagonista e instável, em que se disseminam atitudes cínicas e percepções de ilegitimidade, conduzindo a um aumento dos comportamentos desconformes com a lei. Aqui, “as pessoas definem a sua relação com o direito em termos de consequências, riscos e exercício de poder e controlo. Logo, as pessoas apenas são motivadas para obedecer à lei até ao ponto em que acreditam que são punidas, requerendo um sistema mais invasivo de vigilância para manter essa ameaça”.

Os Autores referem, em alternativa, uma abordagem mais direcionada para o consenso, acreditando que o maior enfoque nos valores e atitudes que ligam as populações ao sistema legal tende a ser mais efetivo e



Um dos pontos de rutura com a conceção “estritamente” económico-racional precedente residiu no reconhecimento de que o cumprimento das obrigações fiscais está, diretamente, relacionado com a relação que se estabelece com a administração fiscal<sup>273</sup>. *Hoelzl, Kirchler e*

---

menos custoso do que o foco na *deterrence*. Assume-se, nesse modelo, que “as pessoas mais facilmente seguirão o direito e consentirão perante a autoridade perante a interiorização do sistema legal, do que pelo receio da punição”. De forma semelhante, “quando as pessoas acreditam que o direito e os seus agentes representam valores sociais de justiça e *fair play*, concebem o sistema como legítimo e uma forma necessária e desejável de controlo social”. Consequentemente, “a apreensão de um comportamento adequado – por parte deles e do direito – potencia um sentir de responsabilidade e obrigação de cumprimento e, consequentemente, cumprem voluntariamente com as normas e consentem perante a autoridade, sem necessidade de qualquer coerção ou ameaça de sanções”. Refere-se, em consequência, que “numa orientação consensual, as pessoas mais facilmente aceitarão as regras jurídicas quando as autoridades as administrarem de forma neutra, consistente e de forma transparente e compreensível para os envolvidos. O que passa, em muito, por dar oportunidade de participação quando as regras são feitas e aplicadas. As pessoas querem ter uma oportunidade de expressar as suas preocupações e de fornecer explicações e pontos de vista. Essa possibilidade comunica uma relação que se baseia na obtenção da aceitação em vez do cumprimento forçado”. Uma outra dimensão, “toca na perceção de como as autoridades devem tratar as pessoas. Para além da mera aplicação das normas, a atuação das autoridades comunica uma informação socialmente relevante aos subordinados que reagem às inferências e à motivação das autoridades”. Nessa medida, “um ponto central da abordagem consensual passa pelo tratamento das pessoas com respeito e dignidade, abertura e honestidade, e mostrar preocupação para com as pessoas e a sua situação específica. Um comportamento neste sentido demonstra que as autoridades atuam no interesse público. Um tratamento justo é um reflexo de uma visão social, logo a sua presença ou ausência nas interações com a autoridade implica uma mensagem sobre a motivação das autoridades no sentido de desenvolver uma relação mais baseada no entendimento mútuo e na cooperação do que no domínio e controlo”.

Efetivamente, de acordo com *Trinkner e Tyler*, a investigação vem, consistentemente, revelando que os valores individuais e as atitudes legais são melhores preditores de comportamento legal em comparação com julgamentos de carácter sancionatório, permitindo o cumprimento do direito mesmo quando as autoridades não estão presentes. “Em suma: encorajam as pessoas a autorregular-se e reduzem a necessidade de uma contínua vigilância e de implementação da aplicação da lei, levando a uma redução de custos para a sociedade”.

<sup>273</sup> JO’ANNE LANGHAM E NEIL PAULSEN, *Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust with the community*, pp. 379 e ss. referem que as autoridades fiscais “contemporâneas” estão a investir, fortemente, num genuíno “*engagement*” com a comunidade. Este “investimento” encontra-se ligado ao reconhecimento de que a “vontade” para cumprir, voluntariamente, as obrigações fiscais está, diretamente, relacionada com a relação estabelecida entre contribuintes e administração. Esse envolvimento passa, então, a ser visto como uma dimensão essencial para o sucesso e para os resultados da administração, uma vez que aumenta a eficiência, reduz custos de administração e melhora o cumprimento das obrigações. Nessa medida, os Autores concluem que “*successful management of taxation compliance requires high levels of participation and engagement of taxpayers in the tax system*”.

Wahl, sustentaram, nesse sentido, que um elevado nível de cumprimento das obrigações fiscais não é mantido pela força, mas, sim, pela existência de um compromisso e de uma verdadeira cooperação entre a administração e os contribuintes, sendo que, a emergência desse substrato relacional está, significativamente, dependente da abordagem que as autoridades fiscais tenham junto da comunidade dos contribuintes e das interações que sejam desenvolvidas entre as partes no plano da *law in action*<sup>274</sup>. A *confiança* dos contribuintes nas autoridades e na sua legitimidade

---

<sup>274</sup> Cf. o estudo de ERIK HOELZL, ERICH KIRCHLER e INGRID WAHL, *Enforced versus voluntary compliance: The “slippery slope” framework*, pp. 210 e ss., posteriormente, desenvolvido nos trabalhos de EVA HOFMANN, KATHARINA GANGL, ERICH KIRCHLER, JENNIFER STARK, *Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities*, pp. 290 e ss., KATHARINA GANGL, EVA HOFMANN, ERICH KIRCHLER, *Tax authorities interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust*, pp. 13 e ss. O “*slippery slope*” framework procurou integrar descobertas da área da economia e psicologia social num quadro compreensivo em que faz depender o cumprimento de normas fiscais tanto do poder das autoridades como na confiança nas administrações fiscais. O estudo assume como pressuposto teórico o facto de no campo da psicologia social se distinguirem diversas qualidades de poder, dependendo do modo como esse poder é exercido: ou o “poder coercitivo” ou o “poder legítimo”. A mobilização do poder coercitivo por parte das autoridades “cria suspeição e falta de confiança e isso pode resultar num círculo vicioso onde as autoridades aumentam o uso da coação e os contribuintes o uso de mecanismos de evasão”. Em última instância, o acrescido uso de evasão faz crescer o uso de coerção e o ciclo continua. Consequentemente, o poder coercitivo inibe a confiança implícita e os contribuintes são chamados a pagar os impostos com base na força, porque são obrigados a tal. Em contraste, o poder legítimo incrementa uma confiança racional, estimula um clima de serviço e fomenta a cooperação voluntária pelos contribuintes. Na base para a confiança racional encontram-se considerações sobre a confiança nas autoridades, as suas competências, motivações e benevolência. O poder legítimo aumenta a confiança racional porque fornece aos contribuintes razões para confiarem nas autoridades. “Quando o poder legítimo prevalece num clima de serviço, a cooperação voluntária é potenciada: os contribuintes cumprem porque as autoridades fiscais reciprocamente cooperam com eles”. Pelo contrário, “autoridades fiscais com um alto poder coercivo, mas um poder legítimo baixo são entendidas como não sendo merecedoras da confiança dos cidadãos e, apenas à conta do efeito da coerção, será improvável que potencie o cumprimento fiscal. Nessa situação, “os contribuintes verão as autoridades como ditatoriais e autoritárias, que os ameaçam ou atuam criando medo”, pelo que, quando o poder se manifesta numa lógica de controlo e comando, “fomenta a suspeição e a desconfiança, provocando uma deliberada ponderação sobre ganhos, perdas, possível incumprimento e enfraquece os laços afetivos e sociais. O poder coercitivo danifica a confiança implícita porque estabelece mecanismos assimétricos que transportam a mensagem de que o outro não é de confiança. Assim, como a instalação de poder coercitivo quebra esses vínculos, corrói o compromisso quanto ao valor da cooperação. O poder coercivo conduz a uma diminuição na confiança implícita porque inibe a emergência de reações de confiança implícitas e automáticas, sendo também sustentável que exista uma diminuição na confiança racional”. Por seu turno, a combinação de um poder coercivo

– baseada na *transparência*, no *fair play*, em procedimentos justos e participados –, constitui um factor decisivo para assegurar elevados níveis de cumprimento das obrigações fiscais<sup>275</sup>.

No plano relacional, uma das dimensões mais relevadas acaba por fazer referência ao desenvolvimento de instrumentos e mecanismos institucionalizadores de uma “*procedural fairness*”, considerando-se que a sua perceção “modela as opiniões relativamente às autoridades fiscais”, influenciando, decisivamente, o modo como as partes se projetam nas relações que estabelecem entre si<sup>276</sup>.

Entre os múltiplos estudos, especificamente, dedicados a esta questão, já, previamente, tratada no domínio da psicologia social por *Tom Tyler*<sup>277</sup>, salientam-se os trabalhos desenvolvidos

---

baixo com uma confiança também baixa “determina o mais baixo grau de cumprimento porque as autoridades são desprovidas de qualquer confiança por parte dos cidadãos. São autoridades “laissez-faire” totalmente incapazes de proceder à cobrança dos impostos”.

<sup>275</sup> V. EVA HOFMANN, KATHARINA GANGL, ERICH KIRCHLER, JENNIFER STARK, *Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities*, pp. 290-292

<sup>276</sup> V. MARTINA HARTNER, ANDREA POSCHALCO, SILVIA RECHBERGER, ERICH KIRCHLER, *Taxpayers’ compliance by procedural and interactional fairness perceptions and social identity*, p. 2. Neste estudo sustenta-se que a investigação por parte da psicologia deve centrar-se mais na “*fairness*” e menos nas “*sanctions*”. Ao nível material, os *Autores*, para além de refletirem sobre a justeza dos procedimentos em função da possibilidade de influência sobre o processo de criação de uma decisão, adotando, nesse contexto as “*regras de Leventhal*” – de “*consistency*”: os procedimentos devem ser consistentes ao longo do tempo e em relação às pessoas de modo a que ninguém seja, por eles, prejudicado ou favorecido; de “*bias suppression*”: as intenções egoístas e prejudiciais de quem decide devem ser evitadas; de “*accuracy*”: todas as fontes importantes de informação devem ser exauridas, de modo a que as decisões sejam bem fundamentadas factualmente; de “*correctability*”: as decisões devem poder ser revistas e ajustadas; de “*representativeness*”: todas as opiniões e posições dos interessados devem ser tidas em consideração pela autoridade decidente; de “*ethicality*”: os procedimentos devem refletir os valores morais e éticos prevaletentes –, salientam a importância do ambiente interrelacional (*justiça interrelacional*) para que os procedimentos possam ser tidos como justos.

<sup>277</sup> Cujas obras de referência são a dissertação *Why people obey the law*, de 1990. No entanto, v., também, KRISTINA MURPHY, TOM TYLER e A. CURTIS, *Nurturing regulatory compliance: Is procedural fairness effective when people question the legitimacy of the law?*, pp. 1 e ss., JULIE M. BARKWORTH, KRISTINA MURPHY, *Procedural justice policing and citizen compliance behavior: The importance of emotion*, pp. 1 e ss., TOM TYLER, STEVEN BLADER, *The group engagement model: Procedural justice, social identity, and cooperative behavior*, pp. 349 e ss., TOM TYLER, RICK TRINKNER, *Legal socialization: Coercion vs. consent in an era of mistrust*, pp. 11 e ss., TOM TYLER, *The*

por Kristina Murphy, junto do *Centre for Tax System Integrity* australiano<sup>278</sup>. Murphy considera que, no domínio da tributação, o objetivo deve passar por assegurar o cumprimento voluntário *a longo prazo* das obrigações fiscais. O cumprimento dessa finalidade exige que se institucionalizem padrões de atuação que sejam percebidos como justos e permitam a emergência de uma relação de confiança relativamente à atuação da administração. Muitos dos obstáculos que, aqui, importa superar estão relacionados com o *comportamento* das autoridades, seja num plano legislativo, seja, mais imediatamente, no plano administrativo. Entre os exemplos considerados, a *Autora* refere que a percepção de sanções como injustas ou irrazoáveis conduzem a uma resistência ativa dos contribuintes face às autoridades; na mesma órbita, um comportamento pouco razoável das autoridades, que seja intuído como desrespeitoso pelos cidadãos, ou situações de recusa em considerar os argumentos mobilizados por estes junto da administração, provocam, em qualquer circunstância, um enfraquecimento do respeito pela lei e pelo cumprimento dos deveres. Perante esses sintomas patológicos, a *Autora* reflete sobre a importância da percepção de justiça nos procedimentos de tomadas da decisão e no tratamento que os contribuintes recebem por parte das autoridades fiscais (“*procedural justice*”), concluindo que a existência de uma cultura institucional orientada pela implementação de “*fair procedures*” permite desenvolver uma maior confiança nessas instituições e predispõe os destinatários da atividade administrativa a aceitarem as decisões e a seguirem as recomendações das autoridades: “*trust actually nurtures compliance*”<sup>279</sup>.

---

*psychology of legitimacy: A relational perspective on voluntary deference to authorities*, pp. 323 e ss., *Id.*, *Trust and law-abidingness: A proactive model of social regulation*, pp. 1 e ss.

<sup>278</sup> Cf. KRISTINA MURPHY, *Procedural fairness and tax compliance*, p. 379 e ss., *Id.*, *The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders*, pp. 187 e ss., *Id.*, *Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy and tax non-compliance*, pp. 562 e ss., *Id.*, *Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*, pp. 603 e ss., *Id.*, *Enforcing tax compliance: To punish or to persuade?*, pp. 113 e ss..

<sup>279</sup> V. Em KRISTINA MURPHY, *An examination of taxpayers' attitudes towards the Australian tax system*, pp. 209 e ss., assume-se também a validade da proposição contrária, ou seja, que os contribuintes tendem a desafiar mais as decisões das autoridades quando os procedimentos são tidos por injustos, independentemente dos resultados, tal como Tyler havia demonstrado: “perceptions of procedural justice affect views about legitimacy

A literatura da “*procedural justice*” salienta o peso específico que decorre do desenvolvimento de um certo grau de confiança na autoridade, e, bem assim, do respeito intersubjetivo e da neutralidade, como factores de aceitação das decisões administrativas: se os contribuintes sentirem que a autoridade procurou ser justa, que os tratou com o devido respeito e de forma imparcial, cria-se um sentimento de justiça que reforça a legitimidade da atuação administrativa. Um tratamento justo conduz a uma perceção de maior legitimidade e, por sua vez esta perceção determina a aceitação das decisões administrativas.

As conclusões dos estudos de *Kristina Murphy* suportam a pesquisa de *Tyler* sobre o conceito de legitimidade: *Tyler* mostrou que as perspetivas sobre a legitimidade da autoridade eram conformadas pelo julgamento relativo ao modo como as autoridades tratam os cidadãos<sup>280</sup>; nos estudos de *Murphy*, desenvolvidos no âmbito das relações entre os contribuintes e a administração fiscal, confirmou-se que as perceções de justiça processual condicionam, fortemente, as posições sobre a legitimidade das autoridades fiscais.

Relacionado com este aspecto, está, ainda, o facto de existir uma correlação entre essa perceção e o nível de cooperação dos cidadãos: aqueles que vêem a administração como uma instituição com elevado grau de legitimidade são, mais facilmente, orientados para a cooperação e para o cumprimento perante essa autoridade<sup>281</sup>. Em sentido oposto, os contribuintes que

---

more so than judgments about gain and loss, and that these views about legitimacy can go on to affect views about compliance”.

V., ainda, sobre os aspectos referidos, KRISTINA MURPHY, *Procedural fairness and tax compliance*, p. 379-380, ID., *Enforcing tax compliance: To punish or to persuade?*, pp. 126 e ss.

<sup>280</sup> V. TOM R. TYLER, *Psychological perspectives on legitimacy and legitimation*, pp. 357 e ss., esp.<sup>16</sup> 379 e ss. (“*legitimacy and the dynamics of authority*”), e 391 e ss. (“*the normative status of legitimacy*”).

<sup>281</sup> Em KRISTINA MURPHY, *Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy and tax non-compliance*, pp. 562 e ss., esta relação é equacionada relativamente às respostas da administração face a comportamentos “ilegais” de minimização e evasão fiscal através de “*illegal tax planning practices*”, assumindo-se que o uso de uma abordagem de *comando e controlo* teria um efeito sobre a perceção da legitimidade da administração e seria suscetível de produzir efeitos contrários aos desejados, concluindo que os contribuintes que se sentiram mais insatisfeitos com o tratamento das autoridades fiscais, mais facilmente questionavam a legitimidade da autoridade; adotavam uma posição resistente face à administração; e mais facilmente evadiriam ao pagamento de impostos nos anos subsequentes. Em suma: a *Autora* procurou

produzem um juízo negativo sobre a legitimidade da administração, mais facilmente adotavam uma postura de resistência relativamente ao cumprimento das obrigações. Em suma: os sentimentos dos contribuintes relativamente ao modo como foram tratados pelas autoridades têm uma importância fundamental na explicação sobre a legitimidade da administração fiscal que se revela superior ao seu julgamento sobre ganhos e perdas<sup>282</sup>. Uma administração assente nessa legitimidade fundamentante é, conseqüentemente, uma administração mais eficiente<sup>283</sup>.

O extenso debate sobre os factores determinantes do [in]cumprimento das normas fiscais aportou ao edifício da administração fiscal um vasto conjunto de elementos empíricos e um repertório de conhecimento de importância decisiva para orientar a sua atuação perante a compreensão do comportamento dos contribuintes e da efetiva influência que a ação administrativa tem nesse contexto, possibilitando, desse modo, uma mais eficiente alocação dos escassos recursos administrativos.

Em boa medida, a pluridimensionalidade desses factores exige respostas diferenciadas, sendo hoje evidente que “a relação entre as inspeções fiscais ou a ameaça de inspeções e o cumprimento das obrigações não é tão simples e retilínea como se assumia. Uma estratégia

---

demonstrar que a mobilização, por parte da administração, de uma estratégia coativa era contraproducente. Esses resultados sugerem que, de forma a prevenir o alastramento de *resistência* à autoridade e conseqüente incumprimento, as autoridades administrativas devem ter em vista proteger a sua reputação como autoridades legítimas, sendo que, para a *Autora*, uma das “formas de conseguir realizar esse objetivo é a de adotar uma estratégia mais responsiva que tenha em conta os princípios da *procedural justice*. Essa abordagem *responsiva* sugere, na esteira de Ayres e Braithwaite que a *persuasão e o diálogo* devem constituir uma estratégia de primeiro plano, porque a manutenção de uma percepção de *fairness* tem uma importância vital em sede de cumprimento voluntário. Estes autores sugerem que uma abordagem inicial cooperativa confere ao sujeito incumpridor uma oportunidade para alterar o seu comportamento e adotar uma postura cumpridora”.

<sup>282</sup> Esta dimensão já tinha sido explorada no estudo de KRISTINA MURPHY, *Trust me, I'm the taxman: The role of trust in nurturing compliance*”, pp. 1 e ss.: “If people trust the motives of authorities, they are more likely to view those authorities as acting fairly, to consider them legitimate, and to defer to their decisions voluntarily. It is therefore argued that to effectively shape desired behaviour, regulators will need to move beyond motivation linked purely to deterrence. Strategies directed at reducing levels of distrust between the two sides may prove particularly effective in gaining voluntary compliance with an organisation's rules and regulations”.

<sup>283</sup> Cf. KATHARINA GANGL, EVA HOFMANN, MARIA POLLAI, ERICH KIRCHLER, *The dynamics of power and trust in the “slippery slope framework” and its impact on the tax climate*, p.12.

baseada apenas na coação pode implicar um grande revés e não resulta, necessariamente, num comportamento cumpridor, podendo até resultar em maior incumprimento”<sup>284</sup>.

Num cenário holístico, em que as determinantes da *compliance* sejam consideradas à luz da *praxis* administrativa, bem pode resultar que a “*Misere der Verwaltung*” esteja tão dependente da “crónica escassez de meios”, como de uma atuação *miserável* dessa mesma administração nos mais variados planos: desde a forma como seleciona e conduz as inspeções, à reação sancionatória ao incumprimento, ao modo e à “finalidade” como exerce os seus poderes inquisitórios, ao ignorar a participação do sujeito passivo, à sua vocação litigiosa, à estrutura opaca do discurso motivador, até ao autoritarismo das suas decisões... há um conjunto de elementos, intrínsecos ao agir administrativo autoritário, que podem justificar um “*crowding out*” e uma consequente apoptose administrativa<sup>285</sup>.

---

<sup>284</sup> Cf. OCDE, *Understanding and influencing Taxpayers' compliance behavior*, p. 39. O trabalho reflete parte da evolução registada para além das doutrinas económicas, e, a partir daí estabelece seis factores que podem determinar o comportamento dos contribuintes e que, dessa maneira, constituem oportunidades para as administrações influenciarem positivamente esse comportamento. Relativamente a esses factores e à sua conceção como elementos relevantes na configuração do agir tributário, v. KEITH WALSH, *Understanding taxpayer behaviour – New opportunities for tax administration*, pp. 451 e ss..

<sup>285</sup> O efeito de “*crowding out*” encontra-se relacionado com a existência de um clima de suspeição permanente sobre os contribuintes e com um tratamento autoritário e sancionatório, independentemente das circunstâncias concretas em que pode ter ocorrido um erro por parte do contribuinte, implicando que os indivíduos adotem uma postura puramente racionalista perante os impostos – Cf. BRUNO S. FREY e LARS P. FELD, *Trust breeds trust: How taxpayers are treated*, p. 6., ID., *Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact*, p. 3, ID., *Tax compliance as the result of a Psychological Tax Contract: The role of incentives and responsive regulation*, p. 107; mencionando, também, este fenómeno no caso das relações entre a autoridade e os contribuintes se encontrarem dominadas por um “sentimento de antagonismo e desconfiança” e destacando a consequente postura de resistência (legal ou ilegal) ao pagamento de impostos. V. SAGIT LEVINER, *A new era of tax enforcement: From 'Big Stick' to Responsive Regulation*, pp. 402 e 403.

Esta dimensão relacionada com a atitude do contribuinte e com a “distância social” que este adota perante as autoridades em função da avaliação que efetua da atuação administrativa e da sua “legitimidade”, tem sido merecido particular atenção nos trabalhos de Valerie Braithwaite que analisam as “*motivational postures*” dos contribuintes e a sua reação à administração, alertando para os perigos de perda de legitimidade “psicológica” da administração e para a necessidade de lidar com o incumprimento de forma a que não se potencie o desenvolvimento de atitudes contrárias à aceitação do sistema fiscal e do papel da administração – v. VALERIE BRAITHWAITE, *Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions*, pp. 16 e

Em suma: a referência a um “*inAPA’sropriateness of a command-and-control regulatory style*”, as críticas uma administração “*too often nitpicky, unreasonable, unnecessarily adversarial, rigidly bureaucratic, incapable of APA’slying discretion sensibly, and (worst of all, since regulation cost too much) ineffective in achieving their missions*”<sup>286</sup>, a demanda por técnicas de regulação alternativas – partindo do *slogan*, “*less use of state authority: to do less enforcement, to generate less hostility and mistrust, to develop less-adversarial techniques*”<sup>287</sup> –, o confronto entre “*enforced vs voluntary compliance*”, “*deterrence vs. compliance*”, a ideia da existência de uma certa *foolishness in tradicional enforcement approaches*”, o acumular das críticas às estratégias administrativas de cumprimento estritamente reativas<sup>288</sup>, que motivaram o reconhecimento de uma

---

ss. e VALERIE BRAITHWAITE, KRISTINA MURPHY e MONIKA REINHART, *Taxation threat, motivational postures and responsive regulation*, pp. 137 e ss.

<sup>286</sup> V. MALCOLM K. SPARROW, *The regulatory craft – Controlling risks, solving problems and managing compliance*, pp. 18 e ss., retrata essa pressão perante a massividade do volume e da complexidade de normas reguladoras – “a comunidade enfrenta uma massiva acumulação de regras, regulações e obrigações acopladas a um entediante processo burocrático que consome tempo e recursos”: “*the regulatory pendulum has swung too far*” –, que asoberba as próprias administrações face ao universo legislativo cujo cumprimento importa garantir, à existência de muitas infrações e aos poucos recursos administrativos disponíveis – o Autor cita, nessa reflexão, a curiosa observação de Philip Howard: “*we seem to have achieved the worst of both worlds: a system of regulation that goes to far while i also does too little*”.

<sup>287</sup> V. MALCOLM K. SPARROW, *The regulatory craft – Controlling risks, solving problems and managing compliance*, p. 24. A estratégia passava pela adoção de uma postura mais cooperativa, onde o uso de táticas coercitivas e sancionatórias seria uma “*ultima ratio*” e as soluções seriam mais “negociadas e menos ditadas”, sendo que, como o Autor menciona, essa pressão pelo afastamento dos métodos autoritários foi sentida em todos os níveis do sistema administrativo.

<sup>288</sup> Após reconhecer que “*there is a certain foolishness in traditional enforcement approaches. They wait until the damage has been done, and they react, case by case, incident by incident, failure by failure. Enforcement agencies accept the work in the form and the order iin which it arrives, and, therefore, have tended to organize their activities around failures rather than around opportunities for intervention*”. MALCOLM K. SPARROW, *The regulatory craft – Controlling risks, solving problems and managing compliance*, pp. 182 e ss., evidenciou essas deficiências destacando que as estratégias de reação: partem de ferramentas erradas, dependendo em demasiada de instrumentos autoritários, quando ajudar as pessoas a cumprir de início é menos intrusivo e mais económico; convocam uma “unidade de trabalho” errada: o processamento de falhas não deixa margem para aproveitar as oportunidades para conceber soluções sistemáticas e duradouras; assentam numa “intervenção tardia”: esperam que os ilícitos aconteçam para depois reagir, perdendo oportunidades de prevenção; colocam a “tónica em resultados errados”: contabilizar o sucesso em termos de estatística pode introduzir uma limitação



sintomatologia de crise do “velho direito administrativo da ordenação e da proibição” e prescreveram a receita da renovação da administração, acompanhada da emergência de novos modelos e formas de atuação e de uma abertura à inovação e *reinvenção*<sup>289</sup>, foram, igualmente,

---

sobre a resolução dos problemas, dado que as estatísticas do “*enforcement*” não mostram nada sobre a resolução de problemas e a redução de danos; partem de uma “estratégia insustentável”: a proliferação de normas e violações acoplada a uma visão estática, recursos limitados e justiça sobrecarregada, significa que a punição não é certa, conduzindo a um declínio do impacto da “deterrence”. Razões para as quais o dilema do administrador “all we need is more of what we do already” constitui uma resposta inadequada e impraticável ao acumular da pressão sobre o sistema regulador, devendo reconhecer-se efetivamente as limitações de uma estratégia reactiva com a sua orientação tardia, por incidente, e de mão pesada. Por isso, o *Autor* sufraga a substituição de uma estratégia reativa por uma preventiva, movendo os recursos do fim para o início e substituindo investigadores por consultores para encorajar e facilitar o cumprimento, afirmando que “se a prevenção tiver sucesso, necessitaremos de muito menos respostas punitivas”.

<sup>289</sup> Justifica-se uma menção à obra de DAVIS OSBORNE e TED GAEBLER, *Reinventing government – How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*, 1993, que personalizou nos Estados Unidos, na década de 90, o tópico da “mudança”, sob o lema de um “governo efetivo”, visto pelos *Autores* como “*Catalytic government (steering rather than rowing)*”, “*Mission-driven government (as opposed to rule based)*”; “*results-oriented government (preferring outcomes to outputs)*”, “*Customer-driven government (meeting the needs of the customer)*”, “*anticipatory government (prevention rather than cure)*”, “*decentralized government (from hierarchy to participation and teamwork)*”, “*market-oriented government (allowing markets to do the work, or working through market mechanisms)*”. Um dos aspetos do *Reinventing government* que merece aqui particular atenção prende-se com a ideia de eliminação da “desconfiança” crónica perante os cidadãos que dá origem a uma abordagem que destrói a “*performance*” e se revela “incrivelmente dispendiosa”. Considera-se que uma “*smarter move*” reside em fomentar o cumprimento voluntário através de “simplificação de regras, trabalho em parceria, facilitação dos processos de cumprimento, incentivos”. Como exemplo, refere-se o caso da “*Occupational Safety and Health Administration (OSHA)*” no Maine: os funcionários da agência obtinham “medalhas de ouro” pelo enorme número de contraordenações e coimas que emitiam, mas as estatísticas relativas à segurança no trabalho eram as piores do país, levando a que existisse uma frustração com a abordagem de inspeção-repressão e a que fosse posta em prática uma abordagem diferente. Solicitaram a 200 empregadores com o mais alto volume de queixas de acidentes no trabalho que criassem equipas de trabalhadores que identificassem potenciais perigos e que os corrigissem num prazo de 12 meses. Enquanto a empresa desenvolvesse um esforço de boa fé, a OSHA deixaria de realizar as tradicionais inspeções e punições. Nos oito anos antecedentes, os inspetores identificaram 37000 falhas de segurança em 1316 locais de trabalho. Nos primeiros dois anos do novo programa, as equipas de empregados identificaram 174331 falhas e corrigiram cerca de 118671. Duas em cada três empresas baixaram as suas taxas de acidentes e doenças no trabalho e as indemnizações aos trabalhadores nessas 200 empresas baixaram cerca de 47,3%” – cf. DAVID OSBORNE e PETER HUTCHINSON, *The price of government: Getting the results we need in an age of permanente fiscal crisis*, pp. 10-11, sob a epígrafe “*Don’t buy mistrust – Eliminate it*”. Estas conclusões têm sido igualmente colhidas no contexto fiscal, onde se verifica igualmente que “*all too often, the adversarial approach results in a relatively unproductive tax administration and*

dirigidas, com idêntica intencionalidade, às administrações tributárias, exigindo análogas transformações quanto às formas de atuação e aos modelos de relação com os contribuintes<sup>290</sup>.

Evidenciada a necessidade de revisão dos pressupostos axiomáticos que haviam modelado o secular paradigma autoritário de intervenção da administração fiscal, assiste-se, desde finais do século passado, a uma profunda revisão nesse *modus agendi*, no sentido de transformação, tradicionalmente, antagónicas relações entre fisco e contribuintes em autênticas relações de envolvimento e de co-operação, sendo múltiplas as referências, já previamente citadas, que pretendem ilustrar os novos rumos de atuação das administrações fiscais – v.g., a existência de uma “*emerging ‘Copernican Revolution’ of tax administration*” (Stuart Hamilton), de uma “*new era of tax enforcement*” (Sagit Leviner), de um “*new approach to tax compliance*” (Valerie Braithwaite), de uma “*cultural change in (...) taxation administrations*” (Jenny Job, et. al.), tudo no âmbito de uma “*transformation in state-citizen relations and a cultural shift in tax administrations themselves*” (OCDE).

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 factores 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”.

---

*substantial tax evasion*” – v. JAIME VÁZQUEZ-CARO e RICHARD M. BIRD, *Benchmarking tax administrations in developing countries: A systematic approach*, p. 15.

<sup>290</sup> V. MALCOLM K. SPARROW, *The regulatory craft – Controlling risks, solving problems and managing compliance*, p. 24. A estratégia passava pela adoção de uma postura mais cooperativa, onde o uso de táticas coercitivas e sancionatórias seria uma “*ultima ratio*” e as soluções seriam mais “negociadas e menos ditadas”, sendo que, como o Autor menciona, essa pressão pelo afastamento dos métodos autoritários foi sentida em todos os níveis do sistema administrativo.

Uma das administrações pioneiras na transformação do *status quo ante* foi a australiana, que, nos finais dos anos 90, implementou uma estratégia de cumprimento, afastando-se do modelo de “*command-and-control*”, que, até ao momento, se encontrava na essência da sua atuação administrativa, por considerar que essa abordagem de “*one-solution-fits-all*” não respondia, convenientemente, à complexidade das questões levantadas pelo cumprimento das obrigações tributárias, sendo, ademais, imprestável como estratégia exponenciadora desse objetivo a longo prazo<sup>291</sup>.

A base para o desenvolvimento de um diferenciado “*model of compliance behaviour*” foram os estudos de Valerie Braithwaite sobre “*motivational postures and trust norms*” e as estratégias de regulação desenhadas na obra de Ian Ayres e John Braithwaite, “*Responsive Regulation: Transcending the deregulation debate*”, de 1992. O modelo parte do objetivo de encorajar o cumprimento voluntário através de um maior envolvimento com a comunidade e do desenvolvimento de um conjunto de serviços que permitam, de acordo com uma orientação preventiva, auxiliar os contribuintes a cumprir adequadamente as suas obrigações, conduzindo-os à base da pirâmide, onde a “*self regulation*” constituía a estratégia reguladora básica: “[t]he ATO’s preferred approach is to develop and apply strategies that encourage self regulation, or voluntary compliance, emphasising cooperation and the building of relationships between the ATO, individual taxpayers and third parties”<sup>292</sup>. Quando essa estratégia enfrente resistência por parte dos contribuintes, a administração pode, então, recorrer a formas de “*enforcement*” progressivamente mais “duras”, tendo presente uma análise do perfil “*BISEP*” da entidade<sup>293</sup>, mas

---

<sup>291</sup> V. CASH ECONOMY TASKFORCE, *Improving tax compliance in the cash economy*, p.17, assumia, expressamente, que “uma abordagem, exclusivamente, assente na deteção de infrações e na imposição de sanções, tenderia a produzir efeitos de curto prazo e absorveria, intensivamente, os recursos administrativos”, para além de colocar em causa os contribuintes cumpridores, fazendo reacir sobre eles ónus desnecessários.

<sup>292</sup> V. CASH ECONOMY TASKFORCE, *Improving tax compliance in the cash economy*, p. 23.

<sup>293</sup> O acónimo “*BISEP*” representa o conjunto de sinais – “*Business, Industry, Sociological, Economical and Psychological*” – que podem influenciar o comportamento do contribuinte e que permitem, para além das “*motivational postures*”, determinar o perfil das suas decisões – cf. VALERIE BRAITHWAITE e JOHN BRAITHWAITE, *An evolving compliance model for tax enforcement*, p. 414.

sempre aplicadas de modo a encorajar participação e a cooperação dos contribuintes “resistentes” para que estes se desloquem para a base da pirâmide. Efetivamente, como afirmam *Valerie Braithwaite* e *John Braithwaite*, o sucesso deste modelo residirá na implementação de uma cultura administrativa de diálogo e cooperação que “invista forte na construção de uma base piramidal ampla, onde se regista um considerável consenso sobre o significado do cumprimento das obrigações, um compromisso sério em *‘doing the right thing’*, e redes de comunicação que reforçam a importância de um comportamento respeitador da lei”<sup>294</sup>. Não se estranhará que uma

---

<sup>294</sup> VALERIE BRAITHWAITE e JOHN BRAITHWAITE, *An evolving compliance model for tax enforcement*, pp. 405 e ss. [p. 414]. Nesse artigo, é apresentado o modelo e são explicitados os pontos centrais da sua dinâmica, pelo que, atendendo à influência decisiva dos estudos de ambos os autores na conceção do novo sistema operativo da administração fiscal australiana, remete-se para essa obra um desenvolvimento mais aprofundado do “*compliance model australiano*”.

Em geral, sobre a “*responsive regulation*”, v. IAN AYRES e JOHN BRAITHWAITE, *Responsive Regulation: Transcending the deregulation debate*, 1992. Para uma apresentação resumida da teoria, v. JOHN BRAITHWAITE, *Restorative justice and responsive regulation*, pp. 29 e ss. Refere-se, aí, que a ideia básica da “*responsive regulation*” assenta no facto das administrações deverem ser responsivas à conduta dos seus administrados, quando avaliam a necessidade de uma maior ou menor intervenção. De forma particular, em matéria de cumprimento de deveres legais, as administrações devem atuar de forma *responsiva*, perante o modo como os cidadãos e as empresas regulam o seu comportamento antes de uma “escalada” intervencionista. Com efeito, a ideia da “*responsive regulation*” nasce de uma insatisfação perante o debate da regulação, designadamente, quando se sustenta que os particulares são meros atores racionais com quem apenas deve lidar-se no plano sancionatório. O afastamento desta ideia, sob a consideração de que os administrados podem ser encarados como responsáveis que devem ser persuadidos para o cumprimento, é a base da “*responsive regulation*”, sendo consistente com o entendimento de que a punição consistente do incumprimento é uma política errada e que a persuasão é normalmente o melhor caminho a seguir quando se pretende que a cooperação para o cumprimento poderá surgir no futuro.

A parte mais distintiva da “*responsive regulation*” é a pirâmide reguladora, que surge para tentar resolver o puzzle de quando punir ou quando persuadir. Na base da pirâmide encontram-se respostas de carácter dialógico destinadas a assegurar o cumprimento com a lei. À medida que se sobe na pirâmide, maior será a interferência pública e a sua dimensão punitiva. A ideia da pirâmide serve para ilustrar o pensamento do autor de que se deve começar sempre pela base e apenas escalar para medidas punitivas de forma relutante e apenas nos casos em que falhem medidas menos gravosas. Um aspeto crucial é que este é um modelo dinâmico: não se refere de forma antecipada a quais as matérias que devem ser tratadas na base da pirâmide, no meio ou no topo. Mesmo para obrigações relevantes, firma-se a presunção de que será sempre melhor começar por uma abordagem dialógica na base da pirâmide. Esta abordagem tem, também, em conta que a punição pode gerar incumprimento subsequente, nem sempre funcionando como elemento dissuasor, pelo que as formas mais custosas de garantir o cumprimento ficam reservadas para a minoria dos casos em que a persuasão acaba por

---

falhar. Uma dimensão essencial que se encontra relacionada com o sucesso do modelo refere-se às perceções dos particulares relativamente à atuação administrativa: quando a administração é vista como legítima, procedimentalmente mais justa, maior a probabilidade de cumprimento. Por esse motivo, a “*responsive regulation*” oferece também à administração um instrumento para lidar de forma adequada com os incumprimentos dos particulares, ao invés da aplicação formalista de sanções, independentemente da situação concreta que está na base do incumprimento e da postura do administrado face ao comportamento circunstancialmente em causa.

Em JOHN BRAITHWAITE, *The essence of responsive regulation*, pp. 475 e ss., para além de explicitar o nascimento da *responsive regulation* e o contexto em que a obra foi escrita, apresenta uma reformulação dos nove princípios que se encontravam subjacentes à teoria: em primeiro lugar: a ideia de não imposição de uma teoria pré-concebida, mas a necessidade de “pensar no contexto”, mesmo que se refere aos postulados da “teoria da pirâmide”; em segundo: a ideia de “escutar ativamente” e de estruturar o diálogo de modo a que seja aberto à participação dos interessados, permitir um acordo sobre os resultados e a como monitoriza-lo, permitir a construção de um compromisso, auxiliando os atores a encontrar motivação para melhorar, e estabelecer uma comunicação que se fixe na resolução efetiva dos problemas; em terceiro lugar: estabelecer uma relação justa e respeitosa com os “resistentes”; em quarto lugar: suportar aqueles que revelam compromisso, motivando-os para melhorar constantemente e para alcançarem novos patamares de excelência; em quinto lugar, revelar preferência por resultados alcançados através da cooperação; em sexto lugar: revelar, sem ameaçar, os diferentes graus de sanções que podem ser aplicadas e que, em *ultima ratio*, podem ser aplicadas sanções gravosas; em sétimo lugar: estabelecer uma rede de parcerias quando for necessário escalar a pirâmide; em oitavo lugar: fomentar uma responsabilidade ativa (responsabilidade em melhorar no futuro) e recorrer a uma responsabilidade passiva (por factos passados) apenas quando a primeira falhar; por fim, em nono lugar: aprender, avaliar os resultados obtidos e os custos suportados e comunicar o resultado dessa aprendizagem.

Segundo VALERIE BRAITHWAITE, *A new approach to tax compliance*, pp. 4-5, a ideia central do “*compliance model*” reside na resposta que a administração deve dar às situações de incumprimento. A “*responsive regulation*” afasta-se de uma abordagem de controlo e comando e conduz a administração para além de uma mentalidade segundo a qual “se tudo for feito ‘*by the book*’ ao lidar com o incumprimento, os problemas acabam”. Para tal, invoca-se a literatura com base na qual se demonstra as falhas dessa abordagem quando aplicada indiscriminadamente em áreas onde o cumprimento e o incumprimento são fenómenos complexos e multifacetados, para além de que, uma administração que atue segundo a lógica do “*command and control*”, com facilidade verá recair sobre si imputações de injustiça e falta de razoabilidade, comprometendo, assim, o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Note-se que a “*responsive regulation*”, e a sua imagem de marca, passou a ser presença assídua, tanto nos textos da OCDE, como na dogmática do direito fiscal não australiano, tendo servido de modelo para a transformação de outras administrações tributárias – cf. JUDITH FREEDMAN, *Responsive regulation, risk, and rules: Applying the theory to tax practice*, p. 2, HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: the case of the Netherlands*, p. 313, KRISTINA MURPHY, *Moving forward towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*, p. 603.

Não obstante os inegáveis préstimos do modelo, surgiram, também, críticas quanto à sua compatibilidade com a “*rule of law*”, quanto à sua fragilidade para lidar com a incerteza da lei – MARK BURTON,

das primeiras medidas adoptadas tenha sido a publicação administrativa da “*The Taxpayers’ Charter*”, em 1997, sinalizando, a partir daí, uma mudança cultural dentro da própria administração tributária.

No centro desta abordagem, encontra-se uma visão da relação tributária em que se pretende estabelecer uma relação de “*parceria*” entre a administração e o contribuinte em que as iniciativas, por parte da administração, devem partir de uma postura cooperativa, de modo a estabelecer com os administrados um ambiente de confiança, evitando, sempre que possível, a mobilização de “medidas punitivas desnecessárias que podem comprometer a vontade e as motivações intrínsecas do contribuinte para cumprir voluntariamente as suas obrigações”<sup>295</sup>.

Por outro lado, considera-se que o estabelecimento dessa relação pressupõe um elevado nível de participação, cooperação “*inter pares*”, em que as “respostas” para os problemas devem ser procuradas fora dos gabinetes da administração<sup>296</sup>, através de um envolvimento efetivo com a

---

*Responsive regulation and the uncertainty of tax law - Time to reconsider the Commissioner’s model of cooperative compliance?*, pp. 71 e ss. – ou com os critérios de *risk management* – cf. JUDITH FREEDMAN, *Responsive regulation, risk, and rules: Applying the theory to tax practice*, p. 31. De acordo com JUDITH FREEDMAN, *Responsive regulation, risk, and rules: Applying the theory to tax practice*, pp. 34-35, a “*responsive regulation*” podem ter um grande valor no domínio da atuação das administrações fiscais, conquanto seja aplicada cautelosamente e não seja levada ao limite na forma como se percebe o cumprimento dos contribuintes, designadamente, em contextos de incerteza: “se existir a percepção de que está a ser exigido aos contribuintes um nível de cumprimento que está para além das exigências legais, esta teoria pode revelar-se contra-produtiva. Além disso, a motivação da ‘*responsive regulation*’ tem de ser esclarecida. Se o objetivo é encorajar a transparência e a autorregulação, pode ser mais claro estabelecer esse objetivo sem procurar também prevenir que sejam adotadas interpretações da lei discutíveis com as quais a administração possa discordar. O que pode constituir um entrave ao estabelecimento de formas mais aprofundadas de cooperação, como a ‘*full real time disclosure*’”.

<sup>295</sup> V. SAGIT LEVINER, *A new era of tax enforcement: From ‘Big Stick’ to Responsive Regulation*, pp. 418 e ss. [422].

<sup>296</sup> V. MICHAEL D’ASCENZO, *Modernising the Australian Taxation Office: Vision, people, system and values*, pp. 361 e ss., onde se refere o programa “listening to the community” que visou três objetivos principais: “*improved compliance; increased service and certainty; and making people’s experience ‘easier, cheaper and more personalized’*”. Como o Autor salienta, parte do trabalho desenvolvido pela administração está dependente da relação com a comunidade, ultrapassando eventuais barreiras existentes, como garantia de “*continuous improvement and top down and bottom up innovation*”. Em sentido oposto à conhecida fórmula do “circulo

comunidade<sup>297</sup>: “o princípio *pivot* que está subjacente a uma autoridade fiscal moderna como a ATO, reside da compreensão de que a administração fiscal, tal como a administração pública, existem para servir a comunidade e que devem operar de acordo com o *ethos* de trabalhar

---

vicioso”, tantas vezes chamada à colação para definir as relações entre contribuintes e administração, D’Ascenzo refere-se à relação com a comunidade como um “virtuous circle of care”.

<sup>297</sup> V., de novo, JO’ANNE LANGHAM E NEIL PAULSEN, *Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust with the community*, pp. 379 e ss. Os Autores evidenciam o facto de as “autoridades fiscais, agora, reconhecerem que o encorajamento e a colaboração com os contribuintes são direções que devem ser seguidas de modo a que possam obter-se significativos avanços em matéria de cumprimento voluntário das obrigações fiscais”. No seu estudo, refletem sobre um protótipo de “*engagement*” que surgiu de uma crescente atenção em melhorar o entrelaçamento, a cooperação e a confiança entre a administração e os contribuintes. Trata-se de um modelo edificado sobre os princípios da “*Taxpayer’s Charter*” e que envolve os conceitos de co-criação e de co-produção, estabelecendo também um conjunto de pontes entre “*enforcement*” e “*collaboration*”, de modo a evidenciar que a relação entre os sujeitos também se relaciona com as noções de “*professionalism*” and “*service delivery*”. Num tempo em que os recursos tecnológicos se desenvolveram, a administração australiana faz um aproveitamento desses instrumentos, desenvolvendo-os, conjuntamente, com os administrados “(Co-design)”, com base uma perspetiva centrada no utilizador (“*User-centred design*”) – “[g]ood design requires engagement and interaction with the users to ensure the value of the products (...) community participation in the design process creates trust and cooperation, more importantly it creates better outcomes”. No que se refere aos pequenos e médios contribuintes, foram identificadas algumas dimensões críticas, que, conjuntamente, com a ideia de que a cooperação com a comunidade é fundamental para o sucesso do modelo de cumprimento da administração, conduziram à adoção de meios mais eficientes de institucionalização do objetivo pretendido, tendo-se seguido, como modelo, o “*Spectrum of engagement*” da *Internacional Association for Public Participation*, onde o nível de “impacto” da participação vai crescendo desde o patamar da *informação* – fornecer ao público informação e assistência na resolução dos problemas, alternativas e soluções –, passando pela *consulta* – tratando-se, aqui, de obter um *feedback* do público e explorar alternativas e/ou decisões propostas, ou seja, para além da dimensão da informação, há uma “promessa” de abertura à participação na construção das soluções e de existência de retorno relativamente à importância da informação recebida –, pelo *envolvimento* – que pressupõe a realização de um trabalho direto com o público, através de um processo que assegure que as preocupações dos particulares são entendidas e consideradas de forma consistente –, pela *colaboração* – numa dimensão de parceria relativamente a todos os aspetos da decisão a tomar, incluindo o desenvolvimento de alternativas e a identificação de soluções preferenciais –, até ao *empower* – onde as decisões finais são colocadas nas mãos dos particulares, com o compromisso público de implementação dessas soluções. De acordo com esse modelo e com os estudos e “*workshops*” realizados estabeleceram-se objetivos – “*inform, consult, involve, collaborate, empower*” –, princípios orientadores – “*shared understanding, mutual obligations, certainty, getting it right, good governance, listening & doing*” –, canais de atuação – “*online, social media, phone, paper, face to face*” –, e avaliação – “*approach, reach, quality, impact*”.

conjuntamente com a comunidade”<sup>298</sup>. De acordo com *Michael D’Ascenzo*, a administração desempenha um papel essencial na forma como se relaciona e incentiva positivamente os cidadãos, sendo a estratégia dos três “C”s – “*being consultative, collaborative and willing to co-design*” –, que coloca o cidadão “*at the heart of tax administration*”, sendo essa uma das formas mais adequadas de concretizar a responsabilidade administrativa “*of building trust and community confidence*”<sup>299</sup>.

Tratando-se de um profundo movimento de reforma e de implementação de um novo estilo administrativo, o processo encontrou, naturalmente, barreiras organizacionais e institucionais, relacionadas com a alteração ao aparelho burocrático pré-programado para funcionar sob uma lógica completamente diferente<sup>300</sup>.

---

<sup>298</sup> MICHAEL D’ASCENZO, *Tax and Citizenship*, p. 4.

<sup>299</sup> Para Michael D’ASCENZO, *Tax and Citizenship*, pp. 5 e ss. [p. 8], essa responsabilidade é dinamizada quando as autoridades fiscais são justas e profissionais no modo como operam, o que, por sua vez, pressupõe a existência de atributos como: “*respect, courtesy, proceduram fairness, and high levels of probity and integrity*”.

Sobre o desenvolvimento das relações entre a administração e os contribuintes na Austrália, v., entre outros, os estudos de *Valerie Braithwaite, Michael Wenzel, Natalie Taylor, Valerie Braithwaite, Friedrich Schneider, Monika Reinhart e Kristina Murphy*, publicados em Valerie Braithwaite (ed.) *Taxing democracy*, pp. 15 a 108.

<sup>300</sup> JENNY JOB e DAVID HONAKER, *Short-term experience with responsive regulation in the Australian Taxation Office*, pp. 118 e ss., consideram esse problema à luz da experiência colhida no seio da própria administração. Entre os aspetos mais críticos relativos à implementação, são salientados: a resistência passiva ao modelo por alguns profissionais em posições hierárquicas intermédias; o receio da mudança perante regras e procedimentos estabelecidos desde longa data; o desconforto perante a ideia de envolver julgamentos subjetivos perante os contribuintes; o receio de perda do emprego face à desnecessidade de manutenção de inspeções regulares; falta de liderança por alguns responsáveis; falta de inclusão e participação do pessoal nos primeiros tempos de implementação do modelo; falta de aceitação e de entusiasmo perante o modelo; falta de aptidão dos responsáveis para encorajarem e inspirarem à inovação.

MARK BURTON e JUSTIN DABNER, *The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners: Drivers, challenges and prospects*, pp. 109 e ss., ID., *Lessons for tax administrators in adopting the OECD’s “Enhanced Relationship” model – Australia’s and New Zealand’s experiences*, pp. 316 e ss., ID., *The “Enhanced Relationship” model collides with reality – The determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries*, pp. 2 e ss.,



Já num plano dogmático, e especificamente no âmbito das relações entre a administração e os grandes contribuintes, colocaram-se dúvidas quanto à validade e efetividade da construção de uma relação cooperativa entre “parceiros”, face aos interesses contrapostos e perante a natureza incerta e indefinida das questões e da dificuldade, daí resultante, de determinação do “*right amount of tax*”<sup>301</sup>.

Como se deu conta, a administração australiana não constitui exemplo único em que a reflexão sobre a validade dos recursos pressupostos pelo “*command-and-control*” foi questionada, tendo como base a necessidade de evolução para uma cultura de diálogo e consenso e para a construção de um ambiente fiscal menos energético na sanção e mais sinérgico na cooperação<sup>302</sup>.

Outros ordenamentos jurídicos, bem conhecidos pela implementação de novas estratégias de cumprimento e de novas formas de relação entre a administração e os contribuintes, são o holandês e o inglês.

Relativamente ao exemplo holandês, a alteração estratégica ao modelo de clássico de comando e controlo da administração dos impostos, aí particularmente conhecido como “100 per cent philosophy”<sup>303</sup>, começa a desenhar-se, também, na década de 90, quando a

---

<sup>301</sup> Cf. MARK BURTON e JUSTIN DABNER, *The partnership model of the relationship between tax administrators and tax practitioners: Drivers, challenges and prospects*, pp. 109 e ss., ID., *Lessons for tax administrators in adopting the OECD’s “Enhanced Relationship” model – Australia’s and New Zealand’s experiences*, pp. 316 e ss., ID., *The “Enhanced Relationship” model collides with reality – The determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries*, pp. 2 e ss.. Defendendo a impropriedade da “*responsive regulation*”, perante questões incertas e indefinidas em que se colocam particulares dificuldades sobre a licitude de determinada posição dos contribuintes, v. MARK BURTON, *Responsive regulation and the uncertainty of tax law - Time to reconsider the Commissioner’s model of cooperative compliance?*, pp. 71 e ss.

<sup>302</sup> Cf. JENNY JOB, ANDREW STOUT, RACHEL SMITH, *Culture change in three taxation administrations: From command and control to responsive regulation*, pp. 84 e ss.

<sup>303</sup> Cf. RICHARD HAPPÉ, *Multinationals, enforcement covenants and fair share*, p. 540. Não ostante, importa deixar consignado que a administração fiscal holandesa tinha, desde longa data, implementado uma “*ruling practice*” e a tradição de fornecer às empresas uma certeza antecipada sobre as consequências fiscais das suas operações. Este aspeto é, também, realçado por Happé, mas é descrito com particular densidade por CARLO ROMANO, *Advance tax rulings and principles of law – Towards a european tax ruling system?*, pp. 22 e

“*Belastingdienst*” constata a ineficiência do modelo e da sua abordagem “*one size fits all*” e sua incapacidade para responder apropriadamente aos problemas crônicos da fiscalidade, começando, então, por desenvolver um modelo baseado em análises de risco (“*risk management*”), a partir do qual apenas considerava justificada nos casos em que existisse um verdadeiro risco<sup>304</sup>.

A mudança de milênio trouxe à administração fiscal holandesa alterações substanciais que estiveram, posteriormente, na base da estruturação das relações fiscais de acordo com o paradigma cooperativo, de acordo com a mencionada ideia do “*Thinking differently, behaving differently and working differently*” e da substituição da “*red tape*” pelo “*red carpet*” ao nível das relações com os contribuintes<sup>305</sup>. Essa metamorfose surge contextualizada no âmbito mais lato da reforma do Estado no sentido determinado por um modelo cooperativo-consensual (“*Polder*”), como preconizado no relatório do “*Wetenschappelijke Raad voor Regeringsbeleid*”, sobre o futuro do Estado de direito nacional (“*De toekomst van de nationale rechtstaat*”), onde se fez notar que “os cidadãos holandeses consideravam a sua relação com o Estado mais num plano horizontal do que vertical, pelo que o governo devia refletir sobre essa realidade ao nível da sua atitude para com os cidadãos e reconsiderar o modo como as responsabilidades públicas deviam ser partilhadas”, tendo o governo, então, respondido ao fenómeno da “*so-called horizontalization of society*”, também no domínio do direito fiscal<sup>306</sup>. Na sequência, em 2005, o Ministério das Finanças

---

ss., considerando que a prática de *rulings* constitui um pilar do sistema fiscal holandês, que, em muito, contribuiu para uma posição favorável do país como sede de empresas multinacionais.

<sup>304</sup> Cf. RICHARD HAPPÉ, *Multinationals, enforcement covenants and fair share*, p. 540.

<sup>305</sup> Recordar-se, a este propósito, a expressiva imagem do título do trabalho de HUGO VOLLEBREGT, *From red tape to red carpet: How the Netherlands has changed the traditional dispute landscape for tax issues*, pp. 161 e ss.

<sup>306</sup> V. HUGO VOLLEBREGT, *From red tape to red carpet: How the Netherlands has changed the traditional dispute landscape for tax issues*, pp. 161 e ss. Em L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, pp. 17 e ss., encontra-se, mais detalhadamente, explicitado o contexto determinante da reorientação do sentido da atuação do Estado e do afastamento do modelo de supervisão vertical característico das administrações centralizadas de matriz burocrática. É mencionado, a esse propósito, o incremento da pressão regulatória com exigências paralelas em termos de supervisão, a resposta do citado relatório sobre o futuro do Estado de direito, os desenvolvimentos verificados em matéria de “*corporate governance*” e os desenvolvimentos

reconhecia que “o Estado não pode assegurar o cumprimento das leis fiscais sem a cooperação social” e respondeu com uma alteração fundamental: a “mudança do onipotente controlador para um parceiro em igualdade com o contribuinte”, pretendendo passar do “controlo baseado na desconfiança” para uma monitorização através da confiança<sup>307</sup>. Nascia a “*horizontal monitoring*”, passando as normas sociais – “*trust, fair play, respect, reciprocity and shared responsibility*” – a ditar a interação entre a administração e os contribuintes, para além das normas legais<sup>308</sup>. Nessa sede, valorizam-se princípios como confiança, boa fé, transparência e define-se um modo de atuação baseado no entendimento recíproco, no acordo, no consenso e na cooperação, dando-se expressão material-fáctica a um dos postulados da psicologia: “*trust breeds trust*”<sup>309</sup>.

---

ao nível das ciências sociais, designadamente, ao nível da relação entre a supervisão sancionatória e os seus efeitos em termos de “*compliance*”, assumindo-se, aí, que “a frequência de inspeções e a imposição de sanções não tem uma correlação exata com o grau de cumprimento das obrigações fiscais” [p. 20]. Na interpretação relativa ao contexto de emergência da relação cooperativa, JOSÉ ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, p. 69, n.<sup>la</sup> 230, refere que se trata de uma “tomada de consciência de que as relações administrativas não podem continuar a manter-se num plano de superioridade, vertical, de relações de poder. O futuro do Estado, do direito público, como instrumento vertebral das comunidades políticas, passa por entender que a cidadania (...) não pode continuar a ser tratada como se tratasse de um menor de idade, sobre pressupostos do comando e controlo, pelo que se considera necessário evoluir para modelos de relação baseados no respeito e na cooperação mútua, horizontais”.

<sup>307</sup> Na carta então dirigida ao parlamento, escrevia-se: “*Horizontal monitoring refers to mutual trust between the taxpayer and the Netherlands Tax and Customs Administration, the more precise specification of each other’s responsibilities and options available to enforce the law and the setting out and fulfilment of mutual agreements. In so doing, the mutual relationships and communications between citizens and the government shift towards a more equal position. Horizontal monitoring is also compatible with social developments in which the citizen’s personal responsibility is accompanied by the feeling that the enforcement of the law is of great value. In addition, the horizontal monitoring concept also implies that enforcement is feasible in today’s complex and rapidly changing society solely when use is made of society’s knowledge*” – cf. L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, p. 30. Note-se que, no ano anterior, o teor da missiva prendia-se com a justificação da “*compliance risk management*”, mas já anunciava que a administração “devia explorar diversas formas de monitorização horizontal em anos futuros”.

<sup>308</sup> Cf. HANS GRIBNAU, *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, p. 184.

<sup>309</sup> Recuperando o ensaio de BRUNO S. FREY e LARS P. FELD, *Trust breeds trust: How taxpayers are treated*, pp. 1 e ss., e, não menos, o entendimento de SANDRO GIACHI, *Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal em la España contemporánea*, pp. 73 e ss., segundo o qual “parece difícil considerar a confiança como um factor exógeno à ação cooperativa, pois seria algo que já estaria incrustado no cumprimento

A realidade holandesa revela, deste modo, que a recetividade e abertura para a adoção de um modelo de administração cooperativa insere-se no contexto, mais amplo, da reforma do modo de exercício dos poderes públicos, que, no domínio fiscal, é potenciada pela consciente limitação das estratégias de reação-punição e pela falência do seu modelo de maximização dos controlos verticais em sede de inspeção tributária. Trata-se, também, neste caso, de uma revisão *ad intra* dos pressupostos e da intencionalidade da atuação administrativa que não deixou de relevar a tendência de procurar exponenciar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais e de transformação do ambiente relacional antagonista de limitada “*performance*”.

Por fim, justifica-se, igualmente, uma breve menção à transformação ocorrida nos domínios do *Her Majesty Revenue and Customs*, que, apesar de algumas manifestações precoces, se torna mais notória a partir do “*Varney Report*” – *2006 Review of links with large businesses*<sup>310</sup>, publicado no mesmo ano em que *David Varney* apresenta o relatório “*Service transformation: A better service for citizens and businesses, a better deal for the taxpayer*”, onde, entre outros tópicos caros aos princípios da *new governance* e ao ideário da *boa administração*, se enfatiza a necessidade de envolvimento, participação e cooperação entre governo e cidadãos no desenho, na configuração e na implementação dos serviços públicos<sup>311</sup>. No “*review of links*”

---

das normas: coopera porque se confia e confia porque se coopera”. Esta máxima, “coopera porque se confia e confia porque se coopera” surge igualmente citada em JOSÉ ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, p. 37, n.<sup>1a</sup> 111.

<sup>310</sup> V., entre as iniciativas desenvolvidas nesse período, HMRC, *Review of Links with Large Business*, 2006 (“*Varney report*”), HMRC, *Making a Difference: Delivering the Review of Links with Large*, 2007 (“*Varney delivery plan*”), HMRC, *HMRC Approach to Compliance Risk Management for Large Business*, 2007 (“*Risk management report*”).

<sup>311</sup> V. *David Varney, Service transformation: A better service for citizens and businesses, a better deal for the taxpayer* 2006. Como “*key benefits*” da transformação dos serviços públicos, são, preliminarmente, anunciados três aspetos principais: em primeiro lugar, a existência de um maior envolvimento do utilizador dos serviços no seu “*design and delivery*”, pelo que todas as organizações públicas devem procurar, ativamente, escutar a “*citizens or business voice*” relativamente aos serviços públicos que oferecem; em segundo lugar, um aumento da qualidade dos serviços, com maior personalização, maior rapidez de decisão, utilização de dados, já, previamente, conhecidos, novas formas de comunicação e horários de funcionamento, etc.; e, em terceiro lugar, o objetivo de alcançar uma “*nore consistente quality of government service as a result of joined-up working and benchmarking in channel operation and strategy*” [p. 8].

visou-se idêntico propósito, reconhecendo-se que a globalização e os avanços tecnológicos, que provocam uma rápida evolução em matéria económica, exigem uma resposta apropriada ao nível da administração tributária e a criação de um ambiente estável e propício ao investimento. A esse nível, estabeleceu-se, com clareza, o rumo que a administração devia adotar no relacionamento com os contribuintes em causa, realçando-se a importância de criar “melhores laços relacionais, baseados na confiança e na transparência, como meio para alcançar uma administração mais efetiva e eficiente”<sup>312</sup>. “*Certainty, speedy resolution of issues, and clarity through consultation*” são dimensões centrais do edifício relacional arquitetado pelo “*Varney Report*”<sup>313</sup>, conjuntamente com uma “*risk rating approach*”, definida como a “probabilidade de não ser pago o valor certo de imposto no tempo devido ou de não perceber qual será a posição acertada” relativamente a uma contingência fiscal, a partir da qual se modelava a intervenção administrativa<sup>314</sup>.

Também, aqui, como no caso australiano e holandês, verifica-se um afastamento de uma estratégia de intervenção repressiva, surgindo, em seu lugar, um modelo de intervenção preventivo em que se acentua a necessidade de trabalhar em conjunto e de forma cooperativa com os contribuintes em “*real time*” e de forma adequada à realidade empresarial, apostando-se na prestação de informações e num complexo sistema de “*rulings*” – que compreende tanto as *Advance Clearances*, como as *Non Statutory Clearances* e as *Post-transations Rulings* –, cujo objetivo de “*getting the ‘all-clear’ from HMRC*”<sup>315</sup>, passa por conferir, em momento oportuno, certeza, “*right from the start*”, quanto às consequências fiscais dos atos dos contribuintes<sup>316</sup>. Esse afastamento de um modelo unidimensional de “*Compliance*”, tem sido suportado pela

---

<sup>312</sup> V., KATE RAMM, *HMRC view: compliance and engagement*, p.1.

<sup>313</sup> V. JUDITH FREEDMAN, GEOFFREY LOOMER e JOHN VELLA, *Alternative approaches to task risk and tax avoidance: Analysis of a face-to-face corporate survey*, p. 11 e HMRC, *Making a Difference: Delivering the Review of Links with Large*, p. 6.

<sup>314</sup> V. JUDITH FREEDMAN, GEOFFREY LOOMER e JOHN VELLA, *Alternative approaches to task risk and tax avoidance: Analysis of a face-to-face corporate survey*, p. 5 e HMRC, *Making a Difference: Delivering the Review of Links with Large*, p. 5.

<sup>315</sup> O título do artigo de MARK MCLAUGHLIN, *Getting the ‘all-clear’ from HMRC!*, no “*Tax insider*” é particularmente expressivo do objetivo e das funções dos instrumentos de atribuição de “certeza” fiscal.

<sup>316</sup> V. HMRC, *Giving certainty to business through clearances and advance agreements*, 2007.

consideração dos resultados obtidos a partir da investigação na área da economia e psicologia comportamental produzida pela “HMRC Behaviour Change Team”, que trabalha de perto com a “Behavioural Insights Team” do Cabinet Office<sup>317</sup>, visando a implementação de estratégias incentivadoras da “voluntary compliance”<sup>318</sup>.

As considerações anteriormente tecidas trazem outra luz sobre o “potencial impacto das ciências sociais no direito fiscal”<sup>319</sup> e sobre a discernível construção de novas formas de relação entre a administração tributária e os contribuintes, onde o diálogo, o consenso, a participação, a cooperação, são o contrapólo positivo da autoridade, da unilateralidade, da coação e da sanção.

Como se referiu, a “emergência da administração cooperativa” parte de uma reflexão sobre a forma de atuação das autoridades fiscais que se enceta perante os novos desafios da fiscalidade e que tem subjacente uma auto-avaliação relativamente à impropriedade de estratégias de *comando e controlo* como forma unicitária ou principal de atuação administrativa.

Nessa constatação, vislumbra-se uma certa reorientação das coordenadas do agir tributário, perante a assunção do “Príncipe” de que os “*fins justificam os meios*”.

Com efeito, se a “excecionalidade do direito fiscal”, no contexto de uma “crise fiscal permanente”, foi aportando à administração meios de ingerência, progressivamente, mais agressivos, um conhecimento cada vez mais amplo e informatizado das transações comerciais, e

---

<sup>317</sup> Também conhecida por “Nudge Unit” por aplicar várias “*nudging initiatives*” recomendadas por R. Thaler e C. Sunstein no seu livro *Nudge: Improving decisions about health, wealth and happiness*, de 2008.

<sup>318</sup> Sobre o trabalho desenvolvido nessa área, v. THE BRITISH PSYCHOLOGICAL SOCIETY, *Behaviour Change: Tax & Compliance* pp. 1-4.

Para uma visão geral relativa ao alcance das “experiências cooperativas” no Reino Unido, com uma descrição dos seus instrumentos operativos e da *ratio* subjacente aos mesmos, v., por todos, JOSÉ ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, pp. 49-67.

<sup>319</sup> Ao nível do direito administrativo, v. W. HOFFMANN-RIEM, *The Potencial impact of social sciences on administrative law*, pp. 203 e ss., JACQUES CAILLOSSE, *Droit administratif et sciences sociales*, pp. 171 e ss., e TINA CHANG E LINDSAY STIRTON, *Administrative law and the social sciences from a british perspective: Policy-oriented approaches as na illustrative case study*, pp. 145 e ss., todos publicados em MATTHIAS RUFFERT (ed.), *The transformation of administrative law in Europe*, 2007.

justificou, para esse fim, a imposição de crescentes obrigações e conseqüentes custos de cumprimento sobre os contribuintes, possibilitando um comando e controlo comparável ao do “*big brother*” do 1984 de *George Orwell*<sup>320</sup>, resulta, agora, numa lógica contrária – ou complementar – que o mesmo “excepcionalismo do direito fiscal” justifica o desenvolvimento de instrumentos qualificados de “cooperação e consenso”, dos quais resultem ganhos de eficiência administrativa, poupança de recursos para ambas as partes e no estabelecimento de um modelo relacional-cultural modificado.

A evolução dos sistemas jurídicos e dos modelos administrativos de atuação de acordo com um “*princípio de cooperação*”, tem levado a uma proliferação de instrumentos concretizadores dessa intencionalidade em todas as fases do procedimento fiscal, ao nível da conceção e do *design* das soluções administrativas e, inclusivamente, na participação dos contribuintes na elaboração normativa por parte da administração.

#### 4. A administração fiscal cooperativa *ad extra*: princípios de ação e formas de atuação.

##### 4.1. Âmbito de referência – reflexão preliminar

O sentido de emergência da administração cooperativa está, intimamente, ligado com a conceptualização da *relação cooperativa* com o significado que geralmente se lhe atribui de “*Enhanced relationship*” ou de “*Co-operative compliance*”, e, nesse domínio, refere-se, primordialmente, a um modelo relacional estabelecido entre a administração fiscal e os grandes contribuintes, como *supra* se referiu.

---

<sup>320</sup> Em JOEL SLEMROD, *Taxation and Big Brother: Information, personalization, and privacy in 21st century tax policy*, pp. 4-5, refere-se que a revolução hodierna na tecnologia da informação e a capacidade dos sistemas atuais de analisarem biliões de transações comerciais tornou menos custoso o controlo e a invasão da privacidade, aumentando os instrumentos administrativos de controlo: “at its core, taxation is a problem of information”.

Num outro sentido, que precede, funcional e geneticamente, essa relação, a dinâmica cooperativa pode ser referida ao próprio sistema fiscal, quando este transforma o “sujeito passivo” da intervenção administrativa, em “sujeito ativo”, que passa a assumir a responsabilidade pela liquidação do imposto, num movimento de ativação *ex lege* de uma responsabilidade que, *a priori*, separa, radicalmente, os planos de intervenção dos particulares e da administração, recaindo sobre esta a necessidade de fiscalizar *a posteriori*, *ex post factum*, os rendimentos declarados e/ou autoliquidados pelos privados.

Trata-se, aqui, de uma realidade que pode ser imputada à dinâmica que marcou a evolução do Estado-prestador, para um Estado de garantia, de índole cooperativa, mas que, também, é justificada pela tendência de personalização dos impostos sobre o rendimento e de uma reconfiguração das exigências do princípio da capacidade contributiva e do propósito de fazer recair a tributação sobre o rendimento real-efetivo, transferindo-se para o particular um conjunto de deveres e obrigações de múltiplo recorte, mas que, na essência, se direcionam à verificação sucessiva da obrigação tributária principal, tarefa onde a administração emerge com os seus amplos poderes de autoridade, no alto do seu pedestal imperativo, de modo a sancionar sancionatoriamente – aqui na dimensão de *sanctio* – a atuação dos administrados.

No entanto, como se deixou consignado em memória, essa “divisão de trabalho” e “partilha de responsabilidades” não logrou institucionalizar qualquer verdadeira co-operação, mas deu origem a um modelo “relacional” de desconfiança recíproca, em que o reforço dos poderes da administração fiscal e, concomitantemente, das obrigações dos contribuintes, trouxeram à tona um paradigma antagonista e conflitual de confronto em que o fantasma da “evasão fiscal” passou a andar acompanhado de uma “invasão” fiscal administrativa<sup>321</sup>.

---

<sup>321</sup> Em JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS, *El derecho sancionador tributario em um marco de relaciones cooperativas*, p. 50, descreve-se este modelo “clássico”, “conflitual” como “um sistema em que as normas não são claras e em que o peso da sua aplicação recai sobre o cumprimento espontâneo do contribuinte – autoliquidação (ano x) – e o controlo *a posteriori* da administração que fiscaliza retrospectivamente o efetuado por aquele sujeito (anos x+1-3), e, no caso, corrige – regulariza – exigindo o imposto que não foi pago, juros de mora e, eventualmente, as sanções correspondentes (anos x+3-4). Por último, o contribuinte tratará de defender-se promovendo os recursos administrativos e/ou judiciais que o ordenamento coloque à sua disposição (ano x+4-8



Em todo o caso, numa configuração estrutural, e tendo no horizonte de memória a evolução das vidas que o imposto foi conhecendo ao longo do século XX, deve reconhecer-se que a base do sistema assenta, na sua radicalidade constitutiva, num pressuposto cooperativo, paradoxalmente arquitetado em pilares assimétricos. E, nessa conceção, o ponto de equilíbrio residirá no estabelecimento de uma dinâmica que possa corrigir essas “assimetrias”. No plural, forçosamente, uma vez que não se tem em vista apenas a “assimetria da informação” ou, no limite, a “falta de informação”, que justifica a atribuição de poderes administrativos compensatórios relativamente ao plano da realidade de facto<sup>322</sup>, mas também a “assimetria jurídica”, contextualizada pela complexidade do sistema tributário e pela incerteza latente relativamente à “interpretação-aplicação” dos regimes jurídicos, que tende a situar-se no plano inverso, do contribuinte, face ao seu desconhecimento da posição administrativa sobre determinada questão jurídica “incerta”<sup>323</sup>.

---

ou mais)”. Prossequindo na sua argumentação, Rozas sustenta ser “consustancial a este modelo clássico um nível de incerteza considerável e um volume de litigiosidade notável, o que se traduz em custos elevados de gestão e em longos períodos temporais para a conclusão das relações tributárias desde o seu nascimento até que estas se extingam por completo”. Para além dessas observações, considera-se “próprio desta tipologia de relações o facto de estarem construídas sobre uma ‘*daudável desconfiança*’ mútua quanto à lógica que lhe está subjacente e que já foi identificada como jogo de *cat-and-mouse*, *hide-and-peek* ou *catch-me-if-you-can*”.

<sup>322</sup> V. HANS GRIBNAU, *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, p. 183, JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS, *El derecho sancionador tributario em um marco de relaciones cooperativas*, p. 13 e considere-se igualmente a reflexão de RICHARD HAPPÉ, *Multinationals, enforcement covenants and fair share*, p. 540-542, onde se explicita que um dos maiores problemas das autoridades fiscais refere-se à falta de transparência da informação do contribuinte, para a qual o “remédio” tradicional consistia na supervisão vertical através das clássicas inspeções.

Cf. Leandra Lederman, *Reducing information gaps to reduce the tax gap: When is information reporting warranted?*, pp. 1773, identificando a assimetria informativa como um problema central do direito fiscal que coloca a administração perante uma desvantagem de facto ao ter que, “correr atrás do contribuinte”.

<sup>323</sup> Note-se que, na referência circunstancialmente em causa, não vai implícita qualquer “*capitis diminutio*” do sujeito passivo relativamente ao direito aplicável. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 102, ainda que a propósito de matéria diferente – no caso, a questão da determinação da forma de atuação como problema de interpretação das declarações de vontade –, confronta a situação do “artesão que não dispõe de conhecimentos fiscais” com a situação dos grandes grupos de empresas “onde os inspetores se veem perante um corpo inteiro de conselheiros e peritos fiscais”, pelo que o problema, em concreto, não se traduz, tanto, numa questão de conhecimento do “direito”, mas, sim, da interpretação administrativa que,

A relação cooperativa constitui, neste domínio, um instrumento dinâmico de correção de assimetrias, que pressupõe uma abertura de momentos reflexivos, participados e dialógicos em que o esquema de intervenção sequencial dá lugar a uma sequência intervenção intencionalmente cooperativa com vista à resolução de situações de incerteza e à obtenção de uma segurança jurídica que chega, antecipadamente, pela via do consenso e não pelo trânsito em julgado de uma decisão judicial em que as partes se degladearam, consumindo tempo e recursos públicos.

Na sequência, consideram-se os instrumentos concretizadores dessa *intentio* cooperativa, começando por referir o âmbito “normalizado” em que se considera a “*Co-operative compliance*”, para, posteriormente, equacionar formas “isoladas” em que esse “estilo de administração” pode manifestar-se.

#### 4.2. Nos primórdios da relação cooperativa: A “*Horizontaal toezicht*”.

O tratamento da relação cooperativa parte de um pressuposto: o de que a cooperação assume uma importância fundamental no equilibrado desenvolvimento de relações assimétricas<sup>324</sup>; mais exatamente, pressupõe que exista um *quadro relacional habilitante*, vertido numa recíproca e intencional vontade de operar, conjuntamente, para a resolução de um problema, constituindo, nessa ótica, um meio de ultrapassar o desequilíbrio inerente ao referido tipo de relações. As relações cooperativas são, tal como o próprio Estado cooperativo tende a ser<sup>325</sup>, um modelo

---

mesmo controversa, vai produzir efeitos na esfera jurídica do particular, obrigando-o a despoletar meios de reação. Esta assimetria é, particularmente, sentida quando na *praxis* se aplique o “*in dubio pro fisco*”, arrastando-se a questão para os tribunais, com todas as consequências associadas.

<sup>324</sup> Acompanha-se, textualmente, HANS GRIBNAU, *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, p. 183: “*Co-operation is not limited to legal relationships voluntarily entered into such as contractual relationships. Co-operation is also important in asymmetric relationships: tax administrations cannot fulfil their tasks without a considerable degree of compliance, which in its turn is difficult to achieve in the long term without co-operation and trust. Both are essential to another important value in taxation: (legal) certainty*”.

<sup>325</sup> Subscreeve-se na íntegra a posição de JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o*

relacional de interação – “*working together for the mutual benefit*”<sup>326</sup>. A relação cooperativa é, assim, “na sua radicalmente constitutiva intersubjetividade uma relação dialógica, materialmente, perpassada por uma profunda solicitude”.

Por seu turno, a verificação desse pressuposto e a construção de uma relação cooperativa, estando em causa um específico *modo de proceder*, pressupõe uma disponibilidade de – e para o – compromisso no que concerne à assunção de um conjunto de valores inerentes a esse *modus agendi* e sem os quais a relação se torna inoperante ou inconsequente: confiança recíproca, respeito, reciprocidade, boa fé e, obviamente, disponibilidade para um diálogo construtivo e gerador de consensos e para a resolução “amigável” de eventuais controvérsias, o que implica, no concreto *modus agendi*, um ir para além dos meros deveres jurídicos, que, *in casu*, acabam esbatidos perante a infiltração de padrões de comportamento e de atuação socialmente relevantes para a criação do visado *status* relacional<sup>327</sup>.

---

*problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, pp. 310-311, quando afirma que “o Estado Cooperativo não designa uma tarefa material, mas antes uma *forma de exercício* ou *de cumprimento* de tarefas estaduais: a unilateralidade é substituída pela bilateralidade e pela formulação de um ‘*princípio da cooperação*’, ou seja, representa um conceito em que o modo de atuar se opõe ao estado de regulação vertical e unilateral e ao exercício unilateral dos poderes de autoridade. Nesse sentido, também a propósito da “*Enhanced relationship*”, se reconhece que esta relação “não é um fim em si mesmo, mas um meio de estabelecer o valor certo do imposto devido pelos contribuintes de forma rápida, justa e eficiente” – cf. OCDE, *OECD Intermediaries study – Working paper 6 – The Enhanced relationship*, p. 5.

<sup>326</sup> Na expressão da IFA, *Initiative on the Enhanced Relationship – Key issues report*, v. 3.3, p. 7. Também JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS, *El derecho sancionador tributario em um marco de relaciones cooperativas*, p. 29, considera as relações cooperativas como um modelo relacional que deve enformar todas as políticas fiscais, desde o desenho do sistema, como à sua aplicação e, sobretudo, quanto à organização da sua estrutura de funcionamento.

<sup>327</sup> V. HANS GRIBNAU, *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, p. 184, onde, a propósito da “*horizontal monitoring*” considera existir uma “des-juridificação” da relação uma vez que esta é mais determinada pelas normas e padrões sociais do que pelas normas legais. Nessa medida, e de acordo com posição que se crê unânime, trata-se de um modelo relacional que constitui uma forma de “*soft law*” – cf. HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, pp. 312 e ss., DENNIS DE WIDT, *Dutch horizontal monitoring: The handicap of a head start*, pp. 5-10, M. T. SOLER ROCH, *Tax administration versus taxpayer – A new deal?*, pp. 282 e ss., referindo a implementação da “*enhanced relationship*” através de instrumentos de “*soft law*”, RAFAEL SANZ GOMEZ, *La “Relación cooperativa” entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*, pp. 74-75.

Como se referiu, a “*Enhanced relationship*”, agora batizada de “*Co-operative compliance*”, constitui um modelo relacional que tem sido, essencialmente, trabalhado, a nível internacional pela OCDE, mas em cujo “*adn*” se encontra embutido um *genoma* já mapeado ao nível de alguns ordenamentos jurídicos, pioneiros na exploração desse espaço sideral que, até ao fim do milénio, ainda estava por descobrir na plenitude da sua existência.

Por essa razão, considera-se oportuno partir da consideração de um dos exemplos mais categóricos da relação cooperativa, ou seja, a “horizontal monitoring” holandesa, como prolegómeno para uma consideração holística da realidade cooperativa retratada pela OCDE.

A “*horizontal monitoring*” surge, etimologicamente, apresentada como uma realidade oposta à *supervisão vertical* de “*command and control*”<sup>328</sup>.

Como se referiu *supra*, a ideia subjacente ao procedimento em causa pretendia refletir uma transformação *no modo de exercício dos poderes de autoridade*, sublinhando-se que as “relações e as comunicações entre os cidadãos e o governo deviam evoluir para uma situação de maior igualdade” e que a interação dos contribuintes com a administração fiscal devia ocorrer num ambiente de confiança e colaboração recíprocas, colocando-se um ponto final na atitude “*them and us*” que se encontrava radicada na estrutura administrativa<sup>329</sup>, implementando, no seu lugar, uma cultura assente em “*communication-based and consensual-based techniques*”, e, nessa

---

<sup>328</sup> Constatando que o termo “*horizontal monitoring*” constitui uma estranha conjugação de palavras porque o termo “*monitoring*” pressupõe a existência de uma relação vertical de supervisão, cf., DENNIS DE WIDT, *Dutch horizontal monitoring: The handicap of a head start*, pp. 11 e ss. e L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, p. 27.

<sup>329</sup> Como salientado nos termos da carta que o governo dirigiu ao parlamento holandês e que se encontra, parcialmente, transcrita em L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, p. 30. HANS GRIBNAU, *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, p. 190, refere as consequências resultantes dessa posição: “*An informal and service-based approach puts underlying relations and communication between government and citizens on a more equal footing, communication being all important to prevent misunderstanding and trench warfare of parties who perceive one another as enemies*”.

Atitude paralela, quanto à necessidade de superar o entendimento administrativo do “*nós contra eles*”, encontra-se referida em MICHAEL D’ASCENZO, *Better for them, better for us*, 2015.

medida, possibilitadora da almejada aproximação das partes e da efetivação prática do intencionado “*princípio de cooperação*”<sup>330</sup>.

Após uma experiência-piloto positiva, o projeto foi estendido a mais vinte empresas pertencentes ao segmento das “*very large businesses*”, com as quais foi celebrado um “*handhavingsconvenanten*”<sup>331</sup>, “*compliance agreement*”, ou acordo de cumprimento<sup>332</sup>, que tinha como requisito o cumprimento, por parte das empresas, dos *IFRS standards* e o respeito pelas normas de “*corporate governance*” definidas no *Sarbanes-Oxley Act* norte-americano, exigindo-se, assim, a existência de um “*Tax control Framework*”<sup>333</sup>, atestando a existência de controlo

---

<sup>330</sup> Cf. HANS GRIBNAU, *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, p. 190. Ver, também, DENNIS DE WIDT, *Dutch horizontal monitoring: The handicap of a head start*, pp. 11 e ss..

<sup>331</sup> Cf. SILVAIN NIEKEL e DANNY OOSTERHOFF, *Compliance arrangements*, p. 291. Estes acordos de cumprimento são, também, referidos vulgarmente, como “*gentleman’s agreements*” – v. DENNIS DE WIDT, *Dutch horizontal monitoring: The handicap of a head start*, p. 17 e JOSÉ ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, p. 73.

<sup>332</sup> Cf. L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, p. 50, refere que, na atualidade, os acordos de cumprimento seguem um modelo padronizado, contrariamente à fase inicial onde eram, individualmente, discutidos.

<sup>333</sup> Cf. BELASTINGDIENST, *Tax control framework – From a focus on risks to being in control: a different approach*, p. 4. O termo “*tax control framework*” (“*TCF*”), que pode traduzir-se por “*Quadro de controlo fiscal*”, refere-se aos instrumentos de controlo interno das empresas relativamente aos seus aspetos fiscais, o qual constitui parte integrante do “*Internal control framework*” de uma empresa. O “*TCF*” refere-se ao conjunto dos processos fiscais da empresa, relativamente aos quais a responsabilidade estratégica deve residir nos conselhos de administração. O objetivo é, assim, a existência de um controlo interno sobre todas as matérias fiscais, de acordo com os princípios de “*corporate governance*” estabelecidos na era pós-Enron que deslocam as matérias fiscais dos gabinetes especializados para a administração das empresas (“*Tax in the boardroom*”). No caso holandês, o código de governança das sociedades – o Código *Tabaksblat* –, que constitui um instrumento de *soft law*, exige que os conselhos de administração elaborem uma declaração expressa onde se afirme que os sistemas de controlo internos proporcionam uma certeza razoável sobre a integridade da informação financeira e que funcionaram adequadamente durante o exercício económico. A responsabilidade pela elaboração do “*TCF*” é, exclusivamente, das empresas, que tendem a aplicar o modelo “*COSO*” – cf. BELASTINGDIENST, *Tax control framework – From a focus on risks to being in control: a different approach*, pp. 16 e ss. Entre os aspetos considerados constam, assim, factores relacionados com a monitorização dos processos da empresa, a informação e a comunicação, as atividades de controlo, a avaliação do risco e o ambiente de controlo dos riscos. Mais detalhadamente, JOSÉ ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, pp. 74-75, refere que na elaboração do *TCF* devem ser abordados todos os aspetos críticos relativos à planificação estratégica da empresa, estabelecendo-se com clareza as funções de cada departamento

interno da administração das empresas (*"tax in the boardroom"*) relativamente aos seus assuntos fiscais<sup>334</sup>.

---

na organização, os procedimentos definidos para a tomada de decisões, os controlos a realizar, a documentação a apresentar e o modo como são detetados, geridos e resolvidos os riscos, o que, por sua vez, passa por considerar as seguintes variantes: a organização do departamento fiscal e a sua posição nas decisões tomadas pela empresa; os deveres e responsabilidades de cada departamento e de cada pessoa no que se refere à planificação fiscal; a política de comunicação dentro da empresa relativamente às suas decisões fiscais e ao modo como se detetam e são revolidos eventuais riscos contingenciais; a política de registo de dados e de emissão de documentos com relevância fiscal, assim como o cumprimento das declarações fiscais e o papel da área tecnológica e financeira nesse processo; o sistema de acordo com o qual se apreciam os casos relativos à interpretação de normas fiscais e o processo de tomadas de posição a esse respeito; o controlo da política de tesouraria relativamente ao cumprimento das obrigações fiscais; os sistemas de controlo interno estabelecidos para assegurar o pleno funcionamento da política de controlo de riscos fiscais; e, por fim, a política de planificação fiscal e de gestão dos riscos, o modo como estes detetados e a forma como são resolvidos.

A importância deste instrumento surge realçada em OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, pp. 57 e ss., onde são descritas algumas condições de *"effectiveness"* do TCF, relatando-se que estas compreendem vários aspectos: a deteção de riscos e oportunidades em matéria fiscal; a declaração e abertura quanto a esses riscos e oportunidades; a prevenção de erros em matéria fiscal; a deteção e correção desses erros; e, por fim, um *"learnin cycle"*: os erros detetados devem ser seguidos de uma atuação de melhoria do TCF, com base numa ideia de *"learn by doing"* [p.61].

Note-se que esse documento, a propósito da passagem dos princípios para a prática e da criação de sistemas fiáveis de controlo interno no domínio das empresas, começa por assumir uma citação do *Forum on Tax Administration – Information note tax compliance and tax accounting systems* (2010) – que revela bem a indole subjacente ao modelo cooperativo do lado das empresas: "a efetividade de um sistema de controlo interno arranca dos valores éticos e morais, da direção de uma organização e da forma como essa direção assegura a implementação desses valores nas operações do seu dia a dia".

<sup>334</sup> Cf. L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, pp. 31 e ss., refere a evolução do âmbito subjetivo da *"horizontal monitoring"* que chega, em 2008, ao sector das médias empresas referenciadas como *"other complex clientes"*, tendo a experiência inicial abrangido 100 dessas empresas e, em 2011, alarga-se às demais pequenas e médias empresas, neste caso através da celebração de acordos com as organizações de profissionais de contabilidade, revisão de contas e prestadores de serviços fiscais, designados por *"umbrella agreements"*, caso em que o ênfase era posto na colaboração com estas entidades. No relatório "Stevens", onde se procede à avaliação da *"horizontal monitoring"*, colocam-se "sérias dúvidas" quanto à forma como o instrumento foi implementado no domínio das pequenas e médias empresas, designadamente quanto às características próprias desse segmento e à relação triangular entre empresa-prestador de serviços-administração cuja articulação levanta dúvidas – cf. L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, p. 54.

A celebração de um “*compliance agreement*” tem um procedimento próprio, com diversas fases, entre as quais se destaca um momento para a “*resolution of pending tax issues*”<sup>335</sup>. A ideia subjacente a este “passo” é a de promover um “*fresh start*” sem que os fantasmas do passado possam corromper a “oportunidade para cooperar com base numa confiança recíproca”<sup>336</sup>. No guia da *Belastingdienst*, refere-se que as partes devem adotar uma “abordagem ativa e exibir compreensão recíproca” na realização de um acordo sobre os assuntos pendentes. Ambas as partes devem, assim, ter a intenção de discutir as incertezas que possam existir, clarificando, a partir daí, quais as matérias relativamente às quais possa existir convergência de posições e quais aquelas onde continua a existir uma diferença de opiniões. O “*account manager*” encarregado do processo goza de um certo grau de discricionariedade na procura de uma solução para os pontos que se mantenham em aberto, em particular, no que concerne à “interpretação dos factos e à avaliação e resolução de incertezas”, sempre dentro do enquadramento legal e regulamentar definido para o caso. De qualquer maneira, como a *Belastingdienst* faz referência, é possível que as partes não consigam chegar a um acordo sobre todos os pontos controversos, aliás, um dos aspetos relacionados com o regime cooperativo relaciona-se com o facto de se admitir que as partes “acordem em discordar” (o “*agree to disagree*”), caso em que podem decidir, conjuntamente, em submeter a controvérsia à apreciação dos tribunais<sup>337</sup>.

---

<sup>335</sup> Esse procedimento encontra-se descrito em BELASTINGDIENST, *Horizontal monitoring guide within the medium to very large businesses segment*, pp. 15-60, constando de seis fases principais: “*client profile; is horizontal monitoring feasible?; administrative organization and internal control; adjusted supervision; covenant with tax service provider (concurrency individual compliance agreement or other covenants)*”, que dão origem a um conjunto de passos em que a administração e o contribuinte trabalham para a implementação da “*horizontal monitoring*” – “*up-to-date cliente profile, horizontal monitoring meeting, compliance scan, resolution of pending tax issues, compliance agreement, analysis and improvement of tax control framework, adjustment of supervision*”. Para além do referido guia, v. L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, p.40.

<sup>336</sup> BELASTINGDIENST, *Horizontal monitoring guide within the medium to very large businesses segment*, p. 29.

<sup>337</sup> BELASTINGDIENST, *Horizontal monitoring guide within the medium to very large businesses segment*, p. 29, L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, pp. 38-39,

De acordo com *Stevens*, o acordo de cumprimento constitui a manifestação mais proeminente da “*horizontal monitoring*”<sup>338</sup>. Do seu “*core*” consta a abordagem que as partes pretendem concretizar no âmbito da relação cooperativa que subscrevem, sendo os pilares dessa interação constituídos pelo triângulo da “*mutual trust, openness and transparency*”. Em geral, os acordos individuais de implementação da relação “horizontal” centram-se nos seguintes princípios: o desejo recíproco de promover um método que, com eficiência e efetividade, consiga prover uma análise “*up-to-date*” sobre desenvolvimentos relevantes, com uma rápida determinação das posições de modo a aumentar a certeza legal sobre os assuntos fiscais; a implementação de uma atuação baseada na compreensão recíproca, na confiança e na transparência; a manutenção em vigor das normas legais e regulamentares existentes; e o acordo sobre todos os impostos. Partindo desses princípios, as partes comprometem-se a realizar um conjunto de atos com base nos quais a inspeção *a posteriori* pode tornar-se dispensável<sup>339</sup>. Com efeito, a esse nível, e de modo a que se possibilite uma compreensão básica do modelo, cumpre destacar as seguintes “obrigações”: a existência de um sistema de controlo interno por parte do contribuinte, acompanhado por auditorias internas e externas, desenhado para preparar e apresentar declarações fiscais aceitáveis; a comunicação, em tempo real, das posições fiscais adotadas ou que serão adotadas, relativamente às quais possa surgir uma diferença de opinião com a administração; na sequência, a administração dialogará com o contribuinte sobre o seu ponto de vista das consequências legais e, logo que possível, emite a sua opinião; os pedidos de informação por parte da autoridade administrativa devem ser apresentados tão cedo quanto possível, de forma explícita, clara e completa; ao apresentar a sua perspectiva sobre as consequências legais, a administração tomará em consideração a necessidade da informação face aos períodos para que a mesma apresenta relevância; a inspeção avaliará possíveis correções logo que possível depois de apresentadas a declarações e, sempre que possível, em diálogo com o contribuinte.

---

<sup>338</sup> Cf. L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, p. 37.

<sup>339</sup> L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, p. 38.



De acordo com esses compromissos, podem desenhar-se, a negrito, algumas linhas operativas da *horizontal monitoring* holandesa. Para além da pressuposta relação de confiança e de transparência recíproca, para a qual ambas as partes devem contribuir na sua construção, salienta-se o facto das partes pretenderem implementar um ambiente de trabalho em tempo real, de acordo com um “paradigma de comunicação” dialógica, aberta e transparente, em que as empresas fornecem informação à administração, discutem com esta os aspetos mais relevantes relativamente às possíveis consequências fiscais e a *Belastingdienst* compromete-se a responder rapidamente<sup>340</sup>. Por outro lado, as partes podem “acordar em discordar” (“agree to disagree”), ou seja, reconhece-se que o esforço realizado para se encontrar uma solução consensual quanto a eventuais controvérsias, dentro de um modelo de comunicação aberta, transparente e verdadeira, possa não conduzir a uma solução pacífica para ambas as partes. Enquanto estrutura procedimental, a *horizontal monitoring* estabelece mais uma “obrigação de meios” do que uma “obrigação de resultados”. É certo que os meios em causa, pelo seu carácter informal, dialógico, transparente, se prestam a uma discussão aberta sobre os pontos mais controversos, conduzindo, dentro de um espírito de *collaborative governance*, à adoção de soluções consensualizadas e à aceitação dos resultados da discussão, obtendo-se uma certeza prematura sobre as consequências fiscais de certas operações onde possam existir incertezas. Porém, o contribuinte não está vinculado a aceitar a posição que a administração adota nas suas “decisões preliminares”, permanecendo livre para concluir as transações “discutidas”, conquanto as identifique na respetiva declaração fiscal, abrindo a porta para uma correção administrativa que é previamente discutida com o sujeito passivo, antes de se tornar definitiva. Nesse caso, permanecendo o dissenso, a questão pode ser posteriormente sindicada, estando já suficientemente identificadas e fundamentadas as posições de ambas as partes sobre a matéria controvertida. Em terceiro lugar, a *horizontal monitoring* deve ser compreendida como um *novo*

---

<sup>340</sup> DENNIS DE WIDT, *Dutch horizontal monitoring: The handicap of a head start*, p. 12, sustenta que o “[r]eal-time working should enable fast processing of tax returns, which, in turn, will increase legal certainty for taxpayers and optimize use of administrative capacity in both the tax administration and corporate divisions”.

*modo de governança* que se desenvolve “*im Schatten der Hierarchie des Staates*“, como alternativa ao tradicional controlo vertical<sup>341</sup>, tratando-se de uma abordagem “informal” que se encontra embutida no enquadramento tradicional de exercício dos poderes de fiscalização da administração<sup>342</sup>. No entanto, o princípio que preside ao enquadramento operacional da “*horizontal monitoring*”, tende a dispensar a tradicional atividade inspetiva, consumidora de recursos e geradora de incertezas, antecipando os contactos entre a administração e os contribuintes e desenhando um enquadramento estrutural cooperativo no seio do qual se desenvolve uma relação marcada pelo desenvolvimento de um fluxo de informação bidirecional em que os atores não estão isolados nas decisões que tomam<sup>343</sup>. Efetivamente, o modelo de controlo desenhado no âmbito da

---

<sup>341</sup> Nesse sentido, ainda que refletindo sobre a realidade austríaca, v. EHRKE-RABEL e GUNACKER-SLAWITSCH, *Governance im Steuerrecht*, pp. 1054, ID., *Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht*, p.100. Ao questionarem a “*Governance und deren Kompatibilität mit dem bestehenden System?*”, referem que está em causa uma expressão particular da “*Kooperation zwischen Behörde und Bürger*“, nada impedindo o contribuinte de oferecer-se, de forma voluntária, a divulgar perante a administração fiscal a sua atuação, designadamente, nos casos em que o mesmo considere existir alguma incerteza quanto ao possível resultado fiscal. De acordo com as autoras, os instrumentos como a “*horizontal monitoring*”, que são expressão de uma *nova governança*, representam uma oportunidade para “pensar de novo” sobre as relações entre as autoridades fiscais e os contribuintes: “[s]e a *governance* pretende criar formas de atuação para a autoridade tributária e os sujeitos passivos que se baseiam na confiança e que atuam previamente às liquidações de impostos, estas formas de atuação, também, devem integrar-se no ordenamento constitucional. Nesse contexto, deve levar-se em conta, sobretudo, que as autoridades tributárias se encontram obrigadas à execução legal e uniforme das leis fiscais, mas, por isso mesmo, devem tomar-se em conta as considerações relativas ao incremento da eficiência da execução tributária, no sentido de que uma cooperação reforçada, tendo em conta dos recursos existentes, para ser bastante útil para salvaguardar a legalidade e a uniformidade da tributação”.

Também no mesmo sentido, mas fazendo incidir a sua reflexão sobre os instrumentos de *soft law*, mobilizados como expressão da “*new governance*”, entre os quais considera os “*enforcement covenants*” holandeses, v. HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, pp. 312 e ss..

<sup>342</sup> Nestes mesmos termos, HANS GRIBNAU, *Cooperative compliance: some procedural tax law issues*, p. 189 e, mais detalhadamente, HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, p. 324, refere que “a administração fiscal não abandona a sua clássica ação coercitiva de supervisão vertical”, pelo que a forma de regulação com base no comando e controlo ainda está presente, manifestando que os conceitos de “*trust*” e “*coercion*” estão relacionados nas novas abordagens de “*compliance*” e “*governance*”.

<sup>343</sup> A referência, ainda que leve implícita a existência de um acompanhamento da relação por parte de uma equipa da administração constituída por um coordenador (“*Klantcoördinator*”), a quem cabe a organização e direção do procedimento e um assistente de apoio (“*Assistent Klantcoördinator*”), pretende, para além desse

“horizontal monitoring” propende para um modo de atuação em que a administração não inspeciona diretamente os contribuintes, mas deve preocupar-se com a qualidade dos processos de controlo interno realizados por estes, com o nível de informação existente e com o resultado do processo dialógico realizado durante o período em causa. Em termos ilustrativos, esse modelo é descrito pela *Belastingdienst* como “the onion skin model”, o modelo da “casca de cebola”, composto por diversas camadas, onde no centro se encontram os processos de controlo interno, desenvolvidos pela empresa em cumprimento do seu “Tax control framework”, e, à medida que se acrescentam camadas – v.g., auditorias internas e externas –, possibilita-se que a atividade da administração seja ajustada à realidade da empresa, intervindo de forma “subsidiária” quando esses processos falhem, mas centrando a sua “supervisão” na “supervisão” que tem origem na própria empresa. Em boa medida, o processo acaba por poder ser reconduzido à noção de “meta monitoring”. Recorde-se aqui que a adoção do “Tax control framework”, remeta a administração e os contribuintes para uma diferente abordagem, onde o foco deixaria de incidir “on risks”, para dar lugar a uma ideia de “in control”. Trata-se de uma conceção que, em boa medida, vai ao encontro da realidade que John Braithwaite designa de “meta risk management”, explicitando-a de forma particularmente compreensível como “it is a move to the risk management of risk management”<sup>344</sup>.

---

aspecto, evidenciar que a “horizontal monitoring” assenta num “paradigma de comunicação”, propiciador da troca de informação, de modo que as decisões são adotadas no âmbito de um circuito decisório “não sequencial”. Recordando o “adversarial model of administration-taxpayer interactions”, tal como descrito em JAIME VÁZQUEZ-CARO e RICHARD M. BIRD, *Benchmarking tax administrations in developing countries: A systematic approach*, pp. 14-15, a “horizontal monitoring” enquadra-se, precisamente, no modelo oposto (“the cooperative approach”) que pressupõe “um grau de interação consciente entre a administração e o contribuinte em cada momento do processo fiscal, numa tentativa de alcançar um acordo e uma decisão definitiva, dentro dos parâmetros legais”. Neste caso, “a parte responsável por cada passo do processo fiscal permanece a mesma, mas espera-se que a outra parte dê assistência e participe na construção de uma decisão satisfatória”.

<sup>344</sup> V. JOHN BRAITHWAITE, *Meta risk management and responsive regulation for tax system integrity*, p. 14. Nesse artigo, consideram-se conjuntamente os temas da *sociedade de risco*, de Ulrich Beck, com a *reflexividade*, na esteira de Teubner, para apresentar, a partir de dois estudos casuísticos, a “Meta risk management” como uma estratégia promissora e eficiente no contexto da “responsive regulation”. Curiosamente, em BELASTINGDIENST, *Horizontal monitoring guide within the medium to very large businesses segment*, pp. 9-10, a administração fiscal

Apesar das críticas que possam ser dirigidas ao modelo holandês, interessa, sobretudo, neste momento acentuar algumas coordenadas que representam uma verdadeira expressão de um “modo de trabalhar cooperativo”, onde o direito tradicionalmente dependente de uma execução autoritária e imperativa, passa a conviver com um direito consensual e aberto ao acordo, os meios de execução autoritários são deixados na sombra de estratégias de comunicação transparente e atempada, e, como, referia E. Schmidt-Aßmann, a vinculação jurídica é complementada por vínculos de natureza normativo-social e o acordo prévio (“Vorabverständigung”) tender a prevalecer sobre o comando unilateral (“Anordnung”).

No caso da “horizontal monitoring”, tais características são, particularmente, evidentes. A relação entre as partes é construída com base em normas de vinculação social que tornam possível a existência de uma relação de co-operação, com isso há uma antecipação da atividade administrativa que permite uma definição antecipada, dialógica e, até, previamente acordada com o contribuinte sobre maiores zonas de incerteza e de complexidade, e as partes, mesmo sem se corromper a posição da autoridade, trabalham num plano horizontal, numa relação de parceria,

---

holandesa recorre ao conceito de “responsive regulation” para explicitar a sua estratégia de informação, mas, apesar de ter como princípio o “aproveitamento ao máximo possível do trabalho já realizado pela empresa e por especialistas externos” – o “onion skin model” –, não adota a terminologia de “meta monitoring” para descrever o processo, algo que já se encontra em referido em L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, pp. 154 e ss., ao considerar o tema “the onion skin model and the tax control Framework”. Tanto RICHARD HAPPÉ, *Multinationals, enforcement covenants and fair share*, p. 542, como HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, p. 324, referem que a auto-regulação pelas empresas requer um sistema de “meta-supervisão” ou “meta-enforcement”, no entanto esse modelo difere substancialmente, na extensão, na intencionalidade e no objeto da tradicional supervisão fiscalizadora reservada às administrações fiscais.

Também na Austrália, a implementação do “Meta-risk management” pretende “redefinir as regras da relação” entre a administração e os contribuintes, com base no princípio “creating the right environment: Transparency, Cooperation, and Certainty in tax”, refere-se que o desafio para as grandes empresas e para a administração é o de criar certeza através da transparência e da cooperação, passando a administração a orientar-se pelo “mantra of consultation, collaboration, and co-design” – v. CHRIS EVANS, *The battle continues: Recent Australian experience with statutory avoidance and disclosure rules*, pp. 44-45.

O problema da “meta-regulation” é, também, considerado, por Carol Harlow e Richard Rawlings, *Law and administration*, pp. 244-245, uma matéria que merece especial atenção nos casos em que se trate de avaliar a “corporate self-regulation”, matéria onde seria fundamental, num primeiro passo, estabelecer uma conexão com a capacidade interna das organizações, numa estratégia que envolve “turning organisations inside out”.

transparência e de maior proximidade, promovendo uma certeza prematura em lugar da incerteza de uma litigância que tendencialmente se perpetua.

*Mutatis mutandis*, encontram-se noutros ordenamentos jurídicos outros exemplos contemporâneos da “*horizontal monitoring*”, que partilham da mesma teleologia de base, como sucede, v.g., no caso australiano, onde, em 2006, foram introduzidos os “*Forward Compliance Arrangements*”, entretanto substituídos, em 2008, pelos “*Annual Compliance Arrangements*” e também nos Estados Unidos, onde a experiência com o *Prefiling program* foi expandida e deu origem ao *Compliance Assurance Program*. Entretanto, fruto dessas experiências prematuras, e, não menos, dos trabalhos da OCDE e da IFA, o conceito de “*Enhanced relationship*” e de “*Co-operative compliance*”, como exemplo de uma relação fundada na confiança recíproca, na transparência e na tempestividade da intervenção administrativa, conheceu uma notável expansão que, apesar da diferenciada implementação nas diversas ordens jurídicas, partilha da mesma axiologia fundamentante. Reconhecendo-se a validade dessa proposição, pode, agora, com maior propriedade, configurar-se um *modelo intencional* de relação cooperativa.

#### 4.3. Enhanced relationship - Co-operative compliance: o modelo *intencional* da relação cooperativa

Hodiernamente, pode considerar-se que a referência, no âmbito dogmático do direito fiscal, a uma “*relação cooperativa*”, significa, por antonomásia, tomar como exemplo o “*Framework*” OCDE, relativo à *Co-operative compliance*, de 2013.

O conceito de relação co-operativa ,aí designado, nasce de uma “evolução” terminológica da “*Enhanced relationship*” que o “*Study into the role of tax intermediaries*” desenvolveu a partir

da consideração de “*modelos de relação potenciada do século XXI*”, onde pontifica a “*horizontal monitoring*” holandesa<sup>345</sup>.

Como já se referiu, não é a primeira vez que o direito fiscal se confronta 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, de forma clara, na “*Seoul Declaration*” de 2006, de fazer frente ao incumprimento das obrigações fiscais no contexto internacional<sup>346</sup>, 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. Nessa medida, como atrás se deixou consignado para memória futura, recupera-se agora a observação

---

<sup>345</sup> Cf. OCDE, *OECD Intermediaries study – Working paper 6 – The Enhanced relationship*, p. 3, OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, 2008 e OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, 2013.

<sup>346</sup> Cf. OCDE, *Third meeting of the OECD forum on Tax Administration, Final Seoul Declaration*, pp. 2-4. A declaração dava conta da crescente pressão que existe sobre as administrações tributárias para diminuir a “*tax gap*”, num contexto em que a administração tem de atuar de forma eficiente e eficaz e a gerir os criteriosamente os seus recursos para “*do more with less*”. Essa pressão acentuava-se perante um cenário económico em que as relações comerciais, a liberalização dos capitais e os avanços nas tecnologias da informação abriam as portas do mercado global e, com isso, também o mercado dos produtos fiscais desenvolveu-se, exponencialmente, dando azo a um conjunto de situações em que, desde a fraude fiscal pura até à planificação fiscal agressiva, fecundavam as oportunidades para minimizar ou eliminar a carga fiscal. Com esse enquadramento, as respostas gizadas na Declaração de Seúl passavam por: utilizar técnicas reforçadas de gestão de risco e dar a conhecer ao contribuinte essa avaliação, o que já havia sido refletido no trabalho da OCDE, *Compliance risk management: Managing and improving tax compliance*, 2004; consolidar os processos de garantia do cumprimento, com as correspondentes medidas sancionatórias e dedicar mais recursos à cooperação internacional; analisar a necessidade de criar estruturas dedicadas ao incumprimento *offshore*; estudar o papel dos intermediários fiscais na proliferação de paraísos fiscais agressivos; equacionar o papel das empresas de assessoria jurídico-fiscal, bancos e outras instituições no recurso aos paraísos fiscais; fomentar um maior envolvimento das estruturas de administração das empresas e a sua responsabilização pelas estratégias de planificação fiscal; convidar todas as administrações para a participação na resolução destes problemas.

relativa à emergência, no século XXI de um *poder especial da relação* como instrumento de atuação cooperativa, nos antípodas da relação especial de poder dos finais do século XIX, início do século XX.

Com efeito, no *Cape Town Communiqué*, de 2008, assume-se a necessidade de se alcançar uma “*enhanced relationship*”<sup>347</sup> entre a administração e os contribuintes, traçando-se, desde logo um esboço do seu retrato, cujos contornos são mais pormenorizadamente retratados do “*Study into the role of tax intermediaries*”.

Essa necessidade decorre do problema que havia sido, preteritamente, identificado em torno da existência de “*unacceptable tax minimization arrangements*”, aos quais vai, agora, aposto o rótulo de “*aggressive tax planning*”.

Na economia do *estudo*, identificam-se 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 is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law*”<sup>348</sup>. No primeiro caso, a preocupação administrativa prende-se com o facto da legislação fiscal ser, erradamente, mobilizada, de modo a atingir um resultado que não tinha sido previsto pelo legislador, no segundo, os motivos de apreensão referem-se à possibilidade dos contribuintes não revelarem a sua perspetiva quanto à existência de uma incerteza ou ao risco que assumem no domínio de

---

<sup>347</sup> Cf. OCDE, *Fourth meeting of the OECD forum on Tax Administration, Cape Town Communiqué*, pp. 2-7. Em contraste com a Declaração de Seul, este comunicado aponta para a construção de um caminho de desenvolvimento da relação entre a administração e o contribuinte de forma a que a informação necessária para a função administrativa fosse obtida, atempadamente, e de forma transparente. No entanto, para além desta recomendação, considerou-se que “as administrações podem alcançar uma relação mais eficiente e efetiva com os contribuintes e intermediários fiscais se as suas ações se basearem nos seguintes atributos: compreensão fundada em conhecimentos do mundo da empresa (“*commercial awareness*”), imparcialidade, proporcionalidade, transparência (“*openness*”) e responsividade (“*responsiveness*”)”. Se as administrações fiscais demonstrarem estes cinco atributos e tiverem processos de gestão de riscos em prática será mais provável que os grandes contribuintes se envolvam numa relação baseada na co-operação e na confiança”: uma *enhanced relationship*.

<sup>348</sup> Cf., OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, pp. 10-11 (original em negrito).

“áreas cinzentas do direito”. Estes dois casos são, então, inovadoramente caracterizados, na literatura OCDE, como hipóteses de “planeamento fiscal abusivo”<sup>349</sup>.

---

<sup>349</sup> JUDITH FREEDMAN, GEOFFREY LOOMER e JOHN VELA, *Corporate tax risk and tax avoidance: New approaches*, pp. 74 e ss., discutem que esta definição de planeamento fiscal agressivo está longe de ser pacífica. Aliás, na sua opinião, o problema de desenhar uma fronteira entre o planeamento e a evitação fiscal, ou sobre o que constitui um comportamento “aceitável” ou “inaceitável” – “agressivo” – do contribuinte é, por si, matéria discutida em todas as jurisdições fiscais e que coloca em causa “questões sobre a natureza da legislação fiscal e as relações com os contribuintes, intermediários, administração, tribunais e governo”. 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 (no sentido pejorativo) e planeamento, constitui matéria que deve ser resolvida pelo legislador e pelos tribunais.

WOLFGANG SCHÖN, *Tax and corporate governance*, pp. 51 e ss., analisa a distinção entre “*tax evasion*” e “*aggressive tax behaviour*”, relativamente à *evasão* o *Autor* não concede qualquer margem para maximização dos resultados fiscais através do incumprimento das normas legais: “*you are allowed to maximize your result, but you have to stay within the rules of the game*”, já no que concerne ao “*aggressive tax behaviour*”, qualifica a questão como verdadeiramente problemática perante a posição segundo a qual as empresas devem pagar, não apenas, o que corresponde à letra da lei, mas, sim, a sua “*fair share*”, que, para Schön, constitui “*a morally appropriate amount of taxes*”, correspondendo a uma obrigação “ética” de retração no que se refere a não abusar do planeamento fiscal, o que, para o *Autor* é, absolutamente, controverso de acordo com os critérios do direito comercial [p. 53].

Refere Diogo Leite de Campos, *A harmonização fiscal na CEE*, p. 191, que a noção de *evasão* fiscal tem um “conteúdo extremamente vago e multifacetado”, o que, em face da ausência de uma unívoca expressão legal definidora, é susceptível de gerar alguma imprecisão terminológica.

A *evasão* fiscal considerada em sentido amplo é, geralmente, tida como uma “fuga ao pagamento dos impostos”. Todavia, importa esclarecer que, na amplitude máxima dessa expressão, podem estar abrangidas realidades jurídicas assaz diferenciadas. De facto, pode, desde logo, abarcar a *evasão* fiscal ilegítima (*tax evasion*, *Steuerhinterziehung*), que corresponde a uma infracção fiscal, legalmente, sancionada, que se traduz na prática de actos violadores do conteúdo preceptivo das normas fiscais, abrangendo todos os “procedimentos ilícitos de fuga à constituição da obrigação tributária ou à precisão do seu verdadeiro objecto e ao conhecimento dos respectivos elementos e efeitos causais” – v. VÍTOR FAVEIRO, *O estatuto do contribuinte – A pessoa do contribuinte no Estado social de direito*, p. 722.



---

Por outro lado, pode referir-se a uma evasão fiscal legítima (*tax planning*- planeamento fiscal, que, só muito impropriamente, se poderá designar como “fuga” ao imposto, atento o sentido “comum” da expressão), que consiste na mobilização, pelo contribuinte, de certos instrumentos fiscalmente relevantes previstos pelo legislador que determinam uma redução do encargo tributário, encontrando-se, geralmente, associada ao aproveitamento de benefícios fiscais, mas que, também, pode partir da eleição de meios jurídicos menos onerosos do ponto de vista fiscal, desde que a mobilização destes instrumentos não se consubstancie numa ilícita elisão fiscal.

A meio caminho entre as hipóteses referenciadas, encontra-se a chamada *elisão fiscal* ou “evitação fiscal”, na terminologia adoptada por J.L. SALDANHA SANCHES, *A segurança jurídica do Estado Social de Direito. Conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário*, p. 287, n.º 10, (*tax avoidance*, note-se, contudo, que há autores que se referem à *tax avoidance* como conceito que abrange o fenómeno unitário de “evasão fiscal” – v. A. CASSONE e R. GOGNO, *Il comportamento dell’evasore fiscale: una rassegna critica della letteratura*, p. 241) que contempla todos aqueles casos onde o contribuinte realiza certos actos ou negócios jurídicos com o propósito de evitar a aplicação de uma determinada norma fiscal, obtendo, porém, um efeito prático idêntico ao previsto pela norma elidida e que está na origem da previsão de *cláusulas gerais anti-abuso* destinadas a reagir a particulares situações qualificadas de elisão fiscal.

Como escreve IGNAZIO MANZONI, *Prime considerazioni sul disegno di legge governativo n. 1507 per la repressione dell’evasione in matéria di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, p. 259 “na terminologia jurídico-tributária, evadir ao cumprimento do imposto significa, mais propriamente, a subtracção ao pagamento de um imposto devido (...) distinguindo-se a evasão da chamada elisão que, por seu turno, ocorre quando o sujeito se limita a evitar que tenham lugar actos ou comportamentos dos quais possa surgir uma obrigação tributária ou uma maior carga fiscal. A evasão [ilegítima] comporta, sempre, um incumprimento, a elisão não. A primeira integra, necessariamente, um comportamento ilegítimo, a segunda não”; no mesmo sentido, perfila-se a opinião de PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones em materia tributaria*, p.88, para quem “enquanto a evasão supõe uma conduta que causa um prejuízo à *recaudación tributária*, evitando o pagamento do imposto mediante a infracção frontal de uma norma tributária, a elisão fiscal designa apenas um comportamento mediante o qual, sem infringir formalmente qualquer preceito, se evita a aplicação de uma norma tributária através de uma via indirecta; isto é, modulando a conduta fiscalmente relevante de tal modo que se dê lugar à aplicação de uma outra norma distinta (norma de cobertura) em vez da norma principal mais gravosa”.

A elisão fiscal é, em Portugal, sancionada por uma *cláusula geral anti-abuso*, inicialmente inserida no artigo 32.º-A do Código de Processo Tributário, por interposição do artigo 51.º, n.º7, da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro, passando, posteriormente, por força da Lei n.º100/99, de 26 de Julho, a constar do art. 38.º, n.º 2, da LEI GERAL TRIBUTÁRIA, entretanto alterado pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro – v., sobre a “localização” da *cláusula geral anti-abuso*, Gonçalo Avelãs Nunes, *A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal*, p. 40.

Quanto à previsão de uma *cláusula geral anti-abuso*, a havia sido, justificadamente, reclamada por alguma doutrina nacional – cf. J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de direito fiscal*, p. 93 e NUNO SA GOMES, *Manual de direito fiscal, Volume II*, p. 146). Todavia, a regulamentação original da *cláusula geral anti-abuso*, ao considerar que “[s]ão ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de

---

*actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos*”, acabava por abranger, na insustentável amplitude da sua formulação, a planificação fiscal legítima, uma vez que não fazia referência à necessidade de verificar a existência de um *abuso das formas jurídicas*, como se refere actualmente, e na esteira da regulamentação constante do §42 da *Abgabenordnung*, que permitisse comprovar a presença de uma *sancionável* elisão fiscal – v., a propósito da amplitude da redação da *cláusula geral anti-abuso* e dos amplos poderes concedidos à administração fiscal, pelos quais se podia colocar em causa a liberdade de disposição económica dos indivíduos e das empresas, José Casalta Nabais, *Introdução do direito fiscal das empresas*, p. 69. Essa “lacuna” foi, parcialmente, colmatada com a explicitação constante do artigo 63.º, n.º2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que, ao regular os aspectos relativos à “aplicação das normas anti-abuso”, acabou por operar um esclarecimento de matriz substantiva, temperando as deficiências da regulamentação original. Actualmente, e na esteira do que sucede no âmbito de diversos ordenamentos jurídicos – v., por exemplo, o artigo 24.º da *Ley General Tributaria* espanhola, o artigo 64.º-L. do *Livre de Procédures Fiscales* francês e o já mencionado §42 da *AO* alemã –, a regulamentação vigente optou por concretizar a *cláusula geral anti-abuso* por referência ao *instrumentarium*, abusivo e artificioso, que, verdadeiramente, se consubstancia numa “*fraude à lei*”, unicamente motivada pelo objectivo de aliviar uma carga fiscal através de uma insustentável manipulação das formas jurídicas, dispondo, assim, que “*São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas*”.

Sobre as implicações problemáticas colocadas pelas *cláusulas gerais anti-abuso*, cf., além dos autores mencionados, DIOGO LEITE DE CAMPOS, *A harmonização fiscal na CEE*, pp. 192ss., MÔNICA LEITE DE CAMPOS e DIOGO LEITE DE CAMPOS, *Direito tributário*, pp. 177ss., DIOGO LEITE DE CAMPOS, JORGE DE SOUSA e BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, pp. 300 e ss., ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *O negócio indirecto em direito fiscal*, pp. 7ss..

Finalmente, quanto à fraude fiscal, cumpre referir que a figura surge configurada, nos termos da lei fiscal, no artigo 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, como uma forma de evasão ilegítima grave, constituindo um ilícito-típico, criminalmente relevante, que ocorre quando houver “ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fisca, especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável (artigo 103.º, n.º1, alínea *a*) do RGIT), ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária (artigo 103.º, n.º1, alínea *b*) do RGIT) ou quando se verificar a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas (artigo 103.º, n.º1, alínea *b*) do RGIT. Daí poder concluir-se que o conceito, fiscalmente relevante, de *fraude* não coincide com a noção civilística institucionalizada no âmbito do Direito Internacional Privado e que se encontra plasmada no artigo 21.º do Código Civil – nos termos do qual, no domínio da aplicação das normas de conflitos, afirma-se a irrelevância das “situações de facto ou de direito criadas com o intuito fraudulento de evitar a aplicabilidade da lei que, noutras circunstâncias, seria competente” –, uma vez

Essas áreas de preocupação apontavam, diretamente, para as “*large corporate taxpayers*” dimensão e para os chamados “*high-net-worth individuals*”, por serem aqueles com capacidade para desenvolver complexos esquemas internacionais de planeamento abusivo, aproveitando as regulamentações dos Estados para ficarem abrangidos por um regime fiscal de “dupla não tributação”, que, algo paradoxalmente, acabava por ser potenciado pelos próprios países numa “*race to the bottom*” traduzida fenomenologicamente numa “*harmful tax competition*”

350

Por outro lado, a reação aos escândalos *Enron*, *Arthur Andersen*, *Worldcom* e *Parmalat*, trouxe novos princípios e exigências em termos de *corporate governance* e de gestão dos riscos fiscais, implicando as estruturas decisórias das empresas no “*tax risk management*”, num momento em que a “erosão moral” provocada pela “agressividade fiscal” começava a produzir os seus efeitos sociais na reputação das empresas.

---

que a norma visa abranger aquelas situações em que “para se furtar a determinada proibição ou prescrição da lei (...), um indivíduo faz surgir uma situação de facto ou de direito que, automaticamente, aplicável outra lei” – v. FERRER CORREIA, *Lições de Direito Internacional Privado*, pp. 581ss e J. BAPTISTA MACHADO, *Lições de Direito Internacional Privado*, pp.273ss. –, estando, por isso, mais próximo daquilo que se designou por *elisão fiscal*. É, precisamente, tendo em conta a relação entre *fraude fiscal* e *evasão* que VÍTOR FAVEIRO, *O estatuto do contribuinte – A pessoa do contribuinte no Estado social de direito*, p. 61, afirma “não se afigura[r] como correcto o uso da forma plural [evasão e fraude fiscais] para designar e identificar tão importante instituição da ordem jurídica tributária, pois que se trata de uma instituição unitária ou única, da *evasão*, em que a *fraude* consiste e é tratada como uma *forma de evasão mais grave* do que as meras contra-ordenações fiscais”.

Sobre as distinções traçadas, v., entre outros e para além dos autores já mencionados, os estudos de NUNO SÁ GOMES, *Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal*, pp. 18ss., L. MENEZES LEITÃO, *Estudos de direito fiscal*, pp. 9ss., JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, pp. 381, n.<sup>1a</sup> 575.

Para um estudo aprofundado das figuras referidas, focando em particular sobre o problema da elisão fiscal, v. o Capítulo IV, da obra de RUI DUARTE MORAIS, *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado – Controlled Foreign Companies, O artigo 60.º, do C.I.R.C.*, pp. 191 e ss.

<sup>350</sup> Como refere RICHARD HAPPÉ, *Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share*, pp. 538-539, a *globalização* trouxe consigo uma visão do imposto como *um custo*, facilmente evitado pela engenharia fiscal e os seus esquemas de “*fraud legis*”, de utilização de *paraísos fiscais*, ou de exploração de discrepâncias entre os sistemas fiscais permitindo realizar operações de “*double dip*” ou até de “*triple dip*”, em que o mesmo gasto comercial é deduzido em dois ou mais países diferentes.

Com efeito, na arena global, as empresas estão cada vez mais sujeitas ao *reputational risk* que introduz um novo factor 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. A ideia de maximização dos resultados fiscais no interesse dos acionistas tende atualmente para uma ponderação com a *social responsibility*, implicando que as expectativas comunitárias sejam refletidas como parâmetro de análise. 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<sup>351</sup>”.

---

<sup>351</sup> V., nesse sentido, as conclusões de CATRIONA LAVERMICOCCA, *Managing tax risk and compliance*, pp. 67 e ss., referindo que a identificação dos riscos fiscais de uma empresa decorre dos princípios da “*good governance*” e reflete uma mudança de atitude e de cultura ao nível da gestão das empresas. Os aspetos reputacionais foram, também, analisados por CATRIONA LAVERMICOCCA e JENNY BUCHAN, *Role of reputational risk in tax decision making by large companies*, pp. 5 e ss., que retoma as conclusões anteriores, desenvolvendo, em maior medida, a questão do risco reputacional como elemento sinalagmático do risco fiscal. De acordo com Hadley Leach, citado pelas Autoras, “*there has definitely been a trend toward more conservatism among corporations on international tax strategy. We’re seeing a huge shift in perception around issues of reputational and audit risk and that’s really starting to affect how companies approach tax planning*” [p. 6]. Esse contexto é exponenciado, face à emergência de uma “responsabilidade social das empresas”, perante a qual 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. Assim é exposto no relatório da *PricewaterhouseCoopers* [p. 14]: “*we’re living in a world of 24-hours news and Twitter, a world where information is amplified and distributed in seconds, where complex issues are brutally summarized. Great damage can be done before a company has a chance to explain its position. Public information, even if it’s based on inaccurate information, is powerful*”. As Autoras mencionam, 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. No estudo de MICHAEL HANLON e

Nesse contexto, em que a necessidade administrativa de informação e a atuação com base no “*risk management*” se cruza, convergentemente, com uma crescente valorização, por parte dos contribuintes, da obtenção de uma certeza antecipada relativamente aos seus assuntos fiscais, estava lançado o mote para a consideração de uma “*Enhanced relationship*”, no sentido de uma relação especial de cooperação.

Curiosamente, o *Study into the role of tax intermediaries* faz anteceder o capítulo dedicado à relação cooperativa de uma apresentação dos atributos que devem ser reconhecidos na atuação das administrações fiscais – compreensão fundada em conhecimentos do mundo da empresa (“*comercial awareness*”), imparcialidade, proporcionalidade, transparência (“*openness*”) e responsividade (“*responsiveness*”)” –, os quais eram tidos como de aplicação geral a todos os contribuintes<sup>352</sup>.

---

JOEL SLEMRUD, *What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement*, pp. 126 e ss., concluiu-se, precisamente, que o valor das ações de uma empresa caía quando fossem conhecidas notícias sobre o seu envolvimento em paraísos fiscais e que essa queda era particularmente perceptível no caso de empresas de retalho, o que evidenciaria uma reação de boicote por parte do consumidor-contribuinte [p. 139].

Note-se, também, que os *danos reputacionais* não se referem, apenas, à atuação agressiva das empresas. Na análise do fenómeno dos factores determinantes do cumprimento das obrigações fiscais, verificou-se que uma análoga atitude por parte da administração, designadamente quando são amplificadas “histórias de horror” ou noticiados casos de atuação desrazoável, é também provocado um dano reputacional que tem efeitos em termos de *compliance*. Com o que se confirma, a matemática de *Roman Seer*, de que, no direito, “menos com menos” resulta num “duplo menos” e não numa soma positiva. Esta dimensão não deixa de ser reconhecida em OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, pp. 43 e 44, na parte em que aí se explica a evolução de uma abordagem de “*command and control*” para uma perspectiva centrada na “*co-operative compliance*”, constatando-se que a frequência de inspeções e a imposição de sanções não determina um maior nível de cumprimento das obrigações fiscais, devendo prestar-se atenção a factores como “*legitimidade, equidade e confiança*” relativamente ao modo como atuam as administrações fiscais.

<sup>352</sup> Cf., OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, pp. 33 e ss., onde se encontra o capítulo sétimo dedicado aos “*revenue body attributes*”, onde os pontos-chave identificados se encontram sumariados da seguinte maneira: as grandes empresas relevam crescentemente uma preocupação por alcançarem uma certeza prematura sobre as matérias fiscais; existem cinco atributos que contribuem significativamente para isso; esses atributos aplicam-se, de forma geral, a todos os contribuintes; as autoridades fiscais podem aplicá-los de forma mais incisiva quando os contribuintes exibam um elevado nível de abertura e transparência.

O primeiro atributo consiste, então, numa compreensão baseada no conhecimento da realidade empresarial em causa. Por outras palavras, 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 incerteza”<sup>353</sup>.

O segundo atributo refere-se ao dever de *imparcialidade* (“*impartial approach*”). Relativamente a este aspeto, o “*Study*” considera estar em causa uma dimensão que contende com a abordagem geral realizada pelas administrações fiscais na resolução dos seus

---

É importante notar, relativamente à aplicação dos “atributos administrativos” mencionados, que o *Study* considera, expressamente, que os mesmos devem aplicar-se à generalidade dos contribuintes, afastando-se da solução prevista no “*working paper n.º 6*”, que os relacionava, intrinsecamente, com a existência de uma relação cooperativa. Não deixou, porém, de aceitar que alguns, senão todos, pudessem vir a ser aplicados com um grau de intensidade variável em função da posição adotada pelo próprio contribuinte [pp. 33-34].

<sup>353</sup> Cf., OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, p. 34. Esse conhecimento do mundo empresarial desenvolve-se em três níveis: num primeiro nível, mais amplo, pretende-se que a administração compreenda 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 aspectos 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.

procedimentos, demandando-se que as autoridades revelem um elevado nível de “*consistency and objectivity*” e que não procurem maximizar as receitas fiscais.

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<sup>354</sup>.

Compreensivelmente, por se tratar de um *punctum crucis* do relacionamento entre a administração e os contribuintes e uma dimensão *conditio sine qua non* relativa à implementação de uma “*Enhanced relationship*”, o problema da *imparcialidade*, e/ou da falta dela, é tratado de forma desenvolvida no anexo I do “*Working paper*”.

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

---

<sup>354</sup> Cf., OCDE, *OECD Intermediaries study – Working paper 6 – The Enhanced relationship*, pp. 7-8. Considera-se aí 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 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 factores podem determinar no *modus agendi* administrativo, v. OCDE, *OECD Intermediaries study – Working paper 6 – The Enhanced relationship, Appendix One*, pp. 18-25. Entre os aspetos aí salientados, pode destacar-se o facto de que a fixação de objetivos em função do valor do imposto cobrado pode acabar por constituir “um incentivo para um comportamento inapropriado” e, no mínimo, “cria nos contribuintes a perceção de que as disputas com a administração não serão resolvidas com imparcialidade”; uma outra das situações que redundam num juízo de falta de imparcialidade contende com os casos, idênticos aos relatados por Dulce Neto, em que a administração, sabendo que não tem razão, deixa que a disputa prossiga para tribunal e, aí, arraste o processo sem qualquer justificação.

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”<sup>355</sup>. Com essa base, a previsão de momentos procedimentais que permitam uma discussão aberta sobre eventuais problemas controvertidos, admitindo-se uma definição consensual, consubstanciada num acordo entre as partes, sem necessidade de recorrer à *imparcialidade* dos tribunais, sinaliza um compromisso administrativo com uma solução em que os argumentos de facto e de direito sejam, adequada e objetivamente, considerados, num esforço de se alcançar uma decisão “aceitável para as partes”<sup>356</sup>.

---

<sup>355</sup> V. OCDE, *OECD Intermediaries study – Working paper 6 – The Enhanced relationship, Appendix One*, p. 23.

<sup>356</sup> Para além da menção constante da nota anterior, v., ainda, OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, pp. 19-20 e 50 e ss., onde se deixa transparecer, claramente, uma ideia de preferência por métodos “alternativos de resolução de conflitos” e pela existência de acordos entre a administração e os contribuintes como meio de decisão das controvérsias fiscais: “once a co-operative compliance relationship has been established alternative dispute resolution technics may represent a better basis for setting disputes that arise in the context of a co-operative relationship (...), alternative approaches to dispute resolution are both consistente with co-operative compliance and can help to accelerate the settlement of cases and early collection of the taxes due, which i sone of the objectives of a co-operative approach” [p. 51]. Curiosamente, o regime selecionado para ilustrar essa realidade foi o italiano, provavelmente em face dos diferentes instrumentos criados pelo legislador transalpino, mas também pelos números relativos à cobrança de impostos que revelam uma tendência de crescimento, justificada, é certo, não



Em terceiro lugar, em relação com o critério da imparcialidade, refere-se o requisito da *proporcionalidade*. Partindo da forma como o princípio surge referido, vislumbra-se que o “Study” lhe reconhece 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>357</sup>.

---

só pela previsão dos instrumentos consensuais, mas também pela reorganização da administração fiscal e pelo seu trabalho em sede de gestão dos riscos fiscais [p. 52].

<sup>357</sup> No OCDE, *OECD Intermediaries study – Working paper 6 – The Enhanced relationship, Appendix Two*, p. 26, detalham-se alguns possíveis significados no que se refere à atuação das autoridades, entre os quais aqui se destaca: uma ideia de contenção administrativa na realização de inspeções, segundo a ideia de que estas devem apenas ser realizadas quando existem razões justificativas e devem abranger os aspetos tributários mais importantes; uma ideia de contenção no exercício da inspeção, devendo apenas ser postas questões e recolhida informação com materialidade expressiva para o procedimento em causa; uma apreciação da situação do contribuinte no seu quadro geral (“*big Picture*”), de acordo com um critério de materialidade; uma compreensão de que os sistemas do contribuinte não são 100% certos, o que exige preparação para discutir um nível aceitável de imprecisão, sendo esta uma ideia em muito ligada à “*responsive regulation*” e à necessidade de distinguir entre falhas não intencionais, erros materiais e atitudes intencionalmente dirigidas a uma redução ilegítima da carga fiscal; a par com esta ideia, devem ser reconhecidos os esforços no sentido de encorajar o cumprimento das obrigações a longo prazo, o que implica uma atuação proactiva no sentido de auxiliar e assistir o contribuinte a apreender os erros cometidos e evitar a sua reincidência, penalizando apenas os erros quando tal se mostre necessário para garantir o cumprimento no futuro; uma discussão das implicações das decisões antes da sua adoção.

O quarto requisito contende com uma exigência de *abertura e transparência* por parte da administração. Os conceitos, apesar de considerados em conjunto, podem ser diferenciados em função do contexto em que são mobilizados. No entanto, há uma nítida interrelação entre os mesmos, comprovada pela definição que se dá à noção de *transparência*, considerando-a como o “âmbito perante em que ocorrem os singulares atos de abertura”. Mais, especificamente, pode detalhar-se que a *transparência* resulta, essencialmente, *numa forma específica de atuar*, sendo, nessa medida, um pressuposto da existência de confiança entre as partes da relação jurídica fiscal, que deve ser suportada por procedimentos organizados e idóneos à realização da intencionada comunicação intersubjetiva que está subjacente à sua consideração<sup>358</sup>. Essa comunicação deve ser perspectivada de modo dualizado quanto à forma e quanto ao seu conteúdo. Quanto à forma, exige-se que a administração mantenha em aberto um circuito comunicacional em que revele abertura para explicitar ao contribuinte as razões dos atos que pratica, para além do dever de motivação do ato que põe termo ao procedimento e mostrar-se recetiva ao “*feedback*” que lhe seja dado por aquele. Também, aqui, pode, assim, incluir-se a abertura para a participação do contribuinte e para o esclarecimento atempado das questões dirigidas à administração, o diálogo prematuro quanto à implementação de novas soluções legais ou procedimentos de atuação e a prestação de “*guidance*” administrativa. Relativamente à substância, está em causa uma relação dialógica em que a informação deve ser prestada, tratada e trabalhada de modo a que possa existir uma base de certeza relativamente à atuação de cada uma das partes.

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. Neste sentido,

---

<sup>358</sup> No OCDE, *OECD Intermediaries study – Working paper 6 – The Enhanced relationship, Appendix Three*, pp. 27-31, encontram-se pormenorizadas as noções de transparência e abertura e as suas implicações.

transparência e abertura constituem o mote para que o poder da relação se sobreponha à relação de poder na configuração concreta das decisões administrativas.

O último requisito considerado é o da *responsividade*. 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 nos tribunais. De acordo com *Rozas*, estará, também, aqui envolvida uma “certa empatia da administração perante as necessidades e circunstâncias de cada empresa. Uma disposição para escutar e compreender ao acompanhar o cumprimento das obrigações fiscais, no lugar de uma atitude autista e de confrontação”<sup>359</sup>.

Pode antecipar-se que os cinco “*revenue body attributes*” referidos encontram substrato jurídico na axiologia que se encontra hoje condensada na “*boa administração*”. Não constituem,

---

<sup>359</sup> JOSÉ ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, p. 26, descreve, igualmente, os requisitos ou atributos da administração, ainda que estabeleça uma relação umbilical entre a sua verificação e a emergência da relação cooperativa, não os tratando, pois, *a se*, como dimensões próprias do agir administrativo juridicamente conformado.

No entanto, o *Autor*, procurando “fundamentos normativos” para o agir cooperativo, encontra respaldo jurídico suficiente para justificar, normativamente, a existência dessa relação, referindo, a esse título, tanto os parâmetros constitucionais que regem a atuação administrativa – valorizando aí, sobretudo, a dimensão da *eficiência* e a *participação* dos particulares na formação das decisões administrativas – como, também, no princípio da boa administração. Para além disso, encontra, ainda, na legislação comercial suporte relativamente aos princípios da “*corporate governance*” que responsabilizam os conselhos de administração pela política fiscal adotada nas empresas.

por isso, nenhuma realidade estranha ao universo jurídico, nem, em bom rigor, são novidades perante o enquadramento jurídico-procedimental da atividade administrativa no plano da *law in the books*, no que vai implícito um entendimento segundo o qual os referidos atributos ou qualidades da administração fiscal constituem pressupostos para que possa adequadamente estabelecer-se uma “relação básica” *funcional*, ou seja, uma relação “caracterizada pelo facto das partes interagirem apenas com base no que lhes é legalmente exigido”, sendo, em todo o caso, “construída com base nos direitos fundamentais dos contribuintes, incluindo o direito de acesso aos tribunais para impugnação das decisões da administração”<sup>360</sup>.

No *Study into the role of tax intermediaries*, faz-se referência a essa “relação básica” para definir, “*by contrast*”, o conceito de “*Enhanced relationship*”, tratando-se, neste caso, de uma relação que é “baseada no estabelecimento e na manutenção de uma confiança recíproca entre os contribuintes e as administrações fiscais”<sup>361</sup>. Ou seja, está, aqui, implícita a ideia de que a relação cooperativa implica um “*ir para além*” do que são as obrigações básicas das partes da relação jurídica fiscal, mas, também, concomitantemente, a ideia de *voluntariedade* no estabelecimento dessa relação face ao carácter *obligacional* que subjaz à “relação básica”.

Porém, vistas as relações de um outro ângulo, pode dizer-se, com segurança, que a funcionalidade da relação básica não deve ser tida como uma realidade contrastante com a dimensão cooperativa, outrossim que aquela representa um verdadeiro pressuposto material para que possa existir esta “*Enhanced relationship*”. Na verdade, para que possa sequer equacionar-se a existência de um ambiente de cooperação e confiança entre determinados sujeitos, torna-se apodíctico que a mensagem institucional comunicada pela administração na sua *praxis* não constitua o oposto do que se pretende numa dinâmica em que se reconhece a pertinência do

---

<sup>360</sup> Cf., OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, pp. 39-40.

<sup>361</sup> Nos termos da OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, p. 40, esse objetivo pode ser atingido através dos seguintes comportamentos: por parte da administração, deve lidar com os contribuintes demonstrando compreensão baseada no conhecimento do universo da empresa, imparcialidade, proporcionalidade, abertura e transparência e responsividade; por parte dos contribuintes, devem relacionar-se com a administração de modo aberto e transparente.

*poder da relação*. Nesta perspectiva, não se vislumbra poder existir um *corte epistemológico* ou até um “*Aufhebung*” hegeliano na dinâmica relacional que inverta, instantaneamente, a polaridade do exercício do poder<sup>362</sup>.

Neste sentido, os mencionados atributos do agir administrativo, sendo pressupostos necessários, apodícticos, do desenvolvimento de uma *relação especial de cooperação*, são, ainda, elementos integrantes de uma cultura institucional que define o ambiente relacional entre os atores,

---

<sup>362</sup> Em termos análogos, a IFA, *IFA Initiative on the enhanced relationship*, p. 20, refere, ao tratar dos requisitos para o sucesso dos projetos de relação cooperativa, como “*critical assumption*”, a “existência de um sistema de administração com direitos e obrigações, tanto para as administrações como para os contribuintes, que seja aceite na prática pela maioria das partes envolvidas, sem necessidade do recurso constante dos poderes coercitivos ou da litigância judicial para se verem reconhecidos esses direitos”.

É certo que, em sentido contrário, pode alegar-se que a relação cooperativa tende a envolver um número limitado de sujeitos passivos e que, por parte da administração, podem ser criadas equipas especializadas, existindo, inclusivamente, a possibilidade de um acompanhamento personalizado por membros dessas equipas.

Trata-se de um argumento válido, mas, simultaneamente, muito discutível face a experiências já ocorridas noutros ordenamentos jurídicos, como sucedeu na Austrália, onde a “*responsive regulation*” enfrentou barreiras organizacionais e pessoais – recorde-se JENNY JOB e DAVID HONAKER, *Short-term experience with responsive regulation in the Australian Taxation Office*, pp. 118 e ss.. Também na Holanda, para além das dificuldades relatadas por L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, pp. 120-121 e 128, quanto à implementação da relação cooperativa ao nível administrativo – “*it takes two to tango*” –, refere-se que será necessário dedicar muito tempo ao desenvolvimento de uma relação “horizontal” pelo menos numa fase inicial: “*time will be required to conclude the agréments, gain insight into the business and its culture, review the tax control framework, give the appropriate shape to preliminar consultations and, in particular, to the Tax and Customs Administration’s development of na adequate organization for monitoring in this segment*”.

Uma possível explicação para a existência de tais dificuldades, encontra-se em JODY FREEMAN, *Collaborative governance in the administrative state*, p. 7, quando se refere aos problemas inerentes a uma alteração de modelo quando a administração tenha “um papel consistente ou um propósito institucional”, isto porque os seus colaboradores reveem-se numa única ótica institucional – *v.g.*, “*enforcement agency*” ou “*development agency*” –, pelo que “mesmo quando a administração pretende alterar radicalmente as prioridades”, pode encontrar resistência e conflito a nível interno. Quando tal não suceda, ou seja, “mesmo quando os agentes administrativos pretendam alterar o rumo, a cultura institucional e os seus instrumentos não mudam da noite para o dia”.

Esta constatação é avalizada pelo IFA, *IFA Initiative on the enhanced relationship*, p. 23, pois “dado o frequente clima de confronto em muitas jurisdições” o processo de implementação de uma relação cooperativa leva o seu tempo, sendo fundamental, para que o mesmo tenha sucesso, que exista um forte compromisso de vontade para alterar os comportamentos típicos do passado.

e, constituindo, simultaneamente, pilares jurídicos vinculativos do agir administrativo, a verificação de uma discrepância entre “*law in books*” e “*law in action*”, pode ser sintomática de uma displasia que impeditiva do desenvolvimento de um substrato relacional mínimo que suporte uma relação baseada na confiança<sup>363</sup>.

De resto, só com base nessa relação de recíproca confiança – assumindo a validade da afirmação de *Frey e Feld*, “*trust breeds trust*” – é que podem ser, adequadamente, compreendidas e, praticamente, concretizadas as vantagens que resultam da existência de uma “*Enhanced relationship*” não só para as administrações, como, também, para os sujeitos passivos. Em termos básicos, refere-se que aquelas terão 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 destinação 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>364</sup>.

---

<sup>363</sup> Nesse sentido vai a recomendação da “*Study team*”, *Study into the role of tax intermediaries*, p. 40, que acentua, até no aspecto gráfico, que as administrações fiscais estabeleçam um ambiente fiscal em que a confiança e a co-operação possam desenvolver-se, tornando, assim, possível o estabelecimento de uma relação cooperativa com os “grandes contribuintes”. Em direção análoga segue o estudo OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, pp. 35-36, ao evidenciar os principais desafios da relação cooperativa, aí considerando a necessidade de resolução de problemas de índole cultural, tanto do lado da administração, como por parte dos contribuintes: “*work processes and attitudes need to change from working on past years to real time, taking a preventive approach with a problema solving attitude*”; ao que se acrescenta a necessidade de “*maintaining the level of contact required to sucessfully establish a relationship, creating na environment of openness and trust*”.

<sup>364</sup> A IFA, *IFA Initiative on the enhanced relationship*, pp. 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 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 “*comercial 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 conseqüentemente 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.

Mais recentemente, em OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, pp. 34-35, a 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 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:

Para além destas vantagens *bilaterais* ou conjunturais, devem, ainda, reconhecer-se vantajosas consequências de índole estrutural decorrente da verificação de uma relação com a administração mais sensível a um modelo de “*win-win*”, do que à lógica “*do duplo menos*”, inerente às consequências do paradigma “antagonista”.

Por um lado, as *alterações climáticas* ao nível do ambiente fiscal e o desenvolvimento de uma cultura institucional direcionada para a cooperação não deixariam de potenciar o investimento externo em face da maior fiabilidade do sistema tributário e do modo como este se efetiva através da *praxis* administrativa. A perceção para o exterior de uma administração aberta à cooperação – que oferece instrumentos de obtenção de certeza “*in advance*”, que dialoga, abertamente, com as empresas na implementação das soluções mais adequadas, que é recetiva a uma rápida e eficiente resolução dos conflitos através do consenso e do acordo, que aplica a lei de forma *imparcial*, com objetividade e que não trabalha para maximizar, a todo o custo, as receitas fiscais, que não adota uma posição sistematicamente antagonista que conduza à necessidade de, invariavelmente, se recorrer aos tribunais para a efetivação dos direitos – constitui um ineliminável

---

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 têm 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.



factor de atração do investimento internacional, pelo que a dimensão procedimental e organizacional e, nesse contexto, a forma como a administração se relaciona com os contribuintes e constrói a sua *imagem reputacional*, não deve, de forma alguma, ser excluída das matérias da “*concorrência fiscal internacional*”, enquanto factor de atração de investimento.

Simultaneamente, como, também, é salientado por demais doutrina, um “clima de confiança mútua incrementa, de forma evidente, a segurança jurídica”, que constitui “um valor fundamental do desenvolvimento económico e social de um país”, “melhora a inteligibilidade e a previsibilidade do direito fiscal”, nível de cumprimento voluntário, reduz “as margens de erro” e conduz a uma pacificação das relações entre a administração e os contribuintes<sup>365</sup>.

Deixou-se referido que a 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 – “*in which each party to a relationship interacts on the basis of mutual confidence and respect*”<sup>366</sup> –, sendo essa a intencionalidade que permite uma prática de “*transparency in exchange for certainty*”<sup>367</sup>. Nessa medida, não existe um modelo unitário de *relação cooperativa*, o que dificulta, sobremaneira, qualquer tentativa de definição conceitual de base fenomenológica. Em todo o caso, podem identificar-se algumas características comuns para, a partir desse substrato, se procurar uma definição que abarque o conteúdo essencial da realidade abrangida pela noção de “*Enhanced relationship*”. Esse trabalho foi realizado pela *International Fiscal Association*, que traçou as linhas de convergência relativas aos diferentes projetos de relação cooperativa, entre as quais se destacam: o seu carácter voluntário; o 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 à

---

<sup>365</sup> JOSÉ ROZAS VALDÉS, *Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español*, p. 38.

<sup>366</sup> OCDE, *OECD Intermediaries study – Working paper 6 – The Enhanced relationship*, p. 3, n.º 3.

<sup>367</sup> OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, p. 57.

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, mas, sempre, o mais tardar, até à apresentação da declaração de rendimentos; 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 relação exige 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; a administração deve comunicar atempadamente a sua visão sobre as matérias fiscais, vinculando-se, legal ou informalmente, ao conteúdo das informações que presta ao contribuinte; os direitos e obrigações legalmente impostos aos sujeitos mantêm-se, ainda que, no âmbito de uma relação cooperativa, dificilmente, haja necessidade de invocar o conteúdo preceptivo desses preceitos; a verificação do cumprimento deve ser focada em aspetos relacionados com o sistema de controlo interno dos riscos e revestir-se de um carácter essencialmente confirmatório relativamente às obrigações assumidas de modo a discernir se a relação de confiança pode considerar-se justificada<sup>368</sup>.

Resumindo essas características ao essencial, a *IFA* apresenta uma definição da “*Enhanced relationship*” para “discussão futura”, considerando, sob esse conceito, a 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,

---

<sup>368</sup> Cf. IFA, *IFA Initiative on the enhanced relationship*, p. 17.

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>369</sup>.

Partindo dessa noção, pode observar-se que não existe aí qualquer delimitação restritiva quanto ao âmbito subjetivo da relação cooperativa. Obviamente, o regime está talhado para ser aplicado aos contribuintes de maior dimensão<sup>370</sup>, por ser relativamente a estes que, com elevada propriedade, pode, geralmente, identificar-se um risco acrescido de manipulação e erosão da base tributável através de estratégias de planeamento fiscal agressivo e, também, pelo facto de a sua operacionalidade envolver recursos administrativos e pressupostos objetivos que são impossíveis de replicar para a generalidade dos contribuintes. Ainda assim, como se referiu a propósito da *horizontal monitoring* holandesa, não é inédito o esforço de alargar o modelo de cooperação aos contribuintes de pequena e média dimensão, fomentando a implementação do genoma cooperativo junto dos profissionais que se responsabilizam pelas matérias fiscais, sejam estes contabilistas, revisores de contas ou “*tax advisors*”<sup>371</sup>.

---

<sup>369</sup> Cf. IFA, *IFA Initiative on the enhanced relationship*, 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”.

<sup>370</sup> Em OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, p. 47, justifica-se essa relação: “na prática, a complexidade e a extensão dos assuntos de uma grande empresa multinacional exige um método de organização diferenciado daquele que seria apropriado para uma pequena empresa”.

<sup>371</sup> Cf. L.G.M. STEVENS (ed.), *Tax supervision – Made to measure*, pp. 121 e ss., esp.<sup>te</sup> 133, onde se faz um balanço muito crítico da curta experiência da expansão da *horizontal monitoring* às empresas de pequena e média dimensão, seja pela carência de pessoal, seja pela realidade relativa ao *modus operandi* dessas empresas, onde falham os pressupostos de *corporate governance* que estão na base do funcionamento do sistema cooperativo.

Daí não se retira, todavia, qualquer juízo negativo com refração ao nível da aplicação do princípio da igualdade, pelo que a alteração da nomenclatura, de “*enhanced relationship*” para “*co-operative compliance*”, apesar de poder ilustrar melhor a intencionalidade e a operacionalidade do modelo, não era necessária para justificar o tratamento diferenciado que forçosamente ocorre no seu contexto<sup>372</sup>.

Em primeiro lugar, a complexidade das grandes empresas, a sua atuação a nível multinacional, o seu volume de negócios e o impacto dos assuntos fiscais nas operações que aquelas realizam, justificam um acompanhamento mais próximo e diferenciado da *extensa massa* de pequenos-médios contribuintes a quem pode ser oferecido um modo de atuação mais simplificado<sup>373</sup>.

Em segundo lugar, o sistema jurídico pode colocar à disposição da generalidade dos contribuintes um conjunto de instrumentos constituem, em boa medida, formas cooperativas de ação ou, *in minimis*, meios de obtenção de certeza antecipada relativamente às questões onde existam dúvidas quanto à aplicação da lei fiscal.

Em terceiro lugar, como, antecipadamente se concretizou, os atributos administrativos que estão subjacentes à emergência da relação cooperativa, são refrações de princípios jurídicos que vinculam a administração em toda a sua atuação, pelo que devem fazer parte de um “*adn*” administrativo que se projeta em todas as suas intervenções. Sem imparcialidade, objetividade, conhecimento da realidade, proporcionalidade, transparência, abertura e responsividade, não será possível construir uma cultura institucional moderna e dirigida para o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Em quarto lugar, a experiência comparada mostra que não só é possível, como, também, recomendável, a existência de iniciativas que envolvam a participação comunitária no desenho e na implementação das soluções fiscais, designadamente na conceção de ferramentas

---

<sup>372</sup> Cf. OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, p.16.

<sup>373</sup> Sendo disso exemplo a possibilidade de opção por regimes de tributação simplificada, de acordo com a manifestação de vontade dos contribuintes.

tecnológicas, centradas no utilizador, que permitam o cumprimento adequado das normas fiscais “*right from the start*”. Tanto a iniciativa OCDE neste sentido, como a estratégia de “*together for better outcomes*” são manifestações de uma intencionalidade cooperativa que pretendem sedimentar um substrato relacional recetivo à ideia de um contínuo “*involving & engaging*” polarizador de formas mais extensivas de cooperação, e, sendo as administrações fiscais cada vez mais responsáveis na “influência do ambiente de *compliance*” nos diversos ordenamentos jurídicos, a gestão dos seus recursos não pode continuar a obedecer a uma lógica do confronto autista, do isolamento decisório e do sacrifício dos direitos dos contribuintes.

Por fim, importa relevar que a referência ao modelo de “*Enhanced relationship*”, ou de “*Co-operative compliance*”, como dimensão *intencional* do agir cooperativo da administração fiscal, tem como propósito não só evidenciar a transformação desse específico *modus agendi* administrativo, como, também, as implicações holísticas que daí resultam quando a administração se comprometa com as bases dessa atuação e as projete como coordenadas orientadoras de toda a sua atuação.

A conclusão de que as administrações vão prestando cada vez mais atenção ao desenvolvimento de formas cooperativas ao nível de todo o procedimento tributário, aumentando o nível de participação dos contribuintes em todas as fases em que aquele pode desdobrar-se, não constitui novidade, correspondendo, em vários ordenamentos, a uma resposta administrativa à escassez de recursos e à necessidade das organizações administrativas terem de prestar contas por aquilo que fazem (*accountability*).

Nessa medida, pode afirmar-se, acompanhando *José Rozas Valdés*, que a envergadura e os efeitos da relação cooperativa transcendem, atualmente, o seu limitado âmbito de incidência posto que essa *intencionalidade* está a ser chamada a enformar “toda a metodologia de configuração e de realização do direito tributário, em todas as suas fases, normativas e aplicativas”, com especial destaque, por referência à atividade administrativa, para a “fase de modelação dos critérios interpretativos sobre a matéria fiscal”, onde se assiste a uma progressiva abertura para a participação dos contribuintes, para a “fase de controlo das obrigações tributárias,

articulando procedimentos participativos em que se pretende desvelar a realidade e a solução mais ajustada ao direito através de uma cooperação efetiva de todas as partes” e, não menos, para a “fase de resolução de controvérsias que possam ser suscitadas ao nível da aplicação dos impostos, através da articulação de técnicas, metodologias e procedimentos concebidos para procurar mitigar as diferenças, os acordos de vontades, e não a confrontação litigiosa através de longos processos administrativos e/ou judiciais”<sup>374</sup>. Aspetos através dos quais se começa a tornar perceptível “*how the shift from government to governance occurred in tax law*”, nas palavras de Hans Gribnau<sup>375</sup>.

Destarte, sendo os acordos entre a administração e os contribuintes uma expressão inevitável da administração cooperativa, a reflexão sobre a sua admissibilidade, pertinência e qualificação jurídica deve fazer-se no pressuposto de uma atuação administrativa que se reveja nessa *intencionalidade*, projetando-a como modelo irradiante do exercício da função administrativa em detrimento das formas autoritárias do exercício do poder, o que pode percecionar-se através da consideração dos instrumentos que possibilitam a existência de uma interação co-operativa.

#### 4.4. Instrumentos e formas de ação cooperativa

A consideração da administração cooperativa *ad extra*, ou seja, no que concerne aos instrumentos e formas de atuação através dos quais aquela se exterioriza na interação desenvolvida com os sujeitos passivos acompanha, pode agora dizer-se com maior propriedade, a evolução decorrente do modo de proceder que se reconhece no âmbito de um Estado cooperativo onde se atribui valor acrescentado à interação público-privada e o agir administrativo

---

<sup>374</sup> JOSÉ ANDRÉS ROZAS VALDÉS, *El derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas*, pp. 49-50 e 57.

<sup>375</sup> V. HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, p. 324.

adquire uma feição participada, dialética, na procura das melhores soluções para os problemas, assim se substituindo “as relações fundadas na imposição e na autoridade por relações fundadas sobre o diálogo e a busca do consenso”<sup>376</sup>.

Uma das dimensões em que essa atuação cooperativa tende a manifestar-se prende-se com a introdução de “*técnicas reguladoras baseadas no consenso*” que pretendem “construir uma parceria com a comunidade através de uma participação mais ativa e construtiva” dos particulares<sup>377</sup>, ainda que através de instrumentos de carácter juridicamente não vinculativo, mas que têm a capacidade de produção de efeitos práticos, funcionando geralmente como interface comunicativa que modela, orienta ou conduz o modo de atuação das partes, criando uma sinergia cooperativa que faz crescer legitimidade e aceitação relativamente à atuação subsequente da administração.

Exemplo do que acabou de referir-se encontra-se no crescente recurso a instrumentos de *soft law* no contexto do direito fiscal, sendo que um dos domínios em que a mobilização desse instrumento modelador tem conhecido maior expressão é, justamente, o âmbito das supra consideradas relações de *co-operative compliance*, através das quais as partes “vinculam-se”, reciprocamente, a adotar um comportamento transparente, de mútua confiança, abertura e comunicação, no que se apela a uma normatividade social que vai, claramente, para além dos deveres jurídicos legalmente impostos. E, neste contexto, esse vínculo tanto pode surgir através de acordos de cumprimento, formais (Holanda) ou informais (Irlanda), como através da subscrição de “Códigos de boas práticas tributárias” (Espanha) que estabeleçam normas de conduta para os contribuintes e para a administração<sup>378</sup>.

---

<sup>376</sup> V. JACQUES CHEVALLIER, *Synthèse*, p. 403, *apud* GUSTAVO JUSTINO DE OLIVEIRA e CRISTIANE SCHAWKA, *A administração consensual como a nova face da administração pública no séc. XXI: Fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação*, p.315.

<sup>377</sup> V. HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, pp. 321-322.

<sup>378</sup> OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, p. 31, refere que, não obstante todas as experiências de relação cooperativa operarem dentro das fronteiras legais e regulamentares, não tendo havido necessidade de alteração das normas procedimentais existentes, a maioria dos países formaliza esta relação através de um acordo com os contribuintes. De seguida,

Como se disse, a dinâmica fundamental das relações cooperativas, como relações de compromisso, representa um *plus* manifesto face à relação “básica”, legalmente, estabelecida pelo ordenamento jurídico-fiscal vinculativo, pelo que, esse “direito brando, suave, indicativo” tem aqui uma função complementar face ao direito positivo.

Trata-se, nas palavras de *Gloria Alarcón*, de um instrumento que permite “tornar mais efetivo o *hard law* ou direito vinculante, para que este seja mais eficaz”, na medida em que o *soft law* “chega onde não chega [o direito vinculativo]”, completando a sua regulamentação, preenchendo lacunas, interpretando-o e servindo de base para uma construção imperativa posterior<sup>379</sup>, permitindo dotar o *hard law* de uma maior efetividade em função da maior legitimidade e do consenso que resulta da intervenção dos particulares na sua produção ou modelação<sup>380</sup>. Portanto, menciona *Gloria Alarcón*, “ainda que um instrumento de *soft law* pareça, num primeiro momento, um instrumento inútil e nascido para o fracasso, os efeitos jurídicos que resultam deles são fundamentais para o mundo do direito. Quando os atores emitem atos ou acordos não vinculantes, fazem-no com a intenção de cumpri-los e observá-los no futuro”, o que leva a *Autora* a afirmar que “em certas ocasiões”, as disposições *soft law* são mais eficazes que o próprio *hard law*<sup>381</sup>.

---

faz referência a algumas concretizações desses acordos e refere o exemplo espanhol onde a relação cooperativa se encontra espelhada num código de boas práticas que reveste a natureza de um “memorandum de entendimento” de subscrição voluntária para as empresas, incluindo para as que não integram o “Foro das grandes empresas” no âmbito do qual foi redigido o referido instrumento.

<sup>379</sup> V. GLORIA ALARCÓN GARCÍA, *El soft law y nuestro sistema de fontes*, p. 33.

<sup>380</sup> V., neste exato sentido, RAFAEL SANZ GOMEZ, *La “Relación cooperativa” entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*, p. 70. Também HANS GRINAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, pp. 296 e ss., ao considerar o tópico “*soft law and legitimacy*”, relaciona ambos os conceitos, fazendo corresponder ao *soft law* uma legitimidade acrescida ao nível de uma “*output legitimacy*”, mas também em matéria de “*input legitimacy*” quanto ao processo de *decision-making*, no mesmo sentido de Habermas [p. 299]. O *Autor* considera o recurso a instrumentos de *soft law* como um exemplo de atuação da *new governance*, associando-lhe uma função suplementar e precursora do desenvolvimento do direito vinculativo, que representa um acréscimo de legitimidade e de justificação ao modo de exercício dos poderes públicos.

<sup>381</sup> V. GLORIA ALARCÓN GARCÍA, *El soft law y nuestro sistema de fontes*, p. 33.



Um outro exemplo de *soft law* em matéria fiscal é referido por *Gribnau* relativamente às orientações (“*beleidsregels*”) criadas pela administração que constituem uma forma de auto-regulação relativamente ao exercício dos seus poderes<sup>382</sup>. Ainda que, inicialmente, essas normas se encontrassem desprovidas de efeitos vinculativos, o Supremo Tribunal Holandês (*Hoge Raad*) decidiu, em 1978, que tais instrumentos administrativos podiam ser invocados pelos contribuintes com base nas legítimas expectativas criadas pela administração e, posteriormente, a lei do procedimento administrativo (“*Algemene Wet Bestuursrecht*”) considerou-os vinculativos para a administração<sup>383</sup>. Mais, recentemente, a *Belastingdienst*, para além de comunicar de forma organizada o teor da sua regulamentação, passou a admitir a participação dos contribuintes no processo de elaboração das disposições administrativas, de modo a criar “*better and more transparent rules*”, facilitando o seu cumprimento por parte dos contribuintes. Segundo *Hans Gribnau*, a participação dos contribuintes, ou dos seus representantes, cria uma base social de apoio para a implementação e aplicação da lei e contribui para a efetividade da legislação fiscal: “*public participation contributes to a more cooperative way of rule-making, depending on reciprocal interaction rather than unilaterally established rules, which are often experienced as a kind of command*”<sup>384</sup>. Esta abertura à participação, dentro do quadro de valores a que se encontra vinculada a administração – imparcialidade, igualdade, transparência, publicidade, responsabilidade –, permite o envolvimento dos interessados no *decision-making* da administração e democratiza um processo burocrático e fechado, acrescentando em informação,

---

<sup>382</sup> HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, pp. 301 e ss., refere-se, no caso, à existência de dois tipos de regulamentação administrativa: um primeiro que tem como finalidade aclarar o conteúdo de um preceito legal; e um segundo tipo de regulamentação em que pretende ir para além do teor literal da norma quando a sua aplicação seja demasiado restritiva ou injusta. Neste caso, tratam-se de “posições *praeter legem* (ie, para além da letra da lei), que favorecem o contribuinte e em que a administração afasta o texto da norma de forma a fazer justiça ao seu espírito”.

<sup>383</sup> Um fenómeno que HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, p. 307, refere como “*hardening of soft legislation*”.

<sup>384</sup> HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, pp. 309-310. Em *Improving the legitimacy of soft law in EU Tax Law*, pp. 35-37, o mesmo Autor refere-se a um “*more communicative way of rule-making*”.

legitimidade, certeza e praticabilidade ao que outrora apenas tinha de “autoridade”. Considera-se, por isso, que “*participation and consultation may result in more effective rules because ‘the actors bearing the cost of implementation have a say in shaping policy and are therefore willing to provide their expertise in that area to commit the members of their organization to implementation’*”<sup>385</sup>.

Neste caso, apesar dessas “*administrative rules*” não terem carácter vinculativo, mas constituírem, ainda assim, um instrumento fundamental para conferir certeza e segurança à complexidade das leis fiscais, esclarecendo os contribuintes de forma antecipada quanto à interpretação administrativa sobre um determinado preceito legal, há um acréscimo de legitimidade nessa “*participative regulation*”, passível de produzir um *efeito de melhoria* no conteúdo a fixar e de gerar mais facilmente a sua aceitação junto dos seus destinatários, *principaliter*, quando a praticabilidade do instrumento é facilitada pela participação destes<sup>386</sup>.

---

<sup>385</sup> Cf. HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: The case of the Netherlands*, p. 312. Dentro do espírito participativo que preside à intervenção dos contribuintes, releva-se que as respostas dadas à administração não devem constituir um “*pro forma*”, pelo que os comentários, argumentos e objeções suscitados pela participação dos particulares devem ser tidos em conta pela administração.

<sup>386</sup> Partindo deste exemplo, justifica-se uma breve alusão à experiência norte-americana, onde alguns autores vêm referindo a pertinência de uma “*collaborative tax regulation*” – v. DANSHERA CORDS, “*Let’s get together*”: *Collaborative tax regulation*, pp. 47 e ss. e LESLIE BOOK, *A new paradigm for IRS guidance: Ensuring and enhancing participation*, pp. 1 e ss. –, sobretudo tendo em consideração que as disposições do *Administrative Procedure Act (APA)* em matéria de regulação fiscal são frequentemente ignoradas, como KRISTIN E. HICKMAN, *Coloring outsider the lines: Examining Treasury’s (lack of) compliance with Administrative Procedure Act rulemaking requirements*, pp. 1728, tem denunciado.

Como refere Hickman, o “*Treasury*” adota, modifica e remove centenas de “*regulations*” que interpretam o “*Internal Revenue Code*”, e, mesmo reconhecendo que as disposições do *APA* se aplicam à agência, na maior parte dos casos considera que as normas em causa, tendo carácter “interpretativo” não estão sujeitas à tramitação do “*notice and comment*” ou tende a invocar a exceção da “*good cause*” para eximir a regulamentação do cumprimento dessa formalidade. De acordo com o estudo de Hickman, a conclusão alcançada é a de que, na generalidade não são seguidas as normas do *APA* que exigem a publicação de uma “*Notice of Proposed Rulemaking (NPRMs)*”, a receção e a consideração dos comentários do público previamente à sua publicação, sendo que a maior parte da regulamentação criada tem natureza “legislativa” e não “interpretativa” pelo que não está subtraída do referido procedimento – v. também de KRISTIN HICKMAN, *IRB Guidance: The no man’s land of tax code interpretation*, p. 239, onde firma conclusão idêntica; sobre o parâmetro de controlo judicial das “*tax regulations*”, v. LEANDRA LEDERMAN, *The fight over “fighting regs” and judicial*

---

*deference in tax litigation*, pp. 644 e ss, concluindo que o padrão de “deferência” deve ser o estabelecido no caso “*Chevron*”, como pressuposto no caso “*Mayo*”.

Na sequência deste estudo, começou a dedicar-se uma atenção crescente quanto ao exercício dos poderes normativos da administração fiscal americana, denunciando-se a existência de uma “falta de escrutínio largamente institucionalizada quanto à criação das normas fiscais. LESLIE BOOK, *A new paradigm for IRS guidance: Ensuring and enhancing participation*, pp. 22 e ss., dá conta de uma certa deferência para com os poderes do IRS perante a função fundamental que desempenha no Estado, mas, simultaneamente, verifica, por parte dos acadêmicos, a existência de “um apertar o cerco” à necessidade de manter uma devoção escravizada ao excecionalismo fiscal e o enfatizar da importância do procedimento na adoção das decisões das agências. Por esse motivo, a *Autora* é, particularmente, crítica da distinção do APA entre “legislative” e “interpretative” “regulations” quando aplicada ao IRS, em face da incerteza onde deve desenhar-se a linha que separa essas dimensões, pugnando por uma maior participação dos interessados de modo a promover a legitimação das políticas públicas e a confiança dos cidadãos nas instituições: uma “*good guidance requires a better balance between efficiency and participation*”. Nessa medida, considerando que mesmo os “*guidance documents*” têm um impacto substancial no comportamento dos contribuintes, reafirma “que a participação pública é essencial para o sucesso da atuação administrativa, independentemente do tipo de regulamentação que esteja em causa”. Por outro lado, retém que o procedimento formal do APA, sempre, será insuficiente para assegurar uma participação significativa, quando estejam em causa interesses difusos e relacionados com pessoas que não têm tempo, conhecimento ou meios necessários para produzir um “*meaningful commentary*”, citando, a esse propósito, os estudos sobre o *e-rulemaking* de Mendelson, concluindo que os novos meios de comunicação fornecem oportunidades adicionais para o IRS alcançar os contribuintes e explicar as suas ações e para os contribuintes fornecerem “inputs” sobre a atividade administrativa. Perante o reconhecimento de uma nova tendência nos Estados Unidos que resulta numa cultura de maior transparência das instituições e na criação de novas oportunidades para a participação dos interessados, *Leslie Book* conclui que o IRS não poderá deixar de adotar “*a best practices approach to participation*” não podendo mais esconder-se atrás de um excecionalismo fiscal em crise e colocar-se à margem das exigências de *accountability* e de *participation* visadas pelo APA.

Já o trabalho de DANSHERA CORDS, “*Let’s get together*”: *Collaborative tax regulation*, pp. 47 e ss., refere-se à necessidade de procurar formas mais efetivas de participação, como a “*Collaborative rulemaking*” na senda das propostas de “*collaborative governance*” de Freeman. A *Autora* refere que o envolvimento dos cidadãos numa fase prematura do processo de *rulemaking* beneficiaria a administração fiscal por duas vias: ao nível da informação – quanto maior for a informação, melhor será a regulamentação; ao nível da legitimidade; quanto maior for a participação e o envolvimento dos contribuintes, melhor será o seu cumprimento das obrigações fiscais que recaem sobre estes. Nessa linha, considera que cooperação na criação de normas requer um novo paradigma de realização. Mais do que desenvolver uma norma, anunciar uma proposta, receber comentários públicos, rever esses comentários e finalizar a regulamentação, a administração fiscal deve identificar a necessidade de uma determinada norma, a aptidão da matéria em causa para uma discussão cooperativa e, em caso afirmativo, identificar e convidar os administrados para o processo. Esta participação iniciar-se-ia após a administração fiscal ter identificado a necessidade de uma norma, mas ainda num momento anterior ao seu desenvolvimento. Ainda que o processo colaborativo possa, inicialmente, assumir-se como pouco consistente, a *Autora* afirma que permitirá reduzir custos de cumprimento, de implementação e de litigação futuros, uma vez

A importância do recurso a instrumentos de “*soft law*” no direito fiscal deve ser integrada no âmbito mais lato que envolve a relação entre a administração e os contribuintes e “o processo de mudança cultural e de contínua melhoria da administração fiscal” em termos de “serviço”, “*performance*”, “aumento de transparência” e “*accountability*”. Estas palavras, de *Duncan Bentley*, assumem que o “*soft law*” desempenha uma função legitimadora dos poderes públicos, pretendendo gerar confiança e certeza na atuação destes, através de uma integração participativa dos destinatários na atuação destes ou conferindo aos cidadãos garantias adicionais através de processos que contribuam para um incremento da transparência e, *et pour cause*, da confiança

---

que as normas estarão aptas a refletir tanto as necessidades e os pontos de vista da administração, como as preocupações e os problemas dos seus destinatários, permitindo o desenvolvimento de regulações mais efetivas e a perceção pública relativamente ao sistema fiscal e à sua legitimidade. Em suma, uma estratégia de *collaborative rulemaking*, como a *reg-neg*, por exemplo, permitiria o envolvimento precoce das partes afetadas pela regulamentação e o desenvolvimento de uma regulação mais informada, participada e consensual, facilitando a sua implementação.

Em Portugal, a Lei Geral Tributária, no artigo 89.º, n.º 2, no âmbito do regime sobre os indicadores objetivos de base técnico-científica, estabeleceu que estes seriam “definidos anualmente nos termos da lei, pelo Ministro das Finanças, após *audição das associações empresariais e profissionais*”. Assegura-se, neste caso, a participação dos representantes das associações empresariais e profissionais no procedimento de criação da norma, de natureza regulamentar – v. DIOGO LEITE DE CAMPOS, JORGE DE SOUSA e BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, p. 771 – que procederá à criação desses indicadores, nos termos da lei. Neste caso, a audiência estará configurada, em termos tradicionais, como um momento de participação que se abre para discussão de uma proposta previamente elaborada, ao jeito do “*notice and comment*” norte-americano. Em Itália, a propósito da formação dos “*studi di settore*”, MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziale nell’attuazione della norma tributaria*, p. 80, considera que a intervenção dos interessados no momento da formação da norma serve a procura de um consenso preventivo, dando como referência a “*regulatory negotiation*” americana: “*Il concorso dei soggetti amministrati mira a garantire l’individuazione del reddito normale e ad incentivare la spontanea osservanza delle soglie fissate*”. Porém, no caso italiano, trata-se mais da existência de um dever de fornecer à administração elementos que permitem a fixação do rendimento do que, propriamente, da possibilidade de discutir, negociar e acordar sobre o conteúdo do regime em concreto, pelo que, a referência à “*regulatory negotiation*” como padrão de adoção dos “*studi di settore*”, pelo menos no plano teórico, não deixa de enfrentar algumas dificuldades. Em rigor, *Teresa Moscatelli* pretende apenas relevar que a procura de um consenso com os contribuintes está relacionada com “*molteplici profili dell’attuazione della norma tributaria*”, podendo ocorrer, em abstrato, no momento da sua formação.

na atuação das administrações tributárias, o que, na perspectiva do *Autor*, autoriza a conclusão de que o “*soft law is changing the way taxpayers are being treated by the revenue authorities*”<sup>387</sup>.

Confirma-se, assim, que as administrações fiscais tendem a deslocar-se da imagem de “tradicional” prepotência que se lhes reconhecia, fazendo-o através do recurso a formas de atuação não imperativas, como o *soft law*, mesmo quando está em causa uma “*Überwachungsverwaltung*”. O recurso aos referidos instrumentos de advertência, recomendação, esclarecimento, entendimentos prévios, acordos, compromissos ou a formas mais avançadas de cooperação vem confirmar o propósito de alteração do ambiente em que se desenrolam as relações tributárias, mais especificamente, a interação entre contribuinte e administração. Recordando, novamente, as palavras de *Duncan Bentley*, torna-se evidente que “*if tax authorities expect taxpayer to comply voluntarily and self-assess effectively, they have to engage with taxpayers in ways that were unheard of even a decade ago*”<sup>388</sup>.

Uma outra dimensão relativa ao estabelecimento de uma relação cooperativa está, indefetivelmente, ligada ao próprio momento em que ocorra intervenção administrativa. “*Right from the start*” e “*prevention rather than cure*”, são expressões que ganharam espaço próprio na dinâmica da ação administrativa e que se encontram associadas a uma forma de intervenção profilática, com efeitos positivos em termos de *voluntary compliance*. Recorde-se que, na *co-operative compliance*, uma das dimensões essenciais tem a ver com a possibilidade de obtenção de uma certeza prematura sobre as operações relevantes em matéria fiscal, eliminando-se o *risco da incerteza* em troca da *incerteza do risco*.

---

<sup>387</sup> Cf. DUNCAN BENTLEY, *The rise of “soft law” in tax administration – Good news for taxpayers?*, pp. 32 e ss. e, também, quanto aos mencionados efeitos do “*soft law*”, RAFAEL SANZ GOMEZ, *La “Relación cooperativa” entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*, pp. 68 e ss. [p. 70]. *Bentley* reconhece que se verificou uma expansão do “*soft law*” nos tempos mais recentes, muito pelo impulso da diferente orientação das administrações fiscais em relação à matéria da *compliance*, sendo perceptível essa evolução especialmente ao nível da postura administrativas face ao reconhecimento de direitos aos contribuintes e à necessidade de promover uma postura proactiva da administração que se refere à “assistência” ao cumprimento das obrigações fiscais, determinante da “*proliferation of rulings regimes*”.

<sup>388</sup> Cf. DUNCAN BENTLEY, *The rise of “soft law” in tax administration – Good news for taxpayers?*, p. 38.

A complexidade da extensa galáxia das normas fiscais, a incerteza relativamente ao seu significado, particularmente quando se trate de construir a norma-problema no juízo de ponderação analógica com o seu *prius metodológico*<sup>389</sup>, e, com isso, a necessidade de aportar aos sujeitos passivos instrumentos de segurança “aplicativa”, fez deslocar a intervenção administrativa da sua atividade tradicional de vigilância sucessiva do cumprimento das obrigações fiscais, para montante da realização dos factos tributários ou da definição das consequências jurídicas da sua verificação, corrigindo, dessa forma, a assimetria relativa ao concreto entendimento jurídico da administração, passível de originar litígios supervenientes, com gravosas consequências para o sujeito passivo (“*verheerende Folgen*”)<sup>390</sup>.

---

<sup>389</sup> O carácter extenso, complexo, pouco claro, vago, impreciso, indeterminado da legislação fiscal é lugar comum no direito fiscal. Perante a ausência – impossibilidade [?] – de uma simplificação substancial do regime substantivo, torna-se fundamental que essa “simplificação” ocorra por via procedimental, abrindo-se, então, caminho para a previsão de instrumentos que transformem a incerteza normativa numa “certeza” aplicativa. Perante os poderes de escrutínio que se colocam nas mãos da administração fiscal para a deteção de situações onde podem virtualmente ocorrer discrepâncias interpretativas, maior é a necessidade destes instrumentos de modo a conferir segurança jurídica ao sujeito que se confronta com um “*tax chaos*”.

<sup>390</sup> Cf. ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, pp. 558-559, refere-se aos efeitos devastadores que podem ocorrer para o sujeito passivo depois de realizados os factos tributários, sobretudo quando “nem a lei, nem os precedentes concretizadores da jurisprudência conseguem oferecer ao sujeito passivo uma base de confiança segura”. Caso em que se torna necessária a existência de uma “proteção prospetiva” (“*prospektiven Absicherung*”) que proteja os direitos fundamentais afetados pela tributação (no seu entendimento, “o direito ao exercício da profissão – artigo 12.º da *Grundgesetz* – e o direito de propriedade – artigo 14.º da Constituição alemã). Para Seer, a informação vinculativa serve esse défice de segurança protegendo as disposições que ocorrem no âmbito de uma atividade económica. Mais concretamente: “a informação vinculativa como auto-obrigação por parte da autoridade fiscal compensa o défice jurídico-fiscal dos tipos legais, proporcionando ao sujeito passivo, logo na altura da prática de atos fiscalmente relevantes, certeza sobre a decisão administrativa posterior (por exemplo, quanto ao conteúdo da liquidação subsequente)”. No mesmo sentido, v. YEHONATAN GIVATI, *Resolving legal uncertainty: The unfulfilled promise of advance tax rulings*, p. 1, refere que face ao problema da incerteza da lei e à magnitude das consequências que podem resultar de um litígio fiscal, as *advance tax rulings* são “um instrumento indispensável no mundo moderno da administração fiscal e da *compliance*”. No entanto o *Autor*, perante a frequente incerteza da lei fiscal, considera que, pelo menos teoricamente, estes instrumentos deviam ter uma procura superior à que efetivamente têm, pelo que, ao longo do seu trabalho, *Givati* procura compreender as razões estratégicas, as vantagens e as desvantagens que podem encontrar-se por detrás do recurso, ou não, aos pedidos de informação vinculativa prévia.

A interação antecipada, que ocorre no contexto de um contacto prematuro com a administração para definição prévia das consequências fiscais de determinados factos tributários, está, assim, em linha com o espírito de uma relação cooperativa quanto à obtenção de uma certeza “*in advance*”, e, por isso, acaba por representar um exemplo de “*horizontalização*” ao nível das reconhecidas assimetrias, sendo, nessa ótica, expressiva de uma cultura administrativa moderna e atualizada quanto às determinantes *tax compliance* e que prefere prevenir profilaticamente a reagir sancionatoriamente num contexto de incerteza quanto ao desfecho do litígio<sup>391</sup>.

As informações vinculativas, *consultas tributarias*, *rescrits fiscaux*, *interpelli*, *rulings*, *verbindlichen Auskünften*, etc.<sup>392</sup>, são peças procedimentais fundamentais de um sistema fiscal

---

<sup>391</sup> Também neste sentido, ELLY VAN DE VELDE, *Tax rulings' in the EU member states*, pp. 8 e 9, sustenta que as ‘*tax rulings*’ são consequência de uma alteração na mentalidade das administrações fiscais – referindo a existência de uma “*worldwide tendency to a more 'horizontal', 'renewed' or even (...) a tendency to a so-called 'enhanced relationship between the tax administration and the tax payers'*”. Essa alteração está também relacionada com a consideração do contribuinte como um “cliente” a quem deve ser prestado um serviço de qualidade.

<sup>392</sup> A referência destes instrumentos em vários idiomas pretende apenas evidenciar que se trata de um instrumento que marca presença em diversos ordenamentos jurídicos, ainda que, com especificidades próprias em cada um. ELLY VAN DE VELDE, *Tax rulings' in the EU member states*, p. 36, refere que não existe algo que possa ser referido como “o” sistema de “*tax rulings*”: “*There are as many 'tax rulings' systems as there are countries in the world. Of course, there are some trends, but in the end, all 'tax rulings' systems differ*”. Para uma perspetiva geral das “*advance rulings*”, v. MAARTEN J. ELLIS *et. al.*, *Advance rulings*, 1999; para uma visão mais circunstanciada, por referência a alguns ordenamentos jurídicos, v. MARCO VERSIGLIONI, *L'interpello nel diritto tributario – Contributo alla teoria generale dell'interpretazione amministrativa della norma tributaria*, 2005, ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, pp. 557 e ss., JUÁN JOSÉ ZORNOZA PÉREZ, *Las consultas a la administración en la Ley General Tributaria*, pp. 1385 e ss., BÉATRICE BAUMANN, *Les décisions anticipées en matière fiscale, instruments de prevention des litiges et enjeux de la concurrence fiscale internationale*, pp. 3 e ss., HANS PIJL e WOBKE HÄHLEN, *The new advance pricing agreement and advance tax ruling practice in the Netherlands*, pp. 614 e ss., DUNCAN BENTLEY, *Advance Rulings: Lessons from the Swedish model*, pp. 210 e ss., ID., *A critique of the Swedish rulings system*, pp. 567 e ss., HENK VANHULLE, *The Belgian advance ruling procedure: Recent experience and greater efficiency and flexibility from 2005*, pp. 117 e ss., BRUNO GIBERT, *Developments regarding the French ruling procedures*, pp. 94 e ss., BRUNO GIBERT e XAVIER DALUZEAU, *Further developments regarding the French ruling procedures*, pp. 456; para uma consideração do regime holandês, norte-americano e italiano, CARLO ROMANO, *Advance Tax Rulings and Principles of Law - Towards a european tax rulings system?*, 2002, onde se elabora uma proposta para a existência de um sistema harmonizado de “*rulings*” no âmbito da União Europeia.

moderno, que aportam certeza e transparência à opacidade da regulamentação fiscal, permitindo, assim, que se cumpra uma das funções essenciais do Estado de direito: o princípio da segurança jurídica por referência aos atos normativos<sup>393</sup>.

As referências básicas dos parágrafos precedentes permitem compreender, genericamente, a razão determinante da inclusão das informações vinculativas como uma forma cooperativa-consensual de ação, ainda que a mesma culmine com um ato administrativo unilateral. No entanto, essa perspectiva é, ainda, reforçada pelo facto da intervenção administrativa ocorrer num momento onde o contribuinte tem de assumir, *solus ipse*, o risco da interpretação normativa (“*Norminterpretationsrisiko*”)<sup>394</sup> e, não menos, pelo efeito prático que a *autovinculação unilateral da administração* representa para a esfera jurídica do contribuinte<sup>395</sup>.

O paralelo entre as informações vinculativas e os acordos no direito fiscal, mesmo que de natureza contratual, é, ademais, salientado pela doutrina, considerando que “em ambos os casos a administração se vincula a adoptar uma determinada postura perante uma situação concreta”, mais precisamente, compromete-se a “realizar uma determinada interpretação ou aplicação da

---

<sup>393</sup> Para além desta função evidente, há outras “vantagens” que são geralmente associadas às informações vinculativas prestadas pela administração. MAARTEN J. ELLIS, *Ponencia general*, p. 6, a propósito da necessidade e importância das informações administrativas (vinculativas ou não vinculativas), recupera o relatório da *Comissão Carter* que, nos idos de 1967, recomendava a criação de um sistema formal de informações administrativas, ao qual associava as seguintes vantagens: a) impulsionar e fomentar a autoliquidação; b) contribuir para o estabelecimento de boas relações entre a administração e o público em geral; c) dar certeza às transações; d) aumentar a coerência na aplicação da lei; e) reduzir ao mínimo as controvérsias e os litígios; f) alcançar um sistema fiscal mais coordenado

<sup>394</sup> Cf. ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, p. 564. J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de direito fiscal*, p. 205, escreve que “o objetivo principal da consulta vinculativa é fornecer ao contribuinte um domínio onde pode actuar com absoluta segurança: um *safe harbour*”. Neste caso, não é apenas o risco da interpretação que o contribuinte deixa de suportar, mas, corresponsivamente, a certeza gerada pelo forte grau de vinculatividade dessas informações no nosso ordenamento jurídico – v., sobre esta questão em concreto, J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de direito fiscal*, p. 206.

<sup>395</sup> Cf. nota de rodapé n.º 128. Sobre o conceito e o alcance da autovinculação administrativa, cf. ANA RAQUEL GONÇALVES MONIZ, *A recusa de aplicação de regulamentos pela administração com fundamento em invalidade – Contributo para a teoria dos regulamentos*, p. 187.



norma ao pressuposto de facto em questão”<sup>396</sup>. *Ulrich Baur* considera mesmo que os acordos obtidos com o sujeito passivo no âmbito da “*Schlußbesprechung*” são exemplos de uma “*einverändliche Zusage*”, ou seja, como uma promessa que se encontra, necessariamente, vinculada a uma renúncia do recurso antecipada que decorria da boa fé, ainda que, na verdade, descreva a relação entre duas declarações de vontade concordantes<sup>397</sup>. *Roman Seer*, apesar de distinguir entre a resposta unilateral da administração a uma informação vinculativa e o contrato pelo qual ambas as partes assumem obrigações, não deixa de evidenciar a existência de uma afinidade entre *promessa* e o “*öffentlich-rechtlichen Verpflichtungsvertrag*”, sobretudo, quando o seu conteúdo possa vir a ser conformado através de uma concertação ou de uma negociação com o destinatário, realidade que, na *praxis* alemã, pode verificar-se no âmbito do § 204 da *Abgabenordnung*, mas que, em abstrato, poderá sempre ocorrer quando se admita uma discussão prévia com o sujeito passivo antes da emissão da informação requerida<sup>398</sup>.

---

<sup>396</sup> MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, pp. 64-66.

<sup>397</sup> ULRICH BAUR, *Vereinbarung in der Schlußbesprechung-Vorteil und Risiken*, pp. 602 e ss., qualifica a promessa como ato administrativo, admitindo que a mesma possa ter lugar, também, relativamente a casos já ocorridos, não havendo qualquer razão para restringir a promessa a situações já passadas; por outro lado, a declaração do sujeito passivo que consente com o tratamento fiscal, consensualmente, estabelecido e que se consubstancia numa renúncia ao recurso relativamente à liquidação subsequente que conforme a promessa dá origem a uma promessa por mútuo consentimento que gera obrigações para ambas as partes. Perante esta realidade, ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 77-78, considera que a declaração de vontade da administração e a declaração de vontade do sujeito estão relacionadas fazendo com que ambos devam cumprir as suas obrigações, pelo que, segundo *Seer*, *Ulrich Baur* descreve aquilo a que se chama de contrato, ficando a impressão de que *Baur* pretende alcançar os mesmos efeitos do contrato, ainda que sem utilizar o termo. MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, p. 65, cita o exemplo de *Baur* para ilustrar o paralelismo e eventual confusão que possa estabelecer-se entre as figuras. Conclui, no entanto, que o contrato tributário a a resposta a um pedido de informação constituem figuras jurídicas diferenciadas, cujo traço distintivo se encontra no “consentimento”: a “vinculação à resposta à *consulta* deriva da faculdade interpretativa da administração e da sua vontade em autolimitar-se (“*Selbstbindung*”), enquanto que a obrigatoriedade do cumprimento do estabelecido num contrato, encontra o seu fundamento na vontade concordante das partes”.

<sup>398</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 63. CARLO ROMANO, *Advance Tax Rulings and Principles of Law - Towards a european tax rulings system?*, pp. 216 e ss., a propósito do direito de participação do contribuinte no procedimento e referindo-se à realidade holandesa e americana, deixa antever que o sujeito

Em todo o caso, não pode afastar-se, *in limine*, que o desenvolvimento do instituto considere, numa dimensão mais próxima do conteúdo intencional da relação cooperativa, a admissibilidade de verdadeiros contratos-promessa (“*Zusagevertrag*”) em que se verifique uma convergência da autovinculação da administração com a autovinculação do sujeito passivo, dando origem a uma “*beider- oder mehrseitiger Rechtbindungswille*”<sup>399</sup>. Aliás, a existência de acordos prévios à realização dos factos tributários não é sequer uma realidade estranha aos ordenamentos jurídicos na atualidade, que, por regra, admitem a figura dos “*advance pricing agreements*”.

Em paralelo com as informações que conferem aos contribuintes uma “*tailor-made guidance*”, face a um conjunto de factos “concretos” e relativos à sua específica situação fiscal, há, ainda, que considerar a existência de “*informações*” ou “*orientações*” dirigidas à generalidade dos contribuintes, estas, verdadeiramente, típicas de um direito fiscal de massas, através das quais se comunica ou esclarece a posição da administração fiscal ao nível da “interpretação-aplicação” das normas fiscais (*besluiten, circolari, circulars, letters, resolutions, public rulings, policy guidelines, Richtlinien, Schreiben, orientações genéricas*).

Estes instrumentos partilham com as *informações vinculativas* o objetivo de conferir certeza, transparência e estabilidade à aplicação do direito fiscal, constituindo, nessa medida, um

---

passivo pode influenciar o conteúdo da decisão administrativa através do exercício do direito de audição. Quanto à experiência holandesa, precedente às alterações introduzidas em 2001, e que levantaram a preocupação da OCDE e da União Europeia, face a uma “*harmful tax practice*”, o Autor refere a existência de uma ideia de que “*everything was negotiable in the Netherlands*”, pelo que o objetivo das “*advance rulings*” de conferir certeza a uma dada posição jurídica, acabou distorcido por uma *praxis* negocial que visava a de atração de investimento estrangeiro. Note-se que, pelo menos desde 1986, data de uma carta do secretário de estado das finanças, em que as *rulings* eram definidas como “*toezeggingen*”, a opinião doutrinária dominante na Holanda qualificava as “*advance tax rulings*”, não como uma posição unilateral da administração, mas sim como “*commitments within the framework of tax law, case law and existing resolutions, made in advance by the inspector about the fiscal consequences of activities performed in Netherlands between related companies*”.

<sup>399</sup>V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 63. Entre nós, JOÃO TABORDA DA GAMA, *Contrato de transação no direito administrativo e fiscal*, pp. 675-676, chega mesmo a qualificar algumas informações vinculativas como *transações materiais*, ainda que formalmente não deixem de se apresentar como atos administrativos.

apoio administrativo à atuação dos particulares na medida em que lhes fornece um conhecimento antecipado sobre a orientação dos serviços quanto a determinadas questões.

Constituem, pois, instrumentos de previsibilidade, certeza e segurança que têm uma dupla função. *Ad intra*, na medida em que sejam vinculativas (*hard law*) para a administração, visam uma uniformização da aplicação das normas tributárias, reduzindo ou eliminando, a margem de subjetividade que está subjacente a cada momento de concretização normativo-problemática do direito<sup>400</sup>, cumprindo, nessa base, uma função eminentemente técnica, consonante com a sua teleologia originária. No entanto, essas “orientações administrativas”, não visam apenas o interior da administração, mas dirigem-se, simultaneamente, *ad extra*, aos sujeitos passivos e à comunidade jurídica em geral, onde constituem uma importante e imprescindível base informativa para atenuar o grau de complexidade das disposições legais, uma vez que essa “*guidance*”, vinculando internamente a administração, elimina a incerteza objetiva ou subjetiva subjacente ao sentido de uma disposição legal<sup>401</sup>. Para os contribuintes, a existência de uma “orientação

---

<sup>400</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 244, por referência aos “*norminterpretierende Verwaltungsvorschriften*”, assinala que os mesmos se “destinam a esclarecer dúvidas jurídicas que se levantam, na interpretação e aplicação da lei, sobretudo, no caso de existência de conceitos jurídicos indeterminados. Pretendem racionalizar, uniformizar e retirar subjetividade ao processo de interpretação para evitar contradições dentro da administração e consequentemente juízos diferentes para idêntica factualidade.

Entre nós, como salientou J.L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, pp. 202 e ss, trata-se de “um tipo de atuação com fortes tradições na administração fiscal. Desde há longos anos que as suas estruturas centrais têm vindo a tomar posição sobre questões controversas, por meio de orientações com alcance geral dentro da hierarquia administrativa”, aí desempenhando uma função de automação da decisão “conseguir uma resolução rápida e uniforme de questões que se anunciam como repetitivas, visando as situações que se considerem não ter particularidades juridicamente relevantes”.

<sup>401</sup> J.L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, p. 203, salienta que com a alteração na gestão fiscal, alteram-se os destinatários fundamentais das orientações, passando estas a ser dirigidas aos particulares: [e]m vez de documentos internos da administração com efeitos indiretos sobre os particulares, passam a dirigir-se diretamente a estes, dispondo sobre os deveres, que, na opinião da administração, as leis lhe impõem”. Nessa base, o *Autor* sustenta que o recurso às orientações genéricas torna-se um “instrumento de gestão que tem como principal objetivo, na perspetiva da administração, conseguir reduzir uma complexidade global do sistema”, em particular no caso da interpretação de normas, “a orientação administrativa vai assegurar uma segurança jurídica

genérica” concretizadora do sentido da lei, não só os desonera do “risco da interpretação”, como lhes assegura a vinculação administrativa ao conteúdo comunicado<sup>402</sup>.

---

de segundo grau, ao divulgar uma certa orientação que pode assim preencher a relativa abertura da pré-determinação legal” [p. 218]. Também JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, pp. 192-193, refere que os contribuintes têm “o maior interesse prático em conhecer essas orientações administrativas, já que é segundo os critérios nelas definidos, designadamente quanto à aplicação da lei aplicável, que os funcionários hierarquicamente vinculados irão apreciar os casos que lhes cumpre decidir” – v., também, ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, pp. 731 e ss..

<sup>402</sup>V., sobre a distinção entre “advance tax rulings” e “public rulings”, CARLO ROMANO, *Advance Tax Rulings and Principles of Law - Towards a european tax rulings system?*, pp. 137 e ss.. Romano refere, aí, a possibilidade das “public rulings” terem origem numa “advance tax ruling” solicitada num caso concreto, quando esta se revista de interesse geral para a administração ou quando exista um grande número de pedidos individuais de informações vinculativas sobre a mesma matéria. Trata-se da solução prevista na nossa Lei Geral Tributária, ao dispor que a “administração deve proceder à conversão das informações vinculativas ou de outro tipo de entendimento prestado aos contribuintes em circulares administrativas, quando tenha sido colocada questão de direito relevante e esta tenha sido apreciada no mesmo sentido em três pedidos de informação pu seja previsível que o venha a ser” (artigo 68.º-A, n.º 3, da LEI GERAL TRIBUTÁRIA).

A dimensão de certeza e segurança, associada às orientações administrativas, é, ainda, reforçada pelo legislador que obriga a administração a rever as orientações genéricas atendendo à jurisprudência dos tribunais superiores. Trata-se de um regime aditado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, que visa contribuir para a diminuição dos litígios em tribunal e assegurar a uniformização das decisões administrativas com a jurisprudência dos tribunais superiores. Na Alemanha, não existindo idêntico dever legal, existe, porém, uma prática institucionalizada de receção dos “precedentes” jurisdicionais pela administração tributária, o que constitui uma “kooperative Zusammenwirken der Gewalten”, como menciona ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 253. O Autor explicita essa *Verwaltungspraxis* através da publicação na Parte II *Bundessteuerblatt* (“BStBl”) das decisões do *Bundesfinanzhof* e de outros tribunais, às quais atribui um efeito que vai para além do caso individual em que aquelas são proferidas. Com efeito, a referida publicação pode ser entendida como uma instrução geral de aplicação administrativa aos casos idênticos, o que é revelado, a *contrário*, a partir dos despachos de não aplicação (“*Nichtanwendungserlasse*”) que são proferidos e publicados na Parte do I do “BStBl”, quando não se pretenda a aplicação da jurisprudência em causa para além do caso individual. Nestes casos, a par com o despacho de não aplicação, são publicadas as orientações administrativas que esclarecem o sentido que, para a administração, deve prevalecer. Segundo Roman Seer, “é certo que esta prática administrativa, tal como os regulamentos administrativos interpretativos de normas, não desenvolvem um efeito vinculativo externo perante os tribunais e os sujeitos passivos. No entanto, do princípio da igualdade na aplicação da lei (“*Rechtsanwendungsgleichheit*”) decorre, em princípio, uma proibição da autoridade administrativa se desviar do *Präjudizien* publicado, quando, no caso concreto, não existam especificidades que justifiquem uma avaliação administrativa divergente – v., sobre esta problemática, ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 250-254.

---

Entre nós, sendo pacífico o efeito interno que resulta das referidas orientações genéricas, constitui matéria mais controvertida a questão relativa ao seu eventual efeito externo. Em linha com a doutrina maioritária, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, p. 192, defendia que se tratam de “regulamentos internos que têm como destinatário apenas a administração, só esta lhes deve obediência, sendo, pois, obrigatórios apenas para os órgãos hierarquicamente situados abaixo do órgão autor dos mesmos”; conseqüentemente, seriam desprovidos de efeitos vinculativos para os particulares e para os tribunais. A taxatividade da argumentação de *Casalta Nabais*, parece esmorecer quando, tendo surgido dúvidas sobre o efeito desses instrumentos, considera que o tema merece maior reflexão em face da profunda modificação que se vem realizando “no quadro clássico da constituição fiscal, sobretudo em sede do princípio da legalidade fiscal, que viu o protagonismo parlamentar, ser objeto de visível atenuação” compensada por via da “concretização normativa protagonizada pela administração tributária” perante a “crescente abertura que as leis de imposto, por razões de praticabilidade, vêm adotando”. Neste quadro, a manutenção da qualificação como regulamentos internos, conduziria a uma degradação das garantias dos contribuintes porquanto impeditiva da sua impugnação autónoma. Por conseguinte, considera *Casalta Nabais*, não ser admissível uma visão “exclusivamente formal” que conduza à conclusão de que, “partindo do *nomen iuris* de tais regulamentos” se conclua, invariavelmente, que “não estamos perante normas jurídicas, mas face a orientações normativas que não produzem quaisquer efeitos autónomos face aos contribuintes. Bem pelo contrário, perante cada circular há que fazer, justamente, o percurso inverso, qual seja o de, face a cada uma delas, verificar se e em que medida as disposições nela contidas se limitam a interpretar e aplicar a lei ao imposto, ou se, como é mais frequente, completam ou desenvolvem a disciplina jurídica da lei deixada propositadamente por completar ou resolver. Esta dualização, parece entocar na distinção alemã entre os “*norminterpretierende Verwaltungsvorschriften*” vs. os “*ermessenslenkende Verwaltungsvorschriften*” e os “*Verwaltungsvorschriften zur Sachverhaltsermittlung*”. Relativamente aos primeiros, a posição maioritária é a de que esses regulamentos não produzem qualquer “*Bindungswirkung*” externo ainda que mediato: “a administração representa o primeiro intérprete das leis fiscais apenas em termos cronológicos, sem que lhe compita um primado interpretativo”, conseqüentemente “os regulamentos administrativos que interpretam normas possuem para o juiz o mesmo valor probatório ou vinculativo das meras posições dogmáticas”; já quanto aos segundos e aos terceiros, admite-se que os mesmos desenvolvam um efeito externo. A questão afigura-se mais problemática relativamente aos regulamentos administrativos que visam a determinação de factos e que abrange uma panóplia relativamente heterogénea de situações – *v.g.*, regulamentos de tipificação, tabelas de amortização, estimativas, avaliações, etc. – casos que não é fácil realizar a delimitação para com os regulamentos administrativos que interpretam normas. De acordo com *Roman Seer*, apenas nos casos em que é possível extrair dos termos expressos da lei material – sob a forma de uma “*Ermessensermächtigung*” – ou de forma concludente – por “*Auslegung*” –, uma decisão de que a norma que carece de preenchimento atribui à administração uma prerrogativa decisória (“*Entscheidungsprerogative*”), será possível concluir pela existência de um efeito vinculativo externo, tanto para os sujeitos passivos, como para os tribunais – cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 241-250. Para ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, pp. 731, não fazendo sentido a distinção entre “regulamentos ou circulares de interpretação e os de apreciação da situação da vida”, admite que, quando exista uma margem de livre tipificação administrativa, esta possa ser realizada através de circulares tipificantes cuja

---

função é a de esclarecer os conceitos utilizados na lei fiscal, considerando-as externamente vinculativas [p. 734], sob pena da sua substituição por um juízo do tribunal introduzir “um forte elemento de insegurança na tributação”. Mais recentemente, JOÃO TABORDA DA GAMA, *Tendo surgido dúvidas sobre o valor das circulares e outras orientações genéricas...*, pp. 157 e ss., considera as orientações genéricas o “*elephant in the room*” do moderno direito fiscal. Sob a sugestividade dessa imagem, o *Autor* refere que, hodiernamente, as orientações genéricas visam afetar o comportamento dos contribuintes, “o que conduz à sua consideração como normas regulamentares da administração fiscal, superando-se a oposição entre eficácia interna e eficácia externa”, para justificar essa conclusão *Taborda da Gama* refere que o “atual modelo de gestão tributária torna, totalmente, falacioso o argumento de que a eficácia das orientações há-de ser, sempre, interna ou, apenas, mediatamente, externa, podendo o contribuinte, sempre, impugnar o ato em que elas se materializem”. Tal resulta da configuração do sistema fiscal, largamente assente sobre a cobrança voluntária dos impostos e em que a devolução de tarefas aos contribuintes vai acompanhada do aumento da punição pelo seu incumprimento, concluindo o *Autor* que “[a] pretensão de afetação de comportamentos e a afetação de comportamentos com relevância tributária dos particulares pelas orientações genéricas são previstas e disciplinadas pelo ordenamento jurídico, que assim autoriza e legitima (ou confirma) a sua actual função regulamentar” [p. 215]. No que se refere à vinculatividade das “*public rulings*” no contexto internacional, CARLO ROMANO, *Advance Tax Rulings and Principles of Law - Towards a european tax rulings system?*, p. 139, ao estabelecer um paralelismo com as “*advance rulings*”, constata que, geralmente, apenas as autoridades fiscais resultam vinculadas pelo seu teor. Não obstante essa constatação, e porque, agora, interessa, sobretudo, considerar a realidade nacional, afigura-se que, no quadro legal vigente, *iure constituto*, as orientações genéricas não podem considerar-se como sendo vinculativas para os contribuintes e tribunais. Da Lei Geral Tributária resulta que as “orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos, ou instrumentos de natureza idêntica, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias” vinculam a *administração tributária*. A norma foi introduzida num contexto dogmático em que a maioria da doutrina e da jurisprudência dos tribunais superiores, Tribunal Constitucional incluído, não reconhecia o seu carácter vinculativo fora dos quadros da administração, pelo que, tendo o legislador pretendido alargar ou ampliar o âmbito dos efeitos das orientações genéricas dificilmente deixaria, de acordo com a presunção do legislador razoável, de ter deixado de lado esse efeito; por outro lado, a Lei Geral Tributária estabelece, também, o dever da administração tributária rever as suas orientações genéricas, atendendo à jurisprudência dos tribunais superiores, norma que, a considerar-se o efeito vinculativo externo das circulares de uniformização da interpretação e da aplicação das leis tributárias teria de ser objeto de uma interpretação revogatória, por carecer de sentido. O regime constante do artigo 55.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, não permite conclusão diferenciada: estabelece a entidade com competência para emitir as orientações genéricas, e a forma que as mesmas devem obedecer – *in casu*, circulares administrativas –, vinculando-se, apenas, a administração tributária às circulares que respeitem tais disposições relativas à sua criação; ao exposto acresce o dever de publicação, no prazo de 30 dias, das mesmas orientações, a qual é promovida por meios eletrónicos (artigo 59.º, n.ºs 3, *alínea b*), e 5, da LEI GERAL TRIBUTÁRIA). É certo que, no contextual atual em que se desenvolvem as relações tributárias e de *crise da legalidade* material, o executivo tende a ser chamado a desenvolver uma importante função complementar ao nível da densificação progressiva das normas tributárias, para a qual a nossa ordem jurídica dispõe já de instrumentos, tanto legislativos, como regulamentares, que podem assegurar o

Por fim, tendo-se reconhecido que o contrato administrativo constitui o “eixo em torno do qual gira a ação administrativa do Estado Cooperativo”, também ao nível da atuação da administração fiscal se vem verificando uma abertura para a existência de acordos, pactos, convênios, módulos consensuais e contratos<sup>403</sup>.

Não se dúvida que as matérias fiscais serão, sem dúvida, exemplos típicos de “matérias alérgicas à conformação contratual”<sup>404</sup>, mas, do mesmo passo, também, não pode obnubilar-se que esse específico âmbito dogmático vem sendo impregnado com *anti-histamínicos legais, administrativos e dogmáticos* que admitem, crescentemente, a mobilização do acordo como modo de atuação e de interação consensual entre a administração e os contribuintes, ao qual o ordenamento jurídico reconhece efeitos jurídicos.

Nas palavras de *Roman Seer*, “[d]ie Verständigung erweist sich in der täglichen Besteuerungspraxis seit jeher als ein Faktum”<sup>405</sup>.

---

cumprimento dessa intenção. Por outro lado, a publicação eletrônica das orientações genéricas, bem como das leis tributárias, sendo uma importante forma de divulgação do conteúdo das normas fiscais – e, nesse pormenor, há muito a melhorar para simplificar a comunicação com o contribuinte, que, não raras vezes se perde no labirinto informático do portal das finanças – não constitui argumento decisivo em sentido contrário ao que se expôs. Note-se que, também, se prevê a publicação das informações vinculativas e, como é consabido, as mesmas produzem efeito, apenas, no caso concreto e apenas existe uma autovinculação administrativa. Por fim, as razões de praticabilidade e de simplificação, constituindo fundamento para alicerçar determinadas soluções, como a tipificação, na senda do proposto por *Ana Paula Dourado*, não implicam uma cascata regulamentar de difícil articulação, que passe para atos normativos a complexidade que agora está na lei, uma vez que a simplificação legislativa não corresponde forçosamente à simplificação global do sistema jurídico-fiscal. *De lege ferenda*, porém, não se vê razões para que a lei possa, tendo em conta a especificidade do universo fiscal, estabelecer efeito diferente, admitindo, designadamente, como sucede na prática holandesa, a previsão de um momento de participação que permitisse aportar mais informação e maior legitimação à norma regulamentar.

<sup>403</sup> De momento, justifica-se a designação de “acordo” como “*Oberbegriff*” para designar a atuação consensual da administração sem a correlacionar automaticamente com uma determinada forma jurídica.

<sup>404</sup> JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, 614”, refere-se ao domínio fiscal a essa alergia relativamente à incidência do imposto ou à modificação dos elementos que conduzem à quantificação do montante a pagar, citando HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, pp. 361-363 e 385-386, onde o administrativista menciona um conjunto de normas que impõem a forma do ato administrativo, como sucede com a fixação dos impostos.

<sup>405</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 4.

Com efeito, não faltam, no procedimento tributário, exemplos de acordos estabelecidos entre a administração e os particulares, tendo como finalidade a prevenção, a montante, de litígios ou visando, a jusante, a pacificação da relação jurídica, resolvendo, por mútuo consentimento, incertezas jurídico-fáticas geradoras de dissidência e litígio entre os sujeitos interessados do fenómeno fiscal, comprovando que acordo de vontades não é, seguramente, *res inter alios acta* nas matérias da fiscalidade. Para além desses momentos procedimentais direccionados ao acordo, há, ainda, que contar com a existência de acordos não juridicamente vinculativos, informais, com base nos quais se estabelece ou dá vida a uma relação de confiança, sendo os mesmos considerados como instrumentos de *soft law*, mas que, ainda, assim, tendem a produzir efeitos *de facto* ou meramente *intencionais*, “ao nível da psicologia administrativa”, cristalizando-se mediatamente na ordem jurídica através de atos pacíficos da administração ou dos particulares, como ocorre, designadamente, no domínio da “*Enhanced relationship*”.

A forma como se resolvem os litígios é também uma das características da “*Co-operative compliance*”. Por outras palavras, a cooperação não opera apenas a “montante”, porquanto a *forma* como se põem termo às controvérsias, a jusante, não deixa de constituir uma projecção intencional do mesmo espírito de cooperação, dando-se preferência a uma “*alternative dispute resolution*” que não comprometa a materialidade das relações de confiança e que, ao mesmo tempo, não deixe protelar no tempo uma situação de incerteza. Como refere o estudo OCDE, a relação cooperativa não garante que não existam conflitos. Porém, no caso destes surgirem, uma abordagem cooperativa permitirá que as partes o resolvam da forma mais eficiente possível<sup>406</sup>. Obviamente que, no quadro de uma relação cooperativa existe uma menor probabilidade de litígios uma vez que a ideia de trabalhar em “*real time*”, “*on a daily basis*”, ou mesmo, “*in advance*”, num quadro onde estará tendencialmente ausente uma lógica de confronto e em que as partes se relacionam com base em princípios de normatividade procedural, aportará às decisões um

---

<sup>406</sup> OCDE, *Co-operative Compliance: A Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, pp. 51-52. Um dos ordenamentos a que o estudo OCDE dá particular destaque é o italiano, que será abordado no Capítulo II.



potencial de certeza prévia, para o qual contribuirá a matriz dialógica de base e não uma intervenção autoritária e soberana da administração com uma estrita intenção impositiva.

De um outro ângulo, pode observar-se que os sistemas consensuais-cooperativos de resolução *ex post* de conflitos não existem apenas no quadro de uma relação cooperativa institucionalizada. Trata-se, de resto, de uma tendência, que, desde os anos noventa do século passado ganhou particular expressividade em diversos ordenamentos jurídicos, ganhando agora uma nova tendência que passa por evitar a emergência do conflito ou permitir a sua resolução dialógica, ou até mediada, no âmbito dos procedimentos de inspeção. Esta dimensão de “antecipação ao conflito”, pode ser encarada na perspetiva de uma verdadeira estrutura dialógica dos procedimentos de decisão<sup>407</sup>.

Um dos países que desenvolveu uma “*litigation and settlement strategy*”, foi o Reino Unido<sup>408</sup>. O HMRC publicita relatórios anuais dando informação sobre o modo como resolve as controvérsias com os seus “*customers*”, fazendo gala em divulgar que a “a vasta maioria das controvérsias são resolvidas através de acordo, na sequência de conversas estabelecidas com os

---

<sup>407</sup> ANA MARIA JUAN LOZANO e CONSUELO FUSTER ASENCIO, *Buena administración tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*, pp. 7 e ss. referem essa “necessidade de potenciar a solução do conflito no âmbito do modelo de controlo tributário”. Para as Autoras, afigura-se necessária uma revisão do modelo de controlo que permita, prospectivamente, prevenir e evitar o aparecimento do conflito como resultado de uma nova dinâmica da relação jurídica, expressiva do enquadramento teórico do cumprimento cooperativo. Daí resultam avanços para um modelo de controlo coetâneo com a realização dos factos tributários”. Antes que essa pretensão possa tornar-se realidade, as autoras consideram ser necessário corrigir as disfuncionalidades já existentes no modelo de controlo de regularização retrospectiva”, que resultam da falta de aptidão, destes procedimentos para evitar que chegue a gerar-se um conflito ou para saná-lo nesse âmbito.

<sup>408</sup> Iremos considerar, mais tarde o ordenamento alemão e italiano como dois case studies nesta matéria. Um outro ordenamento, tipicamente chamado à colação neste domínio, é o norte americano que desde o início do milénio tem vindo a alargar as hipóteses de resolução “*Fast track*” das controvérsias. A tradição de resolução dos litígios, vem, no entanto, desde os tempos em que se estabeleceu o *Appeals Office*, em 1927, tendo o IRS “*embraced the value of resolving taxpayers disputes without litigation*” – v. GREGORY P. MATHEWS, *Using negotiation, mediation, and arbitration to resolve IRS – Taxpayers Disputes*, p. 713. Sobre as técnicas de *Fast track* e os demais meios de resolução de conflitos nos Estados Unidos da América, v., ainda, DAVID PARSLY, *The Internal Revenue Service and alternativa dispute resolution: Moving from Infancy to Legitimacy*, pp. 677.

contribuintes”, de acordo com o “*code of governance for resolving tax disputes*” e com o princípio “*resolution through collaboration*”, sendo que, “na minoria dos casos em que a abordagem colaborativa não conduz a uma solução, pode ser apropriado considerar o recurso a meios alternativos de resolução de conflitos”<sup>409</sup> Com efeito, pelos números que são apresentados nos “*Annual Reports*”, pode concluir-se que: em primeiro lugar, a forma como se concebe o “*decision-making*” é uma dimensão decisiva para a existência de filtros administrativos pré-contenciosos, bem sucedidos; em segundo lugar, mesmo quando não há acordo, existem meios alternativos de resolução de conflitos, pelo que o recurso aos tribunais acaba por constituir uma medida de *ultima ratio*.

Em suma, a administração cooperativa, como realidade fenomenológica, tende, hodiernamente, a impregnar não apenas o direito administrativo, mas, também, o direito fiscal. O horizonte de emergência dessa realidade não é diferenciado, contendendo com uma nova relação que se estabelece com a divisão e a repartição de responsabilidades entre os atores públicos e privados e, no contexto fiscal, é potenciada pelo *estado de necessidade* da administração fiscal que a leva a reformular uma estratégia unitária de *comando e controlo* autoritário e prepotente, procurando criar um novo suporte relacional inspirado em valores que potenciam a co-operação com os contribuintes e uma nova atitude de serviço visando o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Entre os instrumentos de atuação da administração fiscal cooperativa estão os acordos com os contribuintes celebrados, previamente, à realização dos factos ou no decurso do procedimento tributário, constituindo o reflexo de uma maneira diferenciada de conceber a participação dos sujeitos passivos e, sobretudo, de resolução dos conflitos através do consenso.

A lição da administração fiscal cooperativa constitui uma base sólida para enfrentar a admissibilidade e a necessidade dessa lógica de interação e de consenso entre a administração

---

<sup>409</sup> A “*Litigation Settlement Strategy*” remonta a 2007, data em que se adotou expressamente que o “HMRC, procurará resolver as controvérsias de modo não confrontacional (...) trabalhando colaborativamente com o contribuinte para as resolver de forma efetiva e eficiente para ambas as partes” – v. HMRC, *How we resolve tax disputes – Annual Report*, 2016, p. 6, e HMRC, *Code of governance for resolving tax disputes*, 2017.

e os contribuintes, constituindo o mote para considerar, com maior especificidade, os acordos no âmbito da determinação da matéria tributável dos impostos sobre o rendimento e, do mesmo passo, refletir sobre a sua (in)suficiência considerando não apenas os princípios modeladores da atuação administrativa, mas, também, a evolução registada em experiências além-fronteiras que já se orientam segundo o *cânone* da boa administração no que se refere ao relacionamento com o contribuinte.



## Capítulo II

### O acordo como *modus agendi* da administração fiscal

#### § 1 – Dogmática jurídico-constitucional dos acordos

1. Propedêutica básica
2. Legalidade
3. Igualdade
4. Administração

#### § 2 – A expansão dos acordos como modo de atuação administrativa: dois *case-studies*

1. Justificação
2. O ordenamento alemão
3. O ordenamento italiano

§ 1 – Dogmática jurídico-constitucional dos acordos

1. Propedêutica básica
2. Legalidade
3. Igualdade
4. Administração

*“Taxation without representation is tyranny”*

James Otis

### 1. Prepedêutica básica

Partindo da objetividade autárquica dos acordos no direito fiscal como realidade fenomenológica – os acordos estão aí –, eles são expressão de uma administração cooperativa que, cada vez mais, “renúncia a fazer valer imperativamente e unilateralmente os seus poderes e se aventura a cooperar com os particulares destinatários da aplicação concreta dos mesmos, ganhando, em contrapartida, uma colaboração ativa dos administrados com maiores benefícios do que a passiva e resignada, quando não eludida submissão”<sup>410</sup>.

Referindo-se a administração fiscal cooperativa a um contexto particular de *exercício* dos poderes públicos por parte de uma administração que se transforma numa “organização mais dialogante, mais aberta à participação e à negociação com os cidadãos, mais dúctil e menos autoritária”<sup>411</sup>, os *acordos* constituem, cada vez mais, um ponto de encontro de posições consensualizadas que, no direito fiscal, obedecem não só a uma lógica de *prevenção* da emergência de litígios, mas, também, a uma necessidade de resolução pacificada desses litígios, tendendo, neste caso, a surgir após a atuação da administração, em sede de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias. Não sendo possível, no rigor metodológico, separar questão de facto e questão de direito, por razões pragmáticas, pode cometer-se o pecado jurídico

---

<sup>410</sup> Cf. JUAN ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Las actas de la inspección de los tributos*, p. 398.

<sup>411</sup> Cf. MIGUEL SÁNCHEZ MÓRON, *La terminación convencional de los procedimientos administrativos*, p. 81.

de se fazer corresponder os acordos *preventivos* a questões que têm, essencialmente, a ver com a incerteza jurídica relativamente a uma conformação da realidade de facto que se leva pressuposta, enquanto que, nos acordos *sucessivos*, estará mais envolvida uma incerteza relativamente aos factos, procurando a administração, em ambos os casos, concretizar essas incertezas através de uma interação dialógica que permita estabelecer um consenso que tem, como efeito prático, uma mais eficiente atuação administrativa, a pacificação das relações entre a administração e o contribuinte, e a certeza e segurança jurídica que decorre de uma decisão incontrovertida, *recte*, incontrovertível por via de princípio.

Estes dois momentos polarizadores do acordo tributário tendem, porém, a evanescer-se numa relação cooperativa onde a “diluição do poder” dá lugar a uma “relação comunicativa”<sup>412</sup>, tanto ao nível dos instrumentos de fixação antecipada dos critérios administrativos, a montante, como no que se refere, a jusante, aos mecanismos intraprocedimentais de participação e diálogo quando a administração exerce a sua função de controlo e fiscalização. De forma particular, neste último caso, existe uma verdadeira “demanda pelo desenvolvimento de mecanismos que se insiram no desenrolar do próprio procedimento de inspeção, em articulação com os princípios do contraditório, da imparcialidade e da objetividade”, com o “objetivo básico de que surja um conflito ou que, estando este latente, o mesmo possa ser resolvido dentro do próprio procedimento em que nasceu”<sup>413</sup>.

No quadro de uma *boa administração tributária*, que pretenda exponenciar, por um lado, a *voluntary compliance*, aproximando a arrecadação da receita ao momento da verificação do facto tributário, e, por outro lado, reduzir as incertezas e a litigiosidade tributária, como um factor que influencia positivamente o investimento, o planeamento da atuação económica e a

---

<sup>412</sup> Aqui mobilizando o título do artigo de CANNIZZO CARLOTTA, *La partecipazione al procedimento amministrativo: diluizione del potere e relazione comunicativa*, p. 1.

<sup>413</sup> ANA MARIA JUAN LOZANO e CONSUELO FUSTER ASENCIO, *Buena administración tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*, p.10.



competitividade das empresas, o modo de exercício dos poderes públicos tem uma importância verdadeiramente decisiva e fundamental<sup>414</sup>.

Como verdadeiramente fundamental acaba por ser o quadro constitucional delimitador da atuação cooperativa e o espaço que, aí, se abre para relevar positivamente o *consenso* entre as partes e o acordo que o concretize na ordem jurídica.

Nessa medida, torna-se necessário considerar, criticamente, o princípio da legalidade, a partir do qual se constrói a obrigação fiscal como uma obrigação *ex lege* e não *ex voluntate*, o princípio da igualdade, como medida de tutela contra discriminações infundadas e como pilar da capacidade contributiva e, por fim, os princípios próprios da atividade administrativa, procurando, dentro desse triângulo constitucional, base habilitante para a admissibilidade dos acordos e base fundamentante para os erigir numa forma preferencial do agir administrativo em matéria fiscal.

Na verdade, a abertura do nosso sistema jurídico para formas permeadas de uma intenção vinculística bilateral não pode deixar de ser configurada de acordo com os pressupostos, previamente, assumidos perante os quais se tratou da emergência de uma relação, verdadeiramente, cooperativa entre os polos subjetivos da relação jurídica que propenda para a criação de ambiente catalisador de uma acrescida confiança no justo exercício do poder tributário e, concomitantemente, para a diminuição das relações de antagonismo e tensão protagonizadas pelos sujeitos destinatários da normatividade fiscal.

Não obstante esse *estado de necessidade*, a admissibilidade de uma definição consensual, acordada e pactuada, em termos reciprocamente vinculativos, da matéria tributável tem que ultrapassar alguns [pré-]juízos construídos, essencialmente, em torno do dogma “do carácter, rigorosamente, vinculado da atuação da administração tributária ao nível da determinação do *an* e do *quantum* do imposto”, do “fantasma” da indisponibilidade do crédito tributário, da obrigação tributária, da alegada violação dos princípios da igualdade e da

---

<sup>414</sup> ANA MARIA JUAN LOZANO e CONSUELO FUSTER ASENCIO, *Buena administración tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*, p.7.

capacidade contributiva, ou até da preterição de princípios relativos à atuação administrativa como o da imparcialidade ou o da boa administração.

Tratam-se de argumentos dogmáticos transversais aos diferentes ordenamentos jurídicos considerados e que, uma vez ultrapassada a visão do sujeito *meramente passivo* desprovido de direitos perante a administração, não têm constituído *ratio* convincente, suscetível de abalar a abertura, seja por via legislativa, seja pela própria *praxis* administrativa, de espaços procedimentais ordenados ao consenso e ao acordo entre o contribuinte e a administração, ainda que possa ser discutível a respetiva introdução e qualificação conceitual no domínio das *formas de atuação administrativa*, designadamente, se esses “acordos” constituem atos administrativos tributários ou em matéria tributária, contratos administrativos ou fiscais, ou, ainda, uma realidade diferenciada, um *tertium genus*, como, por exemplo, os “*moduli consensuali*” ou “*convenzionali*”, à moda italiana<sup>415</sup>. Concomitantemente, adianta-se, desde já, que os referidos pré-juízos não se afiguram decisivos para excluir, *de plano*, a possibilidade, constitucional e legal, de se ver consagrada a admissibilidade de existência de formas pactuadas de determinação da matéria tributável e, por decorrência, da obrigação de imposto, ainda que a qualificação dessas figuras exija mais apurada reflexão, como se torna compreensível após o breve excuro pela realidade além-fronteiras.

## 2. Dogmática jurídico-constitucional dos acordos: a legalidade

O princípio da legalidade constitui[u]m dos principais argumentos, tradicionalmente, mobilizados para recusar a admissibilidade dos acordos, no direito fiscal, especialmente, no que concerne à determinação da obrigação tributária principal ou à disquisição, consensualmente

---

<sup>415</sup> Considerando que a expressão utilizada por MASSIMO SEVERO GIANNINI, *Diritto amministrativo*, p. 423, para batizar, em Itália, os “*accordi procedurali*”, não deixou de encontrar refração no domínio do direito fiscal, como resulta, desde logo, da dissertação de MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziale nell’attuazione della norma tributaria*, p. XIII-XVII.

realizada, entre a administração e o contribuinte de alguns dos seus aspetos quantitativos parcialmente conformadores<sup>416</sup>. Consequentemente, constitui um *topos* de reflexão obrigatória, relativamente à prospeção da admissibilidade de acordos, pactos, convénios, entendimentos ou contratos no âmbito do direito fiscal e, bem assim, no que concerne à qualificação da sua natureza jurídica, matéria que, perante a previsão legislativa de diversas figuras ou momentos *de consenso*, tende a assumir maior complexidade, sobretudo quando equacionada no âmbito da chamada administração fiscal *vinculada* (“*gesetzlich gebunden*” *Steuerverwaltung*)<sup>417</sup>.

Pese, embora, a reconhecida *crise da legalidade*<sup>418</sup>, deve considerar-se, no âmbito de um Estado de direito democrático que a lei do parlamento constitui, como refere *Eberhard Schmidt-Aßmann*, “*der Angelpunkt der Gewaltenteilung*”, sintetizando “*die Gewährleistungsanliegen des*

---

<sup>416</sup> IÑAKI BILBAO ESTRADA, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria em la nueva Ley General Tributaria*, p. 165. FRANS VANISTENDAEL, *Legal Framework for taxation*, p. 18, menciona que, em alguns países, o princípio da legalidade deu origem a um outro princípio, nos termos do qual a administração não podia concluir acordos com os contribuintes que afetassem a sua carga fiscal, isto com base no entendimento de que quando a lei estipula um determinado imposto deve ser estritamente aplicada e a administração fiscal não tem poderes para acordar uma redução do montante de imposto com os contribuintes; noutros casos, o *Autor* refere que essa proibição decorre da ideia de que o imposto é matéria de “ordem pública”, o que confere à lei fiscal um *status* especial, semelhante à lei criminal. Entre nós, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, pp. 332 e 333, exemplifica essa posição ao considerar que “quando estejam em causa elementos essenciais dos impostos, como acontece com a determinação da matéria tributável, somos peremptórios ao afirmar que, por princípio, não deveria ser possível regulá-los através de meros contratos, sob pena de se violar o princípio da legalidade.

<sup>417</sup> Nesses termos, a título, meramente ilustrativo, cf., na Alemanha, ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 123 e ss., em Espanha, IÑAKI BILBAO ESTRADA, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria em la nueva Ley General Tributaria*, pp. 165 e ss., em Itália, MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, pp. 301 e ss e, entre nós, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais – Reflexões sobre a sua admissibilidade*, pp.215 e ss.

<sup>418</sup> EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p.184, não apenas reconhece a crise da lei, como observa que se trata, num âmbito mais amplo, de uma crítica ao sistema político, referindo como exemplos a “*Normenflut*” e a “*Harmonisierungsmängel*”, a “*flucht in die Generalklausen*”, a “*symbolische Gesetzgebung*”, entre outros sintomas. Entre nós, concretizando sobre os factores determinantes da “crise da legalidade estrita”, J.C. VIEIRA DE ANDRADE, *Lições de direito administrativo*, pp. 42-43.

*Rechtsstaats- und des Demokratieprinzips*<sup>419</sup>. Em conformidade, a lei não representa, apenas, um limite para a administração, mas, mais do que essa dimensão negativa decorrente do princípio da “*Vorrang des Gesetz*”, a lei constitui um *motor* da realização da função administrativa, cabendo à administração um *dever específico* de implementar e aplicar a lei<sup>420</sup>.

Em todo o caso, como se foi antecipando, o atual paradigma do Estado, e da administração, não só é compatível, como pode mesmo determinar, por motivos funcionais, intencionais ou estratégicos que uma determinada regulamentação legal seja provida de uma menor densidade normativa, fenómeno reconhecidamente aceite no âmbito do direito administrativo, onde o legislador, cada vez com maior frequência cria “normas abertas”, pelo que a administração pública está cada vez menos incumbida da realização de um efeito jurídico que deriva diretamente do enunciado da lei, sendo apenas “dirigida”, com maior ou menor amplitude pela lei (“*Gesetzesdirigierte Verwaltung*”). Nas palavras de *Pitschas*, “no Estado de direito atual a concretização do direito pela administração e particulares, com a crescente assistência da jurisprudência, assume um carácter constitutivo e desenvolvidor do direito”, o que constitui uma consequência do Estado cooperativo que apela a uma ideia de *collaborativen governance* – mas não a uma “*gesetzesfreien Verwaltung*” –, face ao grau “extremamente elevado de regulação” que atinge as atuais “sociedades altamente complexas”<sup>421</sup>,

Logicamente que, nas matérias reservadas ao legislador (“*Vorbehalt des Gesetzes*”), de acordo com um modelo constitucionalmente delineado, como sucede no domínio da Constituição da República Portuguesa, ou perante sua natureza, como sucede na Alemanha, com a orientação segundo a “*teoria da essencialidade*” (“*Wesentlichkeitestheorie*”)<sup>422</sup>, o grau de densidade

---

<sup>419</sup> EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p.183.

<sup>420</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 125, exemplifica essa realidade através dos deveres de liquidação e cobrança dos impostos que recaem sobre as administrações fiscais.

<sup>421</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 125, exemplifica essa realidade, através dos deveres de liquidação e cobrança dos impostos que recaem sobre as administrações fiscais.

<sup>422</sup> EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 190-192.

normativa terá que ser adequado à “função de garantia do Estado de direito e à função de legitimação democrática”, o que pressupõe a existência de um suficiente grau de precisão ou determinação material, que *Schmidt-Aßmann* designa de “*inhaltliche Aussagekraft des Gesetzes*”, encontrando-se “o legislador obrigado a regular por si mesmo os aspetos nucleares de um âmbito sujeito a reserva de lei”<sup>423</sup>.

Vertendo estas considerações para o âmbito do direito fiscal, tem-se por adequado considerar o sentido determinante do princípio da legalidade fiscal à luz dos desafios atuais da tributação, contextualizando-o, de modo crítico, face ao paradigma do Estado que se referiu e as exigências decorrentes de factores não despreciandos como sejam: a complexidade do universo regulatório, a globalização, a crescente tecnicidade das matérias, as exigências de praticabilidade do sistema, a eficiência administrativa, o espectro do planeamento fiscal agressivo e evasivo que toma as leis fiscais por normas desprovidas de *espírito*, etc...<sup>424</sup>

Entre as matérias sujeitas a reserva de lei, nos termos do artigo 165.º, n.º 1, alínea j), conjugado com o artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, encontra-se a criação dos impostos e a disciplina dos seus elementos essenciais, desdobrando-se essa reserva em duas dimensões fundamentais. Por um lado, traduz-se aí o princípio da reserva de lei formal, traduzida numa necessária intervenção da Assembleia da República ao nível das referidas matérias fiscais, seja essa uma “intervenção material”, concretizando a *lei do parlamento* a disciplina dos impostos, seja, por outro lado, uma “intervenção formal”, traduzida numa

---

<sup>423</sup> EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee. Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 194. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 127-128, refere que o “*Bundesverfassungsgericht*” orientou a teoria da essencialidade pela proteção dos direitos fundamentais, convocando-a, de forma flexível, tanto para a necessidade como para a densidade da regulamentação legal.

<sup>424</sup> Essa consideração atualizada do princípio da legalidade fiscal foi recentemente realizada, entre nós, por ANA PAULA DOURADO, *Separation of powers in tax law*, pp. 115 e ss. ID., *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, 2007 e JOSÉ CASALTA NABAIS, *O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação*, pp. 1057 e ss., retomando o Autor, as suas reflexões anteriores, deixadas nas obras, JOSÉ CASALTA NABAIS, *contratos fiscais – Reflexões sobre a sua admissibilidade*, pp.215 e ss., ID., *O dever fundamental de pagar impostos*, pp. 321 e ss..

autorização legislativa concedida nos termos do artigo 165.º, n.º 2, a qual não pode deixar de satisfazer os requisitos aí consignados, não podendo, pois, constituir um “cheque em branco” endossado ao Governo para exercício da competência legislativa. Por outro lado, dali decorre, igualmente, o princípio da reserva material ou conteudística da lei, designado, na senda da doutrina alemã de *princípio da tipicidade* (“*Tatbestandsmäßigkeit*”), do qual se infere a exigência de que o grau de densidade normativa disciplinador do conteúdo impositivo seja, particularmente, elevado, devendo conter “a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada”<sup>425</sup>.

Perante o sentido reservado pela *norma normarum* ao axiomático “*no taxation without representation*”<sup>426</sup>, perfilam-se, essencialmente, duas questões que devem ser abordadas

---

<sup>425</sup> Nestes termos, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação*, pp. 1057 e ss., retomando o Autor, as suas reflexões anteriores, deixadas nas obras, JOSÉ CASALTA NABAIS, *contratos fiscais – Reflexões sobre a sua admissibilidade*, pp. 221 e ss., ID., *O dever fundamental de pagar impostos*, pp. 352 e ss. Sobre o sentido desta dupla reserva, com particular destaque para o “*Tatbestandsmäßigkeit*”, ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, pp. 57 e ss., e especificamente sobre o princípio da tipicidade, pp. 225 e ss..

Note-se que, em Portugal, fala-se, com propriedade numa “governamentalização” dos impostos, seja a nível formal, concretizada através da transferência do poder fiscal para o governo no contexto da União Europeia e no quadro da harmonização fiscal comunitária; seja, ainda, a nível material, por ser o “governo e não o parlamento o suporte efetivo da generalidade da atual legislação fiscal”, como se comprova pelo facto de a generalidade dos códigos fiscais portugueses constarem de decretos-leis autorizados e não de leis em sentido formal. Entre as razões apontadas por *Casalta Nabais* para essa realidade, assume relevância particular o reconhecimento de que a complexidade técnica da legislação fiscal aconselha, de certa maneira, a contrabalançar o poder legislativo com o poder técnico do governo, adaptando a afirmação do Autor no seu *Dever fundamental de pagar impostos*, p. 332. Sobre esta questão, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação*, pp. 1079 e ss.. e ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, pp. 58-59.

<sup>426</sup> Note-se que, hodiernamente, a histórica relação entre *democracia* e *imposto* que está na base da fórmula do “*no taxation without representation*”, tem sido objeto de alguns estudos sociológicos – v. MICHAEL L. ROSS, *Does Taxation leads to Representation?*, pp. 3 e ss. e MICHAEL HERB, *No representation without taxation? Rents, development and democracy*, pp. 297 e ss. –, sendo, também, evidenciada a existência de uma efetiva “*representation without taxation*”, associada ao planeamento fiscal agressivo, à vulnerabilidade da legislação fiscal perante a influência de grupos económicos “poderosos”, e à inexistência de uma “*democratic accountability*” perante essa realidade – v. BLAIR BOWIE, DAN SMITH, RICHARD PHILIPS e STEVE WAMHOFF,

propedeuticamente, a qualquer reflexão sobre a admissibilidade dos acordos de determinação da matéria tributável. A saber, o sentido e o alcance da reserva de lei formal quanto às matérias que devem ser consideradas no âmbito dos “elementos essenciais” dos impostos; e, em segundo lugar, o grau de densidade normativa decorrente do *“Tatbestandsmäßigkeit”*, colocando-se aqui, designadamente, o problema da abertura, *ex constitutionis*, à existência de conceitos indeterminados e/ou discricionários que impliquem a existência de uma margem de concretização (*“Konkretisierungsspielraum”*), suscetível de ser preenchida, não apenas, por via de um ato unilateral, mas, também, por um acordo bilateral que aporte segurança jurídica e pacifique (*“der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens”*) a tensão, potencialmente, emergente na concreta relação jurídica fiscal<sup>427</sup>.

Quanto ao primeiro problema, refere Ana Paula Dourado que a incidência prevista no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, “tem de ser interpretada em sentido amplo, porque se a legalidade fiscal tem funções garantísticas, e se os impostos, mesmo que entendidos como deveres fundamentais, são limites imanentes ao direito de propriedade individual, então o alcance das funções da legalidade fiscal diz respeito a todos os elementos que contribuem para o cálculo do montante de imposto a pagar, ou à definição do *an* e do *quantum* dos impostos”<sup>428</sup>. É relativamente a estas dimensões que se ergue a *“barreira de proteção”* do

---

*Representation without taxation – Fortune 500 companies that spend big on lobbying and avoid taxes*, pp. 2 e, ss.

<sup>427</sup> Relativamente a esta questão em particular, v., por todos, o confronto realizado por ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 167 e ss., entre as dimensões *“Vorrang des Gesetzes und Inhalt der Verständigung im Bereich der ‘gesetzlich gebundenen’ Steuerverwaltung”*.

<sup>428</sup> ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, pp. 109-110. Também JOSÉ MANUEL CARDOSO DA COSTA, *O enquadramento constitucional dos impostos em Portugal*, pp. 409-410, ao delimitar a “incidência real” dos impostos, refere tratar-se “dos pressupostos de facto” ou do “facto gerador” do imposto e da respetiva “matéria tributável” ou “matéria colectável”, aspetos que estariam estreitamente relacionados com a *quantificação* do imposto. No entanto, o Autor, menciona, de seguida, o “entendimento tradicional da doutrina portuguesa” em distinguir entre definição e determinação da matéria tributável. No primeiro caso, estaria em causa a identificação da entidade económica sujeita a imposto, no outro, os métodos a adotar no cálculo e no estabelecimento do respetivo valor, o que constituiria um domínio fundamentalmente “instrumental”, “procedimental” e “adjetivo”, onde seria possível

princípio da legalidade fiscal, como referiu, desde cedo, *Casalta Nabais*, que construiu um conceito *amplo* de incidência, nele abarcando “todos os pressupostos de cuja conjugação resulte o nascimento da obrigação de imposto”, com determinada expressão quantitativa<sup>429</sup>.

Nesse sentido, pode afirmar-se que todos elementos relativos à quantificação do imposto – a base de *quantificação do imposto* (“*Steuerbemessungsgrundlage*”)<sup>430</sup> –, incluindo aí as normas que se referem aos métodos, elementos, dimensões ou critérios suscetíveis de serem mobilizados no *iter* da determinação da matéria tributável, devem ser considerados *elementos essenciais dos impostos*, estando, por isso, sujeitos ao princípio da reserva de lei formal, devendo o seu regime,

---

aligeirar a intensidade do princípio da legalidade. No entanto, *Cardoso da Costa* subscreveu o entendimento do Tribunal Constitucional – Acórdãos n.ºs 358/92 e 57/95 –, nos termos dos quais se entendeu que “as próprias normas sobre a “determinação” da matéria tributável “devem respeitar as específicas e estritas exigências do princípio da legalidade fiscal, quando o seu conteúdo e alcance transcender a pura esfera ‘processual’ e assumir já um carácter ‘material’ ou ‘substantivo’. A distinção entre “determinação em abstrato”, realizada por via legislativa, e “determinação em concreto” como “atividade interpretativa de caracterização do facto” ou “atividade probatória da sua descoberta e valoração”, na esteira de ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e natureza do acto tributário*, pp. 41 e ss., radicada no equívoco pressuposto metodológico de separação dos momentos de interpretação (em abstrato) e aplicação (interpretação em concreto) é rejeitada por *Ana Paula Dourado*, e, provavelmente, por todos aqueles que compreendam, como ensinou A. Castanheira Neves, a interpretação jurídica como momento de concreta e problemático-decisória realização do direito – v. A. CASTANHEIRA NEVES, *Metodologia jurídica – Problemas fundamentais*, pp. 142 e ss.. Em concreto, a citada Autora considera, em crítica ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 127/04, que tem por “esclarecedor sobre a indesejável separação entre o significado de determinação da ‘matéria coletável’ e respetiva quantificação” ser “desaconselhável definir as normas procedimentais ou processuais (...) como as ‘que apenas têm por escopo indicar os métodos ou os caminhos a percorrer com vista à determinação da matéria tributável e/ou do imposto”.

<sup>429</sup> A “barreira de proteção” do princípio da legalidade fiscal, relativamente ao “*an*” e ao “*quantum*”, é referida em JOSÉ CASALTA NABAIS, *contratos fiscais – Reflexões sobre a sua admissibilidade*, p. 120, n.º 345. Quanto ao conceito amplo de incidência, v. do mesmo Autor, *Jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal*, p. 270, *Id.*, *O dever fundamental de pagar impostos*, p. 362, e, *Id.* *Direito fiscal*, p. 141, onde refere que a lei deve abranger todas as normas relativas à incidência real ou objetiva, no plano *material, temporal, quantitativo e espacial*.

<sup>430</sup> Sobre a *Bemessungsgrundlage* como “*Maßstab steuerlicher Leistungsfähigkeit*”, v. KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, pp. 79 e ss., do capítulo “*Steuersystem und Steuerverfassungsrecht*”, agora da responsabilidade de *Johanna Hey*.



nos termos que for determinado pelo princípio da tipicidade, constar de Lei do Parlamento ou de Decreto-Lei autorizado <sup>431</sup>.

Estabelecido o âmbito formal da reserva de lei, importa agora analisar as exigências relativas ao grau de determinação das normas fiscais, chamando, então, à colação o princípio da tipicidade, sendo este um dos nódulos fundamentais em que importa colocar, mais do que a questão da admissibilidade dos acordos, o problema da sua eventual qualificação contratual, com as respetivas consequências ao nível do regime jurídico, porquanto a entender-se, com *Walter Heun*, que a *lei fiscal* deve ser, inequivocamente predeterminada, de modo a reduzir a administração a uma espécie “*Sklave des Gesetzes*”, que vive, apenas, sujeita “*aus dem Diktum des Gesetzgebers*” <sup>432</sup>, e é chamada a desenvolver uma atividade, meramente, cognitiva, desprovida, *qua tale*, de qualquer margem criativa ou concretizadora do direito, obviamente que estaria mais do que justificada a sua afirmação – “[*In seiner gesteigerten Form der Tatbestandmäßigkeit der Besteuerung schränke das Gesetzmäßigkeitsprinzip den Entscheidungsspielraum der Behörde somit derart ein, daß die Vertragsform weitgehend zu einer wertlosen Handlungsform degradiert werde*” <sup>433</sup> –, retirando, praticamente, todo o interesse ao objeto da reflexão aqui realizada.

---

<sup>431</sup> Estão, assim, abrangidas pela citada reserva, normas que, por exemplo, contenham os elementos de determinação do rendimento líquido, encargos dedutíveis, pressupostos e critérios de avaliação indireta, regime dos preços de transferência, regime de tributação de grupos de sociedades, etc... Em ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, p. 124, encontra-se uma lista exemplificativa mais exaustiva, para a qual se remete.

Também neste sentido, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação presuntiva do rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, p. 212, Por seu turno, Sérgio Vasques, *Manual de direito fiscal*, p. 284, apesar de referir, com propriedade, que “o sentido essencial da reserva de lei é o de guardar ao parlamento a decisão primária sobre os elementos do imposto que acarretem uma *operação efetiva* do contribuinte”, parece não incluir no domínio da incidência os aspetos quantitativos, que são, justamente, a par com a taxa, um dos factores determinantes do *quantum* do imposto.

<sup>432</sup> As expressões foram colhidas em ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 164 e 170 ss..

<sup>433</sup> WALTER HEUN, *Die Zulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge im Bereich der Kommunalabgaben – Zum Verbot des Vertrages als Handlungsform im Abgabenrecht*, pp. 1053 e ss. [1059], *apud* ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 164. Heun considera que a qualidade especial do direito fiscal,

Uma primeira observação que a matéria suscita no universo jurídico, para além, portanto, do estrito domínio das normas fiscais, prende-se com o reconhecimento da existência, jurídico-constitucionalmente ancorada no princípio do Estado de direito – mais precisamente, num seu sub-princípio constitutivo, *in casu*, o princípio da segurança jurídica relativamente a atos normativos –, do “*princípio da precisão e da determinabilidade das normas jurídicas*”, do qual pode inferir-se, como refere Gomes Canotilho, “*exigência de clareza*” e uma “*exigência de densidade suficiente na regulamentação legal*”, que seja suscetível de constituir, simultaneamente, o alicerce de posições juridicamente protegidas aos cidadãos, norma de atuação para a administração e norma suficiente de controlo ou *fiscalização* da legalidade<sup>434</sup>. A mesma orientação axiológica resulta expressa nas considerações de Eberhard Schmidt-Aßmann, particularmente dirigidas ao âmbito dogmático do direito administrativo, onde, também, aí, se considera que a lei só cumprirá a sua função de garantia do Estado de direito e a sua função de legitimação democrática, se as suas normas forem dotadas de um suficiente grau de determinação ou precisão (“*ein hinreichendes Maß an Bestimmtheit seiner Regelungen*”)<sup>435</sup>, sendo necessário

---

designadamente, por inexistência de uma proteção do princípio da proporcionalidade para uma tributação desproporcional, implica a afirmação de uma reserva de lei abrangente (“*umfassenden Parlamentsvorbehalt*”) e uma estrita e formal igualdade fiscal. Por isso, competia ao legislador regulamentar os requisitos da “*Steuereingriffsvoraussetzung*” de forma mais intensa do que noutras áreas jurídicas, pelo que a atribuição de uma margem de apreciação administrativa, seria puramente excecional. O Autor, embora considerasse que o direito fiscal seria, precisamente, um dos domínios onde os contratos de transação seriam vitais, considera-os inadmissíveis em face da existência de negociações entre o Estado e o cidadão que seriam incompatíveis com uma legalidade estrita. Em sentido idêntico, quanto às exigências de tipicidade fiscais, v. HANS-JÜRGEN PAPIER, *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip: zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriff*, pp. 76 e ss. e 161 e ss.

<sup>434</sup> Nestes termos, v. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito constitucional e teoria da constituição*, pp. 257 e 258.

<sup>435</sup> EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 192-193. O Autor, tratando das “*Bestimmtheitsanforderungen an verwaltungsrechtliche Gesetze*”, considera, sucessivamente, o problema da “clareza das normas” e a questão da determinação ou precisão material da lei, refletindo sobre o problema das normas “abertas”.

considerar o *tipo de programação normativa* desenhado legalmente (vg., leis de programação material, procedimental, organizacional, etc.).

Entrando no âmbito do direito fiscal, o problema do nível de exigência material-conteudística, quando à densidade normativa exigida no que concerne à matéria do tratamento dos elementos essenciais dos impostos, coloca-se com particular acuidade, tendo em conta tratar-se de um dos domínios clássicos da administração agressiva e ablativa, onde a “discrecionarietà administrativa”, tradicionalmente, se tinha por inexistente ou, quando muito, era remetida para uma dimensão, estritamente, “técnica”, ainda que esta, nas palavras de *Gomes Canotilho*, pudesse entender-se como “cavalo de tróia do arbítrio administrativo”<sup>436</sup>, a que a “declinação de competência” jurisdicional franqueava as portas, sem o devido controlo que lhe competiria realizar.

Nas palavras do “*Bundesverfassungsgericht*”, citadas por *Klaus Tipke*, as normas fiscais deviam determinadas ao ponto de o sujeito passivo poder calcular a carga fiscal delas resultante<sup>437</sup>.

Porém, no dealbar do século XXI, as exigências colocadas pelo “*Tatbestandsmäßigkeit*” não podiam deixar de ser reequacionadas, aceitando-se, perante uma consideração fenomenológica dos desafios fiscais, que “o próprio princípio da legalidade – no sentido em que a lei é critério de decisão – pode, por vezes, chegar a melhores resultados através do recurso a

---

<sup>436</sup> J. J. GOMES CANOTILHO, *Fidelidade à República ou fidelidade à Nato?*, pp. 196-197. Ver, ainda, a reflexão de ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, p. 520.

<sup>437</sup> KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, I, p. 138, menciona: “Speziell zum Steuerrecht hat des Bundesverfassungsgericht entschieden: Der Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit als Andruck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Abgabenwesens verlangt, daß steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, daß der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann”. Esta afirmação tem suporte na jurisprudência mencionada pelo Autor em nota de rodapé [n.º 80]. Note-se que o mesmo Tribunal, de acordo com jurisprudência citada por EBERHARD SCHMIDT-ARMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 194, não se eximia de advertir, compreensivelmente, para o perigo de uma conceção exagerada de acordo com a qual “eine Norm müsse in jeder Hinsicht absolute Gewißheit geben” – cf. a jurisprudência mencionada pelo Autor em nota de rodapé [n.º 80].

leis mais indeterminadas (...) do que a uma enumeração taxativa”<sup>438</sup>, ou seja, como refere *Ana Paula Dourado*, o carácter vago da lei não representa, forçosamente, “um défice para o Estado de Direito, desde que a lei seja capaz de orientar o comportamento dos seus destinatários, desde que a lei (e por conseguinte quem a aplica) reflecta as razões em que se devia ter baseado”<sup>439</sup>.

Nesse sentido, *Casalta Nabais*, desde cedo, relevou que as exigências de tipicidade, no sentido da exigência que “a lei contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada”, não podiam ser absolutizadas e que “à semelhança do que ocorre noutros domínios objecto de legalidade qualificada (como é o caso dos direitos fundamentais), não impede em absoluto que esse princípio, mormente por razões de praticabilidade em que sobressai a luta eficaz contra a evasão e fraude fiscais, utilize mesmo conceitos indeterminados ou se socorra mesmo da atribuição de discricionariedade à administração fiscal”. Para *Casalta Nabais*, são, essencialmente, razões de praticabilidade que estão na base de “numerosas hipóteses de

---

<sup>438</sup> V. MIGUEL REAL MENDES, *O princípio da legalidade fiscal como critério orientador da garantia dos contribuintes*, p. 499.

Em verdade, trata-se de uma proposição de há muito assumida por *Saldanha Sanches* – v. JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *A Segurança jurídica no Estado social de direito. Conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário*, pp. 275 e ss., onde, ao considerar a tensão entre a certeza e a segurança das normas fiscais com as normas constitucionais que determinam a generalidade e a igualdade no cumprimento das obrigações fiscais, considerava que, “perante o aparecimento de esquemas cada vez mais generalizados de evitação fiscal, é, sistematicamente, posta à prova a capacidade do legislador fiscal, para abranger na sua previsão todas as manifestações de capacidade contributiva que deverão, para a manutenção dos princípios fundamentais da justiça tributária, ser sujeitas a tributação” [p. 287], sendo que, “[n]este caso o que está em jogo é a incapacidade de um sistema que confia ao respeito da letra da lei a defesa da certeza e da segurança do direito de conseguir a aplicação da lei fiscal, quando as suas inevitáveis lacunas são objeto de exploração sistemática” [p.295]. A possibilidade de mobilização de conceitos indeterminados que envolvem uma margem de livre apreciação à administração fiscal, constituindo “instrumentos de consideração das circunstâncias concretas dos actos e dos problemas” revelam uma preocupação pela justiça material e pela igualdade, particularmente cara ao *Autor* que vê nessa “flexibilização do sistema, operada pela utilização de padrões jurídicos, sempre suscetíveis de pela via da interpretação-integração jurídicas de abrangerem novas circunstâncias, porventura imprevisíveis ao tempo da formulação da lei, que vem criar condições ótimas para a concretização dos encargos tributários ou de tributação, de acordo com o rendimento real” [pp. 296-297].

<sup>439</sup> ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, p. 515.

concessão de uma margem de livre decisão à administração fiscal, seja através da concessão de verdadeiras faculdades discricionárias, seja através da utilização de conceitos indeterminados (tipo ou *stricto sensu*), seja mesmo através da edição de preceitos mistos ou copulativos”<sup>440</sup>.

Mais recentemente, *Ana Paula Dourado* dedicou a sua dissertação de doutoramento ao tema do *Princípio da Legalidade Fiscal*, tratando em pormenor das questões da “*tipicidade*”, “*conceitos jurídicos indeterminados*” e “*margem de livre apreciação*”. A *Autora*, na sequência de trabalhos anteriores<sup>441</sup>, admite, igualmente, a existência de conceitos discricionários e conceitos indeterminados. Os primeiros conferem à administração uma “autorização para ponderar as circunstâncias do caso concreto, cabendo-lhe o juízo subjetivo de mérito, dentro dos limites da lei e do Direito”<sup>442</sup>, tratando-se de conceitos cuja qualificação ocorre por via metodológica, sem necessidade de recurso a argumentos funcionais relativos a distribuição de competências, em que a “última palavra” sobre a competência é da administração, “sem prejuízo do controlo judicial dos limites à discricionariedade”. Por outro lado, quanto aos conceitos indeterminados de natureza não discricionária, reconhece a existência de uma “liberdade de conformação” por parte do órgão que os aplica, ou seja, a existência de uma margem de livre apreciação que não postula, porém, um juízo administrativo de ponderação das circunstâncias do caso. Relativamente a estes conceitos indeterminados, *Ana Paula Dourado* formula oito proposições relativamente “à forma como os mesmos devem ser aplicados” e sobre a questão de saber “quem tem a última palavra”, partindo

---

<sup>440</sup> V. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação*, pp. 1071-1072.

<sup>441</sup> V.. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal na Constituição portuguesa*, pp. 429 e ss.

<sup>442</sup> V. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, p. 505. Note-se que a *Autora* afasta expressamente a definição da discricionariedade como “uma ponderação de interesses concorrentes”, tal como a define *Massimo Severo Giannini*, considerando-a imprestável para o direito fiscal, uma vez que “o interesse público prosseguido pelas normas fiscais é sempre o mesmo (o de arrecadar receitas) e não pode ser esse o interesse prosseguido na aplicação dos conceitos discricionários sob pena de se porem em risco os direitos e garantias dos sujeitos passivos”. Aderimos a esta posição.

nessa analítica de argumentos jurídico-funcionais<sup>443</sup>, concluindo a sua dissertação com a defesa de uma “aplicação tipificante” das leis fiscais, face ao “estado de necessidade” da administração fiscal, ao princípio da praticabilidade e à margem de livre apreciação.

Ambos os *Autores* convergem, assim, na admissibilidade de conceitos indeterminados e de conceitos discricionários como meios de atenuação da *tipicidade* no confronto com outras exigências constitucionais e com a *realidade administrativa* de um direito fiscal *de massas*, divergindo, porém, no enquadramento realizado quanto aos conceitos indeterminados<sup>444</sup>, e no tratamento dado ao modo como deve ser colmatada a “margem de livre apreciação” deixada em aberto pela lei, na medida em que o Mestre de Coimbra, ainda que admita a tipificação por via

---

<sup>443</sup> V. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, pp. 506 e ss.. Pela sua importância, transcreve-se o essencial das referidas proposições discursoras: em primeiro lugar, os conceitos indeterminados conferem um maior ou menor espaço de livre apreciação consoante o seu grau de indeterminação; segundo, pode ser conveniente a sua concretização tipificante devido aos princípios da legalidade, da igualdade e da praticabilidade, no quadro de um direito fiscal de massas; terceiro, a aplicação de conceitos indeterminados implica ponderações que são realizadas, em primeiro lugar, por Governo e administração, pelo que a eventual substituição por um juízo do tribunal deve assentar em argumentos jurídico-funcionais, distinguindo, nesse caso, entre questões que possam convocar uma dúvida entre “sim ou não” quanto ao objeto do imposto e ao sujeito passivo, cuja competência final é do juiz, não se colocando uma questão de margem de livre apreciação normativa, contrariamente, em matéria de quantificação e determinação da matéria tributável, os referidos princípios justificam uma margem de apreciação administrativa orientada pelo caso típico e que no quadro de uma “interpretação defensável” pode ser sindicado pelos tribunais apenas quanto aos limites externos e internos da margem de livre apreciação administrativa; quarto, considerando a especificidade do direito fiscal e os princípios da legalidade, da calculabilidade e da previsibilidade, o Governo-legislador e a administração têm um dever de proceder à concretização dos conceitos indeterminados por decreto-lei ou regulamento através do recurso aos casos típicos; quinto, a capacidade contributiva e a praticabilidade postulam uma excecionalidade dos conceitos discricionários; sexto, os tribunais devem respeitar a tipificação realizada sempre que a mesma seja defensável; sétimo, aceita-se que o tribunal possa substituir uma ponderação administrativa do caso individual por uma consideração dos casos típicos; oitavo, a tipificação realizada pelos tribunais deve considerar-se tendencialmente subsidiária, considerando-se que o Governo e a administração estão em melhor posição para completar as leis relativas à quantificação e determinação da matéria tributável.

<sup>444</sup> V. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O direito fundamental de pagar impostos*, p. 378, n.<sup>1a</sup> 571.

administrativa, exige a existência de uma habilitação legal expressa que apenas deve ser concedida relativamente a situações verdadeiramente excepcionais<sup>445</sup>.

Com efeito o ritmo acelerado das transformações económicas e do surgimento de novas formas de bens, rendimentos e riqueza e a complexificação da vida de relação económico-financeira entre os diversos agentes postularam, deste modo, a necessidade de os critérios de tributação, com especial relevo para as normas de incidência e de determinação da matéria tributável, passarem a ser definidas, em termos, variavelmente, elásticos e omnicompreensivos, de jeito a que o princípio da igualdade não perdesse a sua natureza de referencial de justificação da exigência do imposto. Por isso se alargou o âmbito impositivo das normas de tributação, através da utilização, na construção dos respetivos tipos tributários, de conceitos em cujo âmbito de vinculatividade pudessem caber todas as situações económico-financeiras que, em função do princípio da igualdade, justificassem a exigência do imposto, tanto mais que algumas delas, difícil ou impossivelmente, poderiam ser abstratamente antecipadas, atenta a limitada capacidade da previsão humana do legislador e a imprevisibilidade da evolução económico-financeira, ao tempo de edição da norma.

A utilização de conceitos indeterminados converteu-se, deste jeito, numa necessidade legiferante inarredável, para, tendo em vista o cumprimento das concretas opções político-tributárias, assumidas pelo legislador democrático competente na conformação jurídica dos tipos tributários, se poder continuar a fundar, axiologicamente, o imposto no princípio da igualdade. Balizado pelo mesmo objetivo e sob a pressão das mesmas razões de imprevisibilidade dos termos concretizadoras das novas realidades, elegidas como fonte de tributação, e da celeridade na construção da sua resposta normativa, viu-se o legislador, igualmente, forçado a ter de repartir, por outros órgãos constitucionais, a competência para a edição de certas normas tributárias, de segundo grau, cuja operacionalidade, dentro do figurino do concreto tipo tributário, se pode repercutir na determinação do montante do concreto imposto. Assim, partindo-se do princípio de que o rendimento tributável dos impostos é, enquanto elemento do imposto, juridicamente,

---

<sup>445</sup> V. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O direito fundamental de pagar impostos*, pp. 375 e ss., esp.<sup>te</sup> 377.

modelado, de acordo com os pressupostos condensados no respetivo tipo tributário, uma realidade de natureza normativa que não tem de se equivaler, necessariamente, ao rendimento empírico, passou a admitir-se que o Governo pudesse intervir na configuração normativa de alguns elementos repercutíveis na determinação, em concreto, da matéria tributável, como a definição do âmbito das reintegrações e provisões, pela sua eliminável associação ao modo de evolução da atividade económica, em certos contextos, e bem, ainda, a concretizar o âmbito de aplicação dos benefícios fiscais justificados por razões extrafiscais ou até fiscais, para cuja perceção estaria melhor posicionado. Nesta senda – e, sempre, por via da necessidade imperiosa de reagir a imprevisíveis oscilações dos mercados dos bens mais expostos à variabilidade e condições do comércio jurídico, com reflexo na formação do rendimento tributável, como acontece no domínio dos produtos petrolíferos; para salvaguardar direitos constitucionais, como os direitos reclamados pela autonomia das autarquias locais, ou para surpreender o fluxo de rendimentos gerados dentro da, cada vez maior, complexificação das operações económico-financeiras realizadas entre empresas associadas, sediadas no mesmo ou até em diferente território fiscal – abriu-se o caminho para que o princípio da legalidade tributária se pudesse considerar satisfeito mediante, apenas, a indicação dos factores que permitam expressar o limite permitido dos sentidos jurídicos que os preceitos tradutores dos elementos essenciais dos impostos encarnam e nos quais se acham traduzidas as opções políticas tomadas pelo legislador, constitucionalmente competente, a quando da conformação das normas definidoras dos tipos tributários. Mas, a mobilização dos conceitos indeterminados, na conformação das normas de incidência e de determinação da matéria tributável, constituiu-se, também, com uma incontornável necessidade de permitir a reação contra a evasão e fraude fiscais, possibilitando dar uma tradução prática ao princípio da igualdade, na tributação, permitindo, em alguma medida, atingir os desvios extraídos, quer da indeterminação das normas de incidência, quer dos comportamentos desviantes de alguns contribuintes, tudo justificando a criação do sistema de determinação indireta da matéria tributável e da adoção dos preços de transferências, que se analisará *infra*.



Por outro lado, há que aceitar, igualmente, o juízo de *Eberhard Schmidt-Aßmann*, quando este afirma que não se pode compreender, corretamente, a ideia de vinculação à lei, quando se cai no erro de considerar que qualquer forma de atenuação da determinação legal representa um défice na perspetiva do Estado de direito e que a decisão legislativa de caso único (*“die legislatorische Einzelfallentscheidung”*), como grau supremo de determinação legal, não corresponde a um *“Idealvostellung”*, antes pelo contrário, porquanto a existência de *leis abertas* (*“Offenheit des Gesetzes”*) pode ser compreendida como um meio necessário para fornecer à administração a necessária flexibilidade e capacidade de inovação (*“Flexibilität und Innovationsfähigkeit”*) para lidar com os complexos desenvolvimentos a nível técnico e económico.

Para este *Autor*, as exigências de determinação legal, na ausência de disposições constitucionais específicas, devem ser ponderadas, tendo como referência as características objetivas da matéria em causa, os direitos implicados e as possibilidades oferecidas pelos procedimentos de concretização *infra* legal do conteúdo da lei. Mesmo quando estão em causa *direitos fundamentais*, *Schmidt-Aßmann* considera inadequada a fórmula que reclama uma elevação *automática* da densidade normativa em função da intensidade da intervenção administrativa na medida em que a complexidade das matérias, face ao rápido desenvolvimento das condições de vida, pode ditar o emprego de estruturas normativas cujo grau de determinação seja inferior ao que *a priori* seria reclamado pela natureza da matéria<sup>446</sup>.

Em todo o caso, e este é um dos aspetos estruturais do discurso de *Schmidt-Aßmann*, o grau de determinação da lei é, também, determinado pelo tipo e pela estrutura dos procedimentos mobilizados para transformar ou trabalhar essa indeterminação: se esses procedimentos oferecem garantia de que o processo de concretização se faça de maneira, particularmente, cuidadosa e neutral, relativamente aos interesses em causa, a indeterminação da lei será mais tolerável. Um

---

<sup>446</sup> EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 197, refere ainda, no entanto, que se no âmbito em causa for sendo gerado um conhecimento, experiencialmente fundado, que permite a *redução* da incerteza legislativa, então, a norma deve ser progressivamente concretizada e melhorada no que se refere à sua densidade normativa.

dos casos em que esse juízo pode ocorrer é, precisamente, aquele em que a lei é tipicamente projetada para uma implementação através de formas consensuais e de consenso (“*in konsensualer Form*”)<sup>447</sup>.

No domínio fiscal, dada por assente, como realidade incontornável, que a lei não pode dispensar, à luz de outros valores ou princípios constitucionalmente relevantes e face à realidade administrativa, a existência de *conceitos indeterminados e discricionariedade*, não poderão deixar de ser equacionadas as necessárias formas de *organização e procedimento* que tornem concretamente suportável a sua aplicação, *principaliter* quando a *administração* se oriente mais

---

<sup>447</sup> EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, pp. 194-198. Em relação à questão *procedimental*, como já se referiu, anteriormente, o *Autor*, combinando o tema da *participação* com a matéria do *consenso*, é, particularmente, sensível à determinação das causas relacionadas com as “*Schwachstellen des Verfahrens zu Akzeptanzmängeln*”, designadamente, com a “opacidade na estrutura da decisão” ou com a “previsível ou real falta de neutralidade administrativa” em função de um dissenso relativamente aos interesses em causa, como, geralmente, ocorre no âmbito tributário – acrescente-se –, perante as quais pode configurar-se necessário que a administração adote uma postura de maior informação e diálogo e, inclusivamente, o recurso a “mediadores externos” que possam contribuir para uma solução pacificadora quando o discurso das partes seja estruturalmente divergente ou antagónico. No mesmo sentido, MARIANO BACIGALUPO, *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y limites constitucionales de su atribución)*, p. 233, refere que o défice de programação/control, para além de dever encontrar-se “*funcionalmente justificado*”, carece, também, de ser “*organizativa e procedimentalmente compensado*”. O *Autor* faz constar da n.<sup>1a</sup> 41, uma extensa lista bibliográfica sobre a função compensatória das garantias organizativas e processuais para a qual se remete, para lá das referências já realizadas.

Também J. L. SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA, *Audição-Participação-Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, p. 286, relacionam a indeterminação da lei com a abertura de espaços dialógicos que permitam a consensualização do ato tributário. Referem que “[s]e contudo, aceitarmos a vinculação da administração ao sentido e fim da lei e, portanto, ao Direito, poderemos em grande medida, estender ao direito fiscal, a constatação da relativa indeterminação da lei, que costuma ser utilizada para justificar a audição do particular no direito administrativo, em especial se ultrapassarmos o dogma segundo o qual a estrita vinculação da Administração à lei não permite que a lei fiscal possa conter uma habilitação para o exercício de poderes discricionários ou uma qualquer margem de decisão. Na verdade, é a existência de abertura normativa que cria um espaço jurídico para a produção de actos tributários não segundo a lógica tradicional da atividade unilateral soberana, mas sim utilizando uma metodologia que leva à produção administrativa de actos num espaço suscetível de diferentes concretizações, permitindo por isso uma produção consensual e bilateral do acto tributário, hoje admitida sem reservas no nosso ordenamento”

pelo “Befehlen-können” - “Gehorchen-müssen” do que pelo “Fordern-dürfen”-“Leisten-sollen” – recordando a reflexão de Hensel – e os tribunais insistam numa “auto-suspensão de juízos” – nas palavras de *Canotilho* –, ao modo de um *non liquet* relativamente a “matérias de direito”.

Esta dimensão é, particularmente, importante ao nível do “desenho” das normas fiscais, mormente, quando se começa a refletir sobre a pertinência de uma “*principles-based legislation*”, em reação a uma “*ever-increasing spiral of detailed tax legislation, and its attendant lack of certainty*” que, apenas, poderia ser resolvida através de uma abordagem, inteiramente, inovadora de “*purposive drafting*” ou “*principles-based drafting*” das normas, que ultrapassasse a complexidade inerente às disposições gerais ou especiais com finalidade anti-abuso<sup>448</sup>,

---

<sup>448</sup> JUDITH FREEDMAN, GEOFFREY LOOMER e JOHN VELA, *Alternative approaches to tax risk and tax avoidance: analysis of a face-to-face corporate survey*, p. 26, referem-se a essa realidade tendo em consideração o reconhecimento, por parte de alguns autores, das “*failures of prescriptive legislation*” e das normas anti-abuso. No Reino Unido, o *Her Majesty Treasury* e o *Her Majesty Revenue and Customs*, publicaram, em 2008, o relatório *Principles based approach to financial products avoidance*, em que se refletiu sobre a “[p]rinciples-based legislation as a means of tackling tax avoidance involving disguised interest (corporation tax) and transfers of income streams (corporation tax and income tax)”, através de um instrumento que permitisse realizar os objetivos de simplicidade, certeza e proteção da receita fiscal. JUDITH FREEDMAN, GEOFFREY LOOMER e JOHN VELA, *Alternative approaches to tax risk and tax avoidance: analysis of a face-to-face corporate survey*, pp. 27 e ss., mencionam as reações a essa abordagem junto dos representantes de 30 grupos empresariais, registando comentários positivos sobre uma “nova abordagem legislativa”, ainda que os entrevistados tivessem mostrado preocupação com a “necessidade de certeza e a apreciação à luz da perspetiva comercial da empresa”. Mais concretamente, salientou-se que um sistema “*principles-based*”, sem existência de um conhecimento profundo da realidade empresarial, designadamente a nível internacional e sem uma alteração “cultural” da administração no sentido de reforçar a confiança na sua atuação, o sistema não seria exequível. “*Without improving such trust it will be very difficult to gain acceptance of a principles-based system, which evidently relies on administrative discretion to a greater extent than a system of prescriptive rules*” [p. 31]. Uma conclusão importante que se extrai do estudo mencionado prende-se com a relação entre a administração e o contribuinte e o “tipo” de legislação, considerando-se que “*a relationship based on trust is thus clearly a necessary condition for the successful adoption of certain types of legislation*” [p. 32].

O lema subjacente a estas abordagens parece ser o de “*less chaos, more uncertainty*”, de modo a evitar a complexidade legislativa e uma abordagem judicial de “*black-letter*” que dá prevalência à letra da lei, em detrimento da sua finalidade – cf. DAVID PICKUP, *In relation to general Anti-avoidance provisions: A comparative study of the legal frameworks used by different countries to protect their tax revenues*, pp. 9-12.

RICHARD KREVER, *Plain english drafting, purposive drafting, principle-based drafting: Does any of it matter?*, pp. 189 e ss., menciona que a mais recente proposta para evitar o problema da complexidade da

mobilizando “estrategicamente a incerteza da lei fiscal como mais um instrumento do arsenal da *tax compliance*”<sup>449</sup>.

Com efeito, a assunção de um *estado de necessidade* – que, para *Isensee*, justificava, inclusivamente, a atribuição de “*competências de emergência*” à administração (*Notkompetenz*), como uma “*ilegalidade útil*” (“*brauchbaren Illegalität*”) <sup>450</sup> –, passível de determinar o recurso a

---

legislação fiscal é a utilização de “*principles-based drafting*”. Esta perspetiva estrutura a legislação em forma de pirâmide, começando pelos princípios fundamentais e excluindo, sucessivamente, exceções às regras, oferecendo maior simplificação do que a solução do “*purposive drafting*”, que enfrenta, sobretudo, para o autor, o problema da sua aplicação ao nível dos tribunais na apreensão da teleologia da norma.

<sup>449</sup> V. LEIGH OSOSFSKY, *The case against strategic tax law uncertainty*, pp. 489 e ss.. No contexto do artigo citado, a incerteza estratégica da lei fiscal, significa: “*strategically withholding tax law guidance, so that taxpayers have less certainty regarding their tax liability*”. Essa incerteza, para alguns autores – v.g., SUZANNE SCOTCHMER e JOEL SLEMROD, *Randomness in tax enforcement*, pp. 17-32, DAVID A. WEISBACH, *Ten truths about tax shelters*, pp. 1-34 – conduziria a que os contribuintes declarassem um valor maior de imposto a pagar de modo a minimizar eventuais riscos, sobretudo, quando essa incerteza gerasse a convicção de que a atividade inspetiva aumentaria nesse cenário. *Leigh Ososfsky*, avança três razões principais contra esse entendimento: em primeiro lugar, refere que a incerteza estratégica pode conduzir a uma perceção de ambiguidade e não de risco relativamente às matérias fiscais, podendo levar a uma maior *agressividade* dos contribuintes que tornaria duvidoso o efeito prático esperado; em segundo lugar, sustenta que a probabilidade de aplicação de sanções pecuniárias diminui à medida que cresce a incerteza fiscal; em terceiro lugar, refere que os contribuintes não têm fortes razões “táticas” para aumentar o rendimento declarado em resposta a uma situação de incerteza, podendo, ao invés, ter incentivos opostos, levando-os a recorrer a aconselhamento fiscal especializado em reduzir a carga fiscal declarada. Assim, com base nessas três razões que são desenvolvidas ao longo do seu artigo, *Ososfsky* acaba por concluir: “*Relying on strategic uncertainty as a tax compliance tool would be misguided, given the realities of tax compliance framework*” [p. 538].

<sup>450</sup> V. JOSEFF ISENSEE, *Die typisierende Verwaltung*, pp. 171 e ss., seguindo, aqui, a citação de ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 229. Este último, repudia, terminantemente, a referida posição, que considera exarcebada, que desresponsabilizaria o legislador pelas insuficiências da administração e pela normação do direito fiscal adequado às necessidades práticas. Perante esse quadro de “*necessidade*”, a administração tem adotado uma “*aplicação moderada da lei*” (“*maßvollen Gesetzesvollzug*”), contando, entre os seu *instrumentarium* com o “*tatsächliche Verständigung*”. *Seer* refere, neste âmbito, a portaria de aplicação da *Abgabenordnung*, de 24 de setembro de 1987, onde se escreveu que “apesar do princípio da legalidade (...), as decisões das autoridades fiscais podem incluir equações equiparáveis no resultado a considerações de oportunidade (...). Relativamente às exigências a colocar ao dever de esclarecimento da autoridade fiscal, desempenha um papel a questão de o esclarecimento exigir um dispêndio de tempo já não sustentável. A referência, aqui, pode ser a relação entre dispêndio de trabalho previsível e o sucesso fiscal. Os serviços de finanças podem levar em conta até que ponto seriam oneradas por um processo nos tribunais fiscais ao não deferir e ir ao encontro da pretensão do sujeito passivo, no caso das dúvidas de facto ou direito, decidindo em

soluções mais abertas de regulamentação fiscal, ao jeito do pregão de “*less chaos, more uncertainty*”, e de colocar nas mãos da administração largos poderes de conformação<sup>451</sup>, que podem importar uma “*judicial castration*”<sup>452</sup>, não deve deixar de lado a realidade que Canotilho designa de “*exigências de normatividade processual no direito fiscal*” e uma interação cooperativa que capaz de dotar a administração e os contribuintes dos instrumentos de diálogo, contraditório e consenso, com recurso, precisamente, a essa “*normatividade procedural*”, aglutinadora de informação, comunicação e consenso<sup>453</sup>.

Trata-se, aí, de uma exigência verdadeiramente fundamental para o desenho de uma relação funcional em que exista transparência, a possibilidade de trabalhar em tempo real e uma perceção da realidade comercial, para além da lógica do “*nós contra eles*”, sob pena de, na falta de certeza legal, “a interpretação da lei num caso novo correr sistematicamente contra o contribuinte” e de se “petrificarem os modelos de negócio”, “onde qualquer situação ‘nova’ teria

---

seu desfavor. Nos casos em que a determinação e esclarecimento dos factos se afigura dificultado, a efetividade da tributação (“*Effektivität der Besteuerung*”) e a paz jurídica (“*Rechtfrieden*”) pode ser servida se os intervenientes chegarem a um acordo quanto a factos determinados e ao seu tratamento material específico”.

<sup>451</sup> V. CHRIS EVANS, *The battle continues: Recent Australian experience with statutory avoidance and disclosure rules*, p. 40, cita Maurice Cashmere a propósito de uma regulamentação australiana que “*is drafted so widely as to be capable of enabling the Commissioner of taxation to annihilate any transaction which provides a tax advantage*”.

<sup>452</sup> V. DAVID PICKUP, *In relation to general Anti-avoidance provisions: A comparative study of the legal frameworks used by diferente countries to protect their tax revenues*, pp. 9 e ss. e CHRIS EVANS, *The battle continues: Recent Australian experience with statutory avoidance and disclosure rules*, p. 39.

<sup>453</sup> J.J. GOMES CANOTILHO, *Cláusulas de rigor e direito constitucional*, p. 89, concretiza que não pode existir, hoje, qualquer admiração perante o “relativo consenso quanto à indispensabilidade da reintegração procedural nas decisões administrativo-fiscais. Embora a determinação dos pressupostos de facto seja uma tarefa da administração, isso não significa que não possa haver *direitos mesmo deveres de participação* e como elemento *cooperativo* do procedimento administrativo fiscal”, o que se configura, particularmente, relevante “nos procedimentos complexos, como são os procedimentos fiscais, em sede de análise dos custos de transferência e dos limites do planeamento, fiscal, exig[indo-se] um *procedimento generativo de ciência e de conhecimento*, indispensável à racionalidade da decisão e ao exercício eficiente, efetivo e justo das tarefas tributárias e fiscais pela administração pública. As exigências procedurais do ‘direito que aprende’ e da ‘capacidade de aprendizagem da administração’ recortam-se como dimensões incontornáveis de uma administração assente na informação e no conhecimento”.

de ser justificada à luz da intenção original da lei”<sup>454</sup>. Não se estranha, por isso, que a maior abertura da lei seja equacionada perante um contexto relacional em que se pretenda cultivar um ambiente de *confiança recíproca*, através de uma interação cooperativa que permita uma rápida resolução de controvérsias, a existência de transparência e certeza, etc. Só nesse contexto, poderá, então, colocar-se a questão: “if we have moved on from a debate about where to draw the line, to a more rewarding way forward based on trust, risk assessment, transparency, and certainty, is there still a need to establish more common ground on what is ‘unacceptable’?”<sup>455</sup>

---

<sup>454</sup> Nestes termos, WOLFGANG SCHÖN, *Statutory and disclosure rules in Germany*, pp. 47 e ss. [p. 53]. O Autor refere-se ao debate, na Alemanha, entre duas correntes dogmáticas: uma no sentido de uma aplicação estrita da lei, destacando a certeza na sua aplicação por parte da administração e dos tribunais; enquanto que a outra pretende reforçar a ideia de um tratamento equitativo dos contribuintes e a sua tributação de acordo com a capacidade contributiva. Segundo Schön, “enquanto que o primeiro grupo acredita que não existe tributação sem que o legislador o tenha dito, expressamente; o segundo coloca a equidade em primeiro lugar e aceita, largamente, que a finalidade da lei pode ser estendida de uma forma que não podia ser facilmente antevista pelo contribuinte” [p. 49].

<sup>455</sup> A questão é formulada por JUDITH FREEDMAN, GEOFFREY LOOMER e JOHN VELLA, *Moving beyond avoidance? Tax risk and the relationship between large business and HMRC*, pp. 81 e ss. [p. 82]. Note-se que o artigo se encontra publicado no livro editado por JUDITH FREEMAN (ed.), *Beyond boundaries – Developing approaches to tax avoidance and task risk management*, 2008, onde parte substancial é, especificamente, dedicada ao relacionamento entre a administração e os contribuintes. Curiosamente, no último capítulo “Directions for the future”, os vários textos focam-se de maneira especial na necessidade de potenciar uma administração cooperativa, revendo o paradigma do “command-and-control” autoritário e de intervenção sucessiva. Assim, DAVE HARTNETT, *Boundaries, behaviour and relationships: The future*, pp. 179 e ss., refere que as palavras chave da administração fiscal inglesa na promoção de novos comportamentos são: “abertura, transparência, cooperação e proporcionalidade” [p.181]; LOUGHLIN HICKEY, *Relationships and boundaries: The future*, pp. 183 e ss., refere-se à construção de um sistema híbrido em que uma nova legislação fiscal envolveria a cooperação dos contribuintes, sendo direcionada para zonas que não se encontram adequadamente, reguladas, e, simultaneamente, a implementação de um “standard” de comportamento cooperativo, um código de conduta, para promoção do comportamento de colaboração no lugar da utilização da legislação como regulador de comportamentos; LISA WISE, *OECD study into the role of tax intermediaries*, pp. 185 e ss., destaca a necessidade de implementar uma relação mais cooperativa no contexto de um ambiente fiscal baseado na confiança com maior certeza, decisões mais rápidas e com redução da pressão fiscal indirecta sobre os contribuintes e os seus representantes; Por fim, DAVID DUFF, *Relationships, boundaries and corporate taxation: Compliance and avoidance in na era of globalization*, pp. 197 e ss., por seu turno, aponta as deficiências relacionais que podem levar as empresas a “repeatedly push...at the boundary of the law”.

Nesse sentido, torna-se mais do que compreensível a reflexão de *Bilbao*, de acordo com a qual se entende que “*resulta más útil aceptar la existencia de márgenes de libertad en los conceptos indeterminados y en las cuestiones técnicas, que negarlos, porque ello permite predicar la necesidad de enfatizar las garantías que compensen su existencia*”<sup>456</sup>. Garantias que, por seu turno, não só se relacionam com a *participação dos interessados no procedimento*, mas exigem uma reflexão sobre o próprio *procedimento de participação dos interessados*, abrindo a porta à adoção de instrumentos que permitem uma *segurança antecipada* relativamente à definição da posição da administração, como sucede no domínio das *informações vinculativas*, nos *acordos prévios em matéria de preços de transferência* e nas *relações de co-operative compliance*, e, não menos, à adoção de *acordos* que constituem, nas palavras de *García Novoa*, uma “boa forma de minorar a incerteza”, fixando “determinadas consequências da aplicação da norma através de acordos da administração com os afetados pelas obrigações impostas pelas normas tributárias, erosionando em parte a posição superior da administração que resulta do seu poder decisório”<sup>457</sup>.

---

<sup>456</sup> IÑAKI BILBAO ESTRADA, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, pp. 167 e ss., refere, relativamente ao ordenamento jurídico espanhol, que apesar da opinião generalizada de inexistência de discricionariedade como princípio enformador do direito fiscal, são cada vez mais numerosas as vozes doutrinárias que destacam realidade inversa. J. GARCÍA AÑOVEROS, *Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la administración financiera*, pp. 597-598, refere, nesse sentido, que “a determinação da quantidade a pagar por cada sujeito depende, direta ou indiretamente de decisões tomadas pela administração que comportam uma possibilidade de se alcançarem distintas decisões concretas”. É perante a *crise da legalidade* que *Bilbao* considera que “a insuficiência do princípio de legalidade, como meio de tutela dos particulares e como único fundamento de controlo sobre as tarefas da interpretação da lei, justifica a introdução de técnicas convencionais, nas disciplinas onde a sua eficácia possa ser mais intensa, como ocorre no âmbito tributário”.

<sup>457</sup> V. CÉSAR GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, pp. 121 e ss., tratando das *fórmulas transaccionales y convencionales como pretendida técnica a favor de la seguridad jurídica*, após considerar [pp.120-121] que “todo o conceito jurídico indeterminado acarreta uma certa dificuldade de concretização da única decisão justa (...), devido a uma zona de incerteza que dá origem a uma margem livre de apreciação por parte da administração, que pode representar um risco para a segurança jurídica do sujeito”, a qual “se procurou mitigar através de fórmulas transacionais e convencionais que merecem uma certa atenção. Numa reflexão semelhante, M.ª DOLORS TORREGROSA CARNÉ, *Técnicas procedimentales alternativas em los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados*, p. 238, refere que “[s]em dúvida, a

Por outro lado, o problema reveste-se ainda de maior importância nos casos em que, contrariamente ao passado, a administração não representa o primeiro intérprete das leis fiscais, em termos cronológicos<sup>458</sup>.

Na verdade, a indeterminação legislativa-normativa tem, hodiernamente, como destinatário direto, o próprio sujeito passivo, a quem se entrega o ónus da primeira decisão. A incerteza inerente ao enquadramento, qualificação e quantificação dos factos relevantes torna ainda mais premente a necessidade de introduzir mecanismos consensuais-cooperativos que permitam lidar com essa incerteza<sup>459</sup>. E, neste domínio, coloca-se um problema particular ao nível do controlo da “interpretação-aplicação”, uma vez que, como refere *Mariano Bacigalupo*, é geralmente aceite como válida a “premissa jurídico-metodológica segundo a qual não é o mesmo *decidir e controlar o que previamente foi decidido por outro*”, dado que quem assume o ónus da primeira decisão pode carecer de critérios heterónomos que parametrizem uma única solução admissível, como tende a acontecer com os conceitos indeterminados, ao passo que controlar só é possível porque existem critérios paramétricos da decisão, daí resultando duas máximas: *não há controlo sem parâmetro e controlar não corresponde a voltar a decidir*, ou seja, a substituir uma decisão por outra<sup>460</sup>. Nos casos em que a administração intervenha como segunda instância de interpretação, em sede de verificação da aplicação da lei pelo sujeito passivo, há que ter em

---

aplicação de normas que contenham conceitos jurídicos indeterminados constitui um dos âmbitos de maior conflitualidade e controvérsias entre a administração tributária e os contribuintes, pelo que a introdução de medidas que facilitem as negociações, os acordos e as decisões pactuadas resulta especialmente adequada e, inclusivamente, conveniente”.

<sup>458</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 245, refere que o facto da administração constituir o primeiro intérprete das leis fiscais em termos cronológicos não lhe confere um primado interpretativo (“*Interpretationsprimat*”).

<sup>459</sup> J. L. SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA, *Audição-Participação-Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, p. 287, identificam como principais focos de incerteza os processos de quantificação, sublinhando alguns onde o problema se coloca com particular intensidade “nas amortizações dos elementos do ativo imobilizado, nas provisões, nos preços de transferência, quando há relações especiais entre as empresas e sempre que se recorre aos métodos de avaliação indirecta”.

<sup>460</sup> MARIANO BACIGALUPO, *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución)*, p. 68.



conta o filtro resultante da decisão anterior, porquanto, para a administração o *prius* metodológico não é tanto o caso concreto, mas a correção do juízo de aplicação face à norma-problema.

Partindo de alguns elementos discursivos que foram sendo adiantados em relação ao sentido do princípio da legalidade fiscal, cumpre agora aferir da compatibilidade do acordo com as exigências resultantes do princípio da legalidade.

Assim, e em primeiro lugar, deve reconhecer-se que a existência de uma administração plenamente vinculada, à imagem de um “*Subsumtionsautomaten*”, presa, perpetuamente, pelas algemas da legalidade (“*Fesseln der Gesetzmäßigkeit*”) <sup>461</sup> de um estrito *ius scriptum* que proibia a atribuição de quaisquer poderes de conformação administrativa não corresponde à realidade. A conceção “garantística” de *Alberto Pinheiro Xavier, Gomes Canotilho e Vital Moreira* e dos antigos escritos *Diogo Leite de Campos* <sup>462</sup>, elevando a máxima da legalidade a cerrada tipicidade da *sublime instituição*, de modo a que esta forneça um “*Vollzugsautomatismus*” à administração, já não modela, *semel pro semper*, a totalidade da atuação da administração tributária, apesar de ser certo e incontornável que, em grande medida, a normatividade fiscal acaba por ser, intensamente – quando não, excessivamente – determinada, seja por via legislativa, seja, completamente, por via regulamentar <sup>463</sup>.

---

<sup>461</sup> A expressão é referida por ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 123.

<sup>462</sup> V. ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e natureza do acto tributário*, pp. 312 e ss., ID., *Os princípios da legalidade e da tipicidade na tributação*, pp. 69 e ss., GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada, Volume II*, p. 502, e DIOGO LEITE DE CAMPOS, *Evolução e Perspectivas do Direito Fiscal*, pp. 664 e ss., onde se referia que “no direito fiscal não cabem, pois, conceitos indeterminados, nem normas incompletas ou ‘elásticas’, atendendo a que o princípio da legalidade, com todas as suas implicações, transforma um conceito indeterminado em lacuna *intra legem*”.

Para uma análise crítica ao pensamento de *Alberto Xavier*, v. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, pp. 319 e ss..

<sup>463</sup> EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 201, referindo-se à administração executiva, que abrange as grandes atuações em massa, como sucede no domínio fiscal, considera que o recurso às novas tecnologias acabaram por tornar realidade a “metáfora da máquina” (“*Maschinen-Metapher*”) da teoria do direito – e, tendo as múltiplas referências à existência de uma “*máquina fiscal*” uma natureza de facto notório, não há como discordar de *Schmidt-Abmann*... Contudo, mesmo nessas situações, reconhece-se que a atividade administrativa não se esgota numa execução esquemática da lei, existindo espaços não completamente

Estabelecido este entendimento, pode, então, afirmar-se, acompanhando de perto o discurso de *Roman Seer*, que, em muitas situações, “a administração não age, estritamente, vinculada à lei, mas em que é apenas dirigida por esta”, como sucederá em todos aqueles casos nos quais a lei não disponibiliza ao aplicador do direito um “automatismo de execução”, remetendo-o, diversamente, para um juízo de ponderação perante uma determinada situação concreta, para a qual podem ser válidas, pelo menos, no plano abstrato, diversas soluções<sup>464</sup>.

Por sua vez, a referência “*Gesetzesdirigierte Verwaltung*” remete, para uma gradação ou uma escala em que os extremos de uma atuação administrativa totalmente vinculada e completamente predeterminada legalmente (“*eine vollständig gesetzgebundene Verwaltung*”) e de uma atuação administrativa completamente livre (“*gesetzesfreie Verwaltung*”), têm uma importância meramente teórica<sup>465</sup>, considerando *Roman Seer* que a existência de uma certa “liberdade” no horizonte de uma margem de concretização que permite o acordo (“*Verständigungseröffnende Konkretisierungsspielraum*”), tanto pode surgir no domínio da “*Ermessenverwaltung*”, como no âmbito da “*gebundenen Verwaltung*”<sup>466</sup>.

---

programados legalmente. Entre os exemplos dados pelo *Autor*, surgem precisamente *Typisierungspraxis* da administração e os acordos celebrados no âmbito dos procedimentos de inspeção.

<sup>464</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 169-170.

<sup>465</sup> Nestes termos, v. EBERHARD SCHMIDT-ABMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 200.

<sup>466</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 169-170. ULRICH PFLAUM, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, p. 141, refere-se à existência de um dever de conhecimento unilateral, mesmo quando exista uma margem de concretização, no âmbito dos conceitos indeterminados (“*Pflicht der Finanzbehörde zur einseitigen Rechtserkenntnis*”). Segundo o *Autor*, ainda que se queira assumir, conjuntamente com *Roman Seer*, em casos excepcionais, a existência de uma margem de manobra de concretização em relação a uma questão jurídica, a interpretação do direito recai no âmbito de responsabilidade e competência exclusivo da administração e dos tribunais. Isso também se aplica para situações jurídicas incertas. Mesmo que caiba à autoridade fiscal, por falta de jurisprudência suprema e por falta de regulamentos administrativos interpretativos de normas, interpretar autonomamente o direito, então essa autoridade pode, para já, formar um juízo jurídico, mas, depois disso, fica vinculada a essa interpretação jurídica considerada como a correta. Por isso, a autoridade pode, por um lado, abandonar, posteriormente, uma interpretação jurídica que reconheceu como errada, mas não tem o direito de se desviar daquilo que reconheceu como direito correto, apenas com a finalidade de estabelecer a paz jurídica ou para chegar a um acordo. A aplicação de uma lei exige que todos os intervenientes,

Admitindo-se que a lei abre um espaço de indefinição, que carece de uma adequada concretização, torna-se possível concretizar a indeterminação legislativa por via contratual, independentemente da posição que se adote quanto à questão de saber, no plano jurídico-funcional, qual o órgão competente para proferir a “decisão final”: “*Verständigungseröffnende Konkretisierungsspielräume finden sich dabei nicht nur im Bereich der Ermessensverwaltung, sondern ebenso in der ‘gebundenen’ Verwaltung*”<sup>467</sup>. Isto porque, a utilização de conceitos indeterminados ou indefinidos não implica, em regra, uma decisão do legislador em favor de uma justiciabilidade apenas limitada (“*eingeschränkten Justitiabilität*”) <sup>468</sup>.

---

no processo de conhecimento jurídico, partam da técnica hermenêutica de haver uma única interpretação correta, porque senão a consequência seria o arbítrio na aplicação do direito. Isso também se aplica nos processos perante os tribunais tributários, de maneira que o acordo relativo a questões de direito não é justificável através de uma antecipação das possibilidades que, aí, existem. A autoridade fiscal viola a sua missão e, com isso, a lei, quando, em vez disso, chega a um acordo consensual com o sujeito passivo dentro das margens, dos pontos de vista juridicamente sustentáveis, estabelecidas pela incerteza objetiva. O próprio Seer reconhece que a interpretação correta do direito não recai no âmbito da corresponsabilidade do sujeito passivo, contrariamente à determinação dos factos. Apenas no que diz respeito à determinação dos factos, pode abrir-se uma margem de manobra que justifique a título excepcional, preferir o princípio da legalidade e igualdade da tributação a favor de um acordo por mútuo consentimento “*einvernehmlichen Regelung*”.

<sup>467</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 168-169, considera que a administração adquire espaço para a celebração de acordos quando a lei, apenas, fornece um enquadramento geral, deixando, consciente ou inconscientemente, à administração uma “margem de manobra no preenchimento desse espaço, pelo que a administração pode, dentro dessa moldura, chegar a acordos com os particulares, obrigar-se de forma unilateral através de uma promessa ou celebrar um contrato bilateral em benefício da paz e da segurança jurídicas. Dá como exemplo os casos de determinação dos factos na interpretação de noções legais indefinidas ou em relações complexas perante as quais a situação jurídica ou de facto se apresente difusa.

<sup>468</sup> De acordo com a decisão do Tribunal Constitucional Federal Alemão – de 14 de abril de 1991 –, publicada nos BVerfGE 84, pp. 34 e ss., os conceitos indeterminados apenas deixam em aberto à administração uma *Beurteilungsspielraum*, quando a sindicância do juízo administrativo quanto à ponderação desse termo se torna tão difícil que o controlo dos tribunais chega, praticamente, aos limites da jurisdição (“*Funktionsgrenzen der Rechtsprechung*”). Seer, considera que no direito fiscal, como direito de ingerência com relevância no plano dos direitos fundamentais, não será esse o caso, pelo que, mesmo quando se encontram preceitos legais indeterminados, considera que a lei exige a plena verificabilidade judicial do sentido que a administração dá, v.g., aos termos “parcial”, “geral”, “adequado”.

Em conformidade com esta orientação, ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 172, afirma: “*Ein nicht oder nur eingeschränkt justitierbarer Beurteilungsspielraum der Finanzbehörde existiert bei Anwendung unbestimmter Rechtsbegriffe im Steuerrecht nicht*”. Mesmo nos casos de aplicação do §162 da

Por outro lado, o “*Dogma von der einzig richtigen Entscheidung*”, não determina se a administração deve preencher a margem de concretização da indeterminação legal, através de uma forma “*hoheitlich-einseitig*” ou “*consensual-zweiseitig*”, pelo que não impede a administração de cumprir a sua missão concretizadora através de formas consensuais quando a lei deixa margens de manobra por falta de densidade na sua programação. Nesses casos, não está em causa a existência *ab initio* de uma única decisão certa. Como esclarece *Roman Seer*, numa perspectiva de primeiro decisor, a posição da administração pode ser conetável com diversas possibilidades admitidas legalmente e o referido “dogma” não determina a maneira como o processo decisório se desenrola, nomeadamente, se por via estrutalmente unilateral ou se através de uma cooperação consensual com o contribuinte. A única característica do dogma da única decisão certa é o facto do mesmo operar em sede de repartição de competências, de modo a atribuir aos tribunais uma decisão final “obrigatória”, sem que daí decorra forçosamente que a decisão final seja mais correta ou mais conforme à lei do que a decisão prévia da administração. O problema reside, assim, na obrigatoriedade de que a decisão do tribunal se reveste ao nível de competências (“*kompetenziell letztverbindlich*”) <sup>469</sup>. Porém, a competência decisória do tribunal não implica que seja forçoso ou imperativo solicitar, *semel pro semper*, a sua intervenção. Pelo contrário, a intervenção judicial depende, sempre, da vontade do sujeito passivo e de um juízo subjetivo de necessidade de proteção jurídica contra uma determinada atuação jurídica; problema que não se coloca, obviamente, quando esse sujeito tenha celebrado um acordo com a administração tributária, livre de vícios de vontade quanto aos aspectos controvertidos da sua situação fiscal <sup>470</sup>.

---

*Abgabenordnung*, onde a administração é chamada a realizar uma *estimativa*, a remissão contida no § 96, n.º 1, frase 1, do *Finanzgerichtordnung*, não confere apenas poderes aos tribunais para verificação da estimativa realizada pela autoridade tributária, como admite a realização de uma estimativa própria por parte dos tribunais no controlo da atividade administrativa.

<sup>469</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 212-213.

<sup>470</sup> Este argumento conhece oposição firme, mas dificilmente procedente, de ULRICH PFLAUM, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, pp. 142-143, que considera a existência de uma

Acolhendo a doutrina de *Roman Seer* quanto à admissibilidade dos acordos relativos a questões relacionadas com a determinação da matéria tributável, tem-se por ultrapassada a *vexata quaestio* relativamente à dependência da admissibilidade do acordo da extensão dos poderes de cognição dos tribunais, designadamente, no que se refere ao “*dogma da única decisão certa*”, à existência de margens de livre apreciação administrativas na densificação dos conceitos indeterminados e na conformação dos poderes discricionários que lhe sejam atribuídos pelo legislador e, não menos, à perspetiva da interpretação-aplicação do direito, de matriz positivista, que a configure como uma atividade meramente hermenêutico-cognitiva, num jogo de

---

verdadeira “*Objektivrechtliche Funktion gerichtlichen Rechtsschutzes*”. Para o *Autor*, a aplicação de direito pela autoridade fiscal está sujeita em termos principais ao controlo pleno pelos tribunais tributários. O processo perante os tribunais tributários serve, igualmente, para a proteção jurídica subjetiva e para o controlo de legalidade objetiva (“*objektiven Rechtmässigkeitskontrolle*”). Este controlo jurídico objetivo corresponde a uma posição do ordenamento que tem em vista o bem comum e visa garantir uma aplicação uniforme do direito pela administração pública, para além de exigir um cálculo de consequências para além do caso individual. Sobretudo em questões jurídicas controversas, a jurisprudência em sede de recurso de revista fornece segurança jurídica e com isso segurança de disposição ou planificação. Consequentemente, *Pflaum* sustenta que “a exclusão de verificabilidade judicial ligada a um acordo vinculativo é altamente problemática”. O *BFH*, por princípio, pode apenas debruçar-se sobre problemas que lhe são apresentados como litígios em casos individuais, enquanto que, pelo contrário, está na natureza das soluções consensuais subtraírem-se a um controlo judicial, uma vez que, “não havendo queixoso, também não há juiz” (“*mit dem Kläger auch der Richter fehlt*”). Por outro lado, já a possibilidade latente de que um juiz independente pode vir a debruçar-se sobre o caso, desempenha um efeito preventivo, relativamente ao melhor esforço possível de tomar uma decisão correta. O direito dos recursos de revista justifica não só a distinção fundamental entre acordos sobre factos e acordos sobre questões jurídicas, mas também a avaliação distinta e diferente de ambos os grupos de casos. O acordo de facto limitado aos factos pode ainda ser aceite sob o ponto de vista do controlo jurídico objetivo, uma vez que não obsta a uma verificação da aplicação do direito pelo tribunal de revista. Por outro lado, um acordo vinculativo sobre questões jurídicas e por isso subtraído à verificação dos tribunais de revista está excluído”. É óbvio, como reconhece *Pflaum*, que os acordos no direito fiscal tendem a subtrair os litígios à apreciação dos tribunais, atenuando-se, nessa medida, o papel da jurisprudência judicial como fonte desenvolvedora do direito. Porém, essa dimensão de controlo objetivo, que ultrapassa as barreiras do caso individual, não é mais do que uma consequência ou reflexo da proteção jurídica subjetiva individual, pelo que, em última instância, residirá sempre na *vontade* do sujeito passivo pretender impugnar a decisão da administração. Nestes termos, afigura-se que *Pflaum*, apesar de evidenciar o papel fundamental que a jurisprudência desenvolve na fixação do direito, acaba por inverter a *ratio* da intervenção judicial.

premissas de conhecimento, onde o resultado silogístico termina com a subsunção de factos à *lex certa*.

Partindo daí, o problema da conformidade dos acordos e da sua qualificação como contratos administrativos, coloca-se essencialmente em duas vertentes. Num primeiro momento, importa saber se a lei admite a forma contratual como modo de atuação da administração fiscal nos domínios relativos à quantificação da matéria tributável, ou se, pelo contrário, exige a forma unilateral do ato administrativo em matéria tributária para a conformação desses elementos, ou seja, trata-se aqui de cuidar dos limites que concernem à mobilização da forma contratual (*“Zulässigkeit der Vertragsform”*); numa segunda dimensão, caso aquele obstáculo possa ter-se por ultrapassado, o problema fundamental passa para a análise da compatibilidade do conteúdo contratual com a lei (*“Zulässigkeit der Vertragsinhalts”*)<sup>471</sup>. A distinção entre a *“Zulässigkeit der Rechtsform”* e a *“Zulässigkeit des Inhalts des Verwaltungshandelns”* torna-se necessária para a compreensão da qualificação jurídica dos acordos e para a determinação dos seus efeitos e respetivo regime jurídico.

A afirmação de Zornoza Pérez – segundo a qual *“a vinculação da administração à lei e ao direito, em todos os âmbitos da sua atuação e também nos procedimentos tributários, opera de igual modo quando o resultado dessa atuação se plasme num ato administrativo unilateral do que quando se concretiza numa transação; de modo que, exemplificadamente, a administração está, igualmente, vinculada pela lei quando emite uma liquidação sobre a base de valor de uma*

---

<sup>471</sup> Trata-se de uma distinção tradicional no ordenamento jurídico alemão. HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p. 362, distingue a questão de saber se a administração pode atuar pela forma contractual, da questão de saber se o conteúdo contractual é admissível face à lei. No direito fiscal, ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 125 e ss., refere-se à *“Grundlegende Unterscheidung zwischen Form und Inhalt des Verwaltungshandelns*, no que é acompanhado, por MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, pp. 95 e ss., onde aborda, igualmente, a questão da “importância da distinção entre a forma e o conteúdo”, no caso, das transações tributárias. Entre nós, tratando também de forma diferenciada o problema da legalidade da forma *versus* a questão da legalidade do conteúdo dos contratos administrativos, v. JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, pp. 614-617.

operação, determinado através da sua atuação comprovadora unilateral do que quando o faz com base no valor fixado de prévio acordo com o contribuinte. Porque os acordos ou transações só operam, ali, onde a administração possa atuar através dos atos administrativos unilaterais, como alternativa aos mesmos, mas que têm o mesmo conteúdo e objeto da atividade unilateral; ou seja, o exercício das mesmas competências y poderes e, logo, a declaração da vontade da lei no procedimento em causa”<sup>472</sup> – constitui uma boa base dogmática para analisar a questão, começando, logicamente, por questionar a legitimidade da *forma* contratual no âmbito dogmático do direito fiscal.

Daí resulta, com meridiana clareza, que a questão da forma é indiferente ao conteúdo do contrato ou do ato. Só assim não sucederia se fosse, efetivamente, possível provar que a forma do contrato conduziria a administração fiscal a uma atuação ilegal, ao passo que o ato administrativo constituiria, só por si, fonte de resultados legais e incontestáveis. Por não ser assim, e bem que a *praxis* nacional o demonstra, conclui-se, acompanhando *Roman Seer* e na linha de *Zornoza*, que “a forma não diz nada quanto ao conteúdo do contrato ou do ato, que pode ser ilícito ou lícito”: a admissibilidade “da forma jurídica do contrato administrativo de modo algum aumenta automaticamente o perigo dos atos ilícitos em comparação com o ato administrativo”.<sup>473</sup>

---

<sup>472</sup> JUAN J. ZORNOZA PÉREZ, *Prólogo*, p. 21.

<sup>473</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 128-129. Para além disso, *Seer* aponta ainda para o facto do conteúdo do ato poder ser, previamente, concertado – um “*abgesprochene Verwaltungsakt*” –, caso em que existiria entre o acordo informal e o ato administrativo um potencial de perigo para a legalidade que pode ir para além do próprio contrato administrativo, uma vez que, como refere noutra lugar, [pp. 123-124] naqueles casos de atuação informal, o entendimento entre a administração e o sujeito passivo permanece, regularmente, escondido, partilhando nesse aspeto, expressamente, a posição de EBERHARD BOHNE, *Der informale Rechtsstaat*, pp. 224 e ss., de que “no âmbito de procedimentos informais, a problemática da troca coloca-se em termos mais fortes do que no contrato. Uma vez que o consenso não cria deveres jurídicos, mas implica uma concentração de comportamentos de facto da qual os sujeitos se podiam distanciar, as relações de troca violadoras da lei não chegam ao conhecimento das autoridades superiores, tribunais, público em geral e, por isso, não implicam grande risco de sanções jurídicas ou outras. A falta de ruído e grande falta de sanções dos *informaler Arrangements* alargam o quadro das possibilidades de troca e facilitam uma composição de interesses extrajudiciais que seria juridicamente inadmissível como contrato e também quanto à sua publicidade que, obviamente, seria inoportuna em termos práticos”.

Nesse quadro, a questão da admissibilidade da forma contratual pode ser tratada em dois níveis normativos: ao nível da *norma normarum* e ao nível da legalidade administrativa-fiscal, devendo essa análise começar pela Lei Fundamental.

Ora, visando as normas constitucionais relativas aos impostos e às normas conformadoras da atividade administrativa, mesmo que interpretadas no restrito sentido da administração executiva, deve concluir-se que da Constituição não resulta qualquer proibição da forma contratual no direito fiscal, como, aliás, foi concretizado por *Casalta Nabais*, na sua reflexão sobre a *admissibilidade dos contratos fiscais*<sup>474</sup>. Mesmo numa visão da legalidade fiscal, concebida em termos de uma “*strikten Gesetzesbindung*”, dizer-se que não há qualquer margem para acordos, na forma contratual, entre a administração e o contribuinte, uma vez que as decisões da administração vinculada à lei, são sempre jurídico-factualmente inequívocas, dificilmente corresponde à realidade vertida nas leis fiscais e às hodiernas exigências da *legalidade fiscal*.

Em rigor, a questão que devia colocar-se, no outro lado do espelho, seria a de saber se essa figura pode “surgir como uma exigência derivada de princípios constitucionais, como o da eficácia, o da participação e o da segurança jurídica, que se desenvolvem no âmbito de um Estado social e democrático de direito”<sup>475</sup>, ou inclusivamente do princípio da proporcionalidade<sup>476</sup>.

Por outro lado, a Lei Geral Tributária, dispõe, no artigo 37.º, n.º 1, sobre os contratos fiscais relativos à constituição de benefícios fiscais<sup>477</sup>, e, no seu n.º 2, admite que a *lei* possa prever “que

---

<sup>474</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais – Reflexões sobre a sua admissibilidade*, 1994.

<sup>475</sup> Neste sentido, v. MARÍA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, p. 97.

<sup>476</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 303, considera os acordos fiscais como um meio para impedir ou evitar o excesso.

<sup>477</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, pp. 196-197. Considera-os *contratos fiscais stricto sensu*, “os quais têm por objeto, em alguma medida, o se e/ou o quanto da incidência do imposto, em que intervêm, de um lado, o titular do poder tributário, ou, por delegação sua, a administração fiscal e, do outro lado, o contribuinte e se concretizam sobretudo na atribuição de benefícios fiscais, mormente de benefícios fiscais dinâmicos, isto é, incentivos ou estímulos fiscais”. São exemplo os contratos de concessão de benefícios fiscais que têm a sua disciplina no Código Fiscal do Investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro. Tendo em



outros contratos sejam celebrados entre a administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa fé e da indisponibilidade do crédito tributário”.

Esta disposição afasta a discussão sobre se um acordo bilateral vinculativo entre a administração e o contribuinte, carece, ou não, de base legal expressa, pelo que não há necessidade de reabilitar a discussão da doutrina alemã travada antes da entrada em vigor do § 54 da *Verwaltungsverfahrensgesetz*, entre a “*normative Ermächtigungslehre*” e a “*utilitaristische Theorie*”<sup>478</sup>.

Resulta, assim, da Lei Geral Tributária, a inexistência de uma proibição geral de forma contratual no direito fiscal. Os limites a que a lei se refere não são limites à forma contratual, mas sim limites à estipulação do respetivo conteúdo. Por outro lado, a disposição não afasta a qualificação contratual de acordos previstos na lei, conquanto neles se manifestem as características que os permitam reconhecer como contratos, como seja o caso dos acordos obtidos em sede do procedimento de revisão, e, por outro lado, os acordos em matéria de preços de transferência<sup>479</sup>.

Relativamente ao conteúdo, dispõe a lei que devem ser respeitados os princípios da legalidade, da igualdade, da boa fé e da indisponibilidade do crédito tributário. Encontrando-se a Lei Geral Tributária, desprovida de valor reforçado, e exigindo que os contratos *constem de lei*,

---

conta o seu objeto, também poderiam ser designados, sem perda de significado, por *contratos extrafiscais*, por se inserirem nesse domínio particular da fiscalidade.

<sup>478</sup> Dessa discussão dá conta ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 158 e ss., como introdução argumentativa para saber se o contrato fiscal está sujeito a reserva de lei, concluindo que “para a escolha da forma contratual não releva a reserva, mas a prevalência da lei. A escolha da forma é neutral a nível da reserva”.

<sup>479</sup> Neste caso, contrariamente à regulamentação alemã – onde se refere expressamente que “*Steuervereinbarungen zwischen einem Steuerpflichtigen und den deutschen Finanzbehörden sind nach deutschem Steuerrecht unzulässig*” (constante da regulamentação do Ministério das Finanças sobre os APA’s, ponto 1.2.) – o regime normativo não impede a sua qualificação como contratos administrativos-fiscais.

apenas enquanto as referidas injunções decorram da constituição, a elas estará vinculado o legislador ordinário. Tratar-se à desta questão autonomamente.

Por agora, importa apurar quais são os limites que se colocam ao estabelecimento de contratos fiscais em sede de determinação da matéria tributável, relativamente ao conteúdo.

De acordo com *Casalta Nabais*, “podem verificar-se contratos fiscais relativamente aos elementos essenciais dos impostos, se e na medida em que possa haver alguma abertura normativa quanto aos preceitos legais que os disciplinam e desde que a lei expressamente preveja a forma contratual para a concretização pela Administração dessa abertura”<sup>480</sup>. Desta afirmação pode retirar-se um pressuposto basilar de compatibilidade do conteúdo de qualquer acordo contratual com o princípio da legalidade: os contratos fiscais não podem violar a lei.

Em sede de quantificação da matéria tributável, perfilam-se essencialmente duas posições. Para alguns autores, estamos perante acordos ou contratos de fixação (*“Feststellungsvertrag”*), para outra parte da doutrina estamos perante contratos de transação (*“Vergleichverträge”*)<sup>481</sup>.

Um dos *Autores* que pode enquadrar-se entre os que defendem a natureza transacional dos acordos fiscais, por referência ao ordenamento jurídico alemão, é *Sontheimer*. O *Autor*, relativamente à figura da *“Vergleich im Steuerrecht”*, configura a uma violação da legalidade, justificada por outras dimensões relativas do Estado de direito, tais como a certeza e a segurança jurídica (*“Rechtssicherheit”*) e a paz jurídica (*“Rechtsfriedens”*), traduz-se numa ponderação de valores jurídicos que determina a frustração do princípio da legalidade<sup>482</sup>.

---

<sup>480</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais (Reflexões sobre a sua admissibilidade)*, p. 260.

<sup>481</sup> De acordo com ADRIANO VAZ SERRA, *Sobre a impugnação da confissão, desistência e transação*, p. 66, a *“transação é uma modalidade ou subspécie dos chamados ‘negócios jurídico de fixação’ (Feststellungsgeschäfte; negozi di accertamento)*, que têm por fim tornar segura e inalterável uma situação insegura ou discutida entre as partes; isto pode verificar-se, por ex., se o devedor reconhece o crédito litigioso ou incerto, quer no montante afirmado pelo credor, quer num montante inferior, ou o credor renúncia, total ou parcialmente ao seu crédito”.

<sup>482</sup> V. JÜRGEN SONTHEIMER, *Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht*, pp. 173 e ss.. Note-se que o *Autor* refere, relativamente aos conceitos indeterminados, que estes não criam qualquer margem de decisão que possa ser concretizada contratualmente.

Diferentemente de *Sontheimer*, para quem a *Vergleich* comporta, em si, uma violação do princípio da legalidade, *González-Cuéllar*, sustenta que a transação fiscal não tem esse efeito, admitindo a “transação sobre questões tributárias reguladas de forma imperativa ou discricionária, sempre que se verificarem os pressupostos da transação, em especial, a incerteza”<sup>483</sup>. Para sustentar tal posição, a *Autora* refere que nenhuma norma consegue abarcar de forma completa e clara a multitude das situações que se colocam na realidade, e, por isso, é impossível realizar uma única interpretação correta da lei. Partindo dessa premissa metodológica, defende que “em todo o ordenamento jurídico existe um âmbito de concretização dentro do qual – e, portanto, não apenas nos casos de discricionarietà – é possível transigir”<sup>484</sup>. O pressuposto de que parte a *Autora* para a admissibilidade da *transação* reside na existência de uma “incerteza objetiva”, que surge da impossibilidade de se extrair da norma uma consequência jurídica, ou em que o emprego de recursos que exigiria a sua alarcação seria desproporcional com o resultado que se esperava obter. Em resumo, afirma: “a incerteza sobre uma questão relativa ao direito imperativo deve ser irresolúvel ou implicar, no seu esclarecimento, um dispêndio de recursos de modo que a continuação das investigações infringe o princípio da proporcionalidade. A administração não pode, de modo algum, transigir apenas com a finalidade de poupar trabalho evitando a

---

<sup>483</sup> V. MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, pp. 167 e ss.

<sup>484</sup> V. MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, p. 167. A *Autora* sustenta mesmo que relacionar a *transação* com a discricionarietà não tem qualquer sentido; porque “se a administração e o cidadão acordam numa consequência jurídica contida no âmbito discricionário de uma norma, o negócio será lícito, mas não será uma transação”. Entre nós, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais (Reflexões sobre a sua admissibilidade)*, pp.112-113, admitia como *transações fiscais*, os acordos vinculativos no âmbito das medidas equitativas que, na Alemanha, pressupõem a existência de uma discricionarietà, negava, porém, a natureza contratual aos acordos celebrados no decurso da “entrevista final”, entendendo que se estava perante um fenómeno de colaboração que desembocava na prática de um acto unilateral. Quanto a este estendimento, remetendo para a análise que se realizará do ordenamento jurídico alemão, sempre se adiantará que o acordo vinculativo, para ambas as partes, celebrado no decurso do procedimento, pode ser considerado um contrato obrigacional (“*Verpflichtungsvertrag*”), através do qual a administração se obriga a emitir um ato administrativo com um determinado conteúdo e o contribuinte a não controverter a liquidação concretizadora do acordo.

investigação do pressuposto de facto e da sua subsunção, assim como o esclarecimento de questões jurídicas. A incerteza que justifica a transação só está justificada quando não se realize por critérios de comodidade, que levaria a uma violação do princípio da legalidade”<sup>485</sup>.

Também *Helena Taveira Torres*, reconhece a virtualidade dos contratos transacionais, considerando que “uma transação apenas pode prosperar naqueles casos em que se reconheça efetiva incerteza, geradora de litígio, nos quais a *Administração*, por si própria, reste impedida de alcançar, satisfatoriamente, um resultado mais compatível com o inquisitório e a verdade material”. Para o *Autor*, trata-se de um simples mecanismo de resolução de conflitos que se presta para por fim ao litígio, mediante composição das partes”<sup>486</sup>.

Entre nós, *Saldanha Sanches* e *Taborda da Gama*, referem-se à “admissibilidade de conteúdos transacionais no direito fiscal”<sup>487</sup>, perante a constatação de que “a norma fiscal, como qualquer outra norma, não é equívoca: de que no ordenamento jurídico-tributário, mesmo na área tradicional da incidência, há comandos normativos que conferem margem de livre decisão à administração; de que muitas vezes a eficiência impõe que os gastos de investigação sejam

---

<sup>485</sup> V. MARÍA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, p. 174.

<sup>486</sup> V. HELENO TAVEIRA TORRES, *A transação em matéria administrativa e os limites da sua revisão administrativa*, pp. 1757 e ss. O mesmo *Autor*, em *Medidas alternativas para a resolução de conflitos entre a Administração e os contribuintes – A experiência brasileira*, pp. 110 e ss., refere que, tal como houve mudanças nos mecanismos de arrecadação de receita e cobrança dos tributos devidos, passando de um regime baseado exclusivamente em lançamentos de ofício ou por declaração, para um modelo típico de tributação em massa (...), onde o contribuinte declara, qualifica o facto tributário, quantifica e liquida a dívida; o que se quer é que tais medidas de simplificação fiscal alarguem os seus horizontes, como prática de justiça (...). Havendo dificuldades nos processos lógicos de subsunção, poderia ser útil a utilização de algum destes mecanismos [de resolução extra-judicial de litígios]. Fartos são os exemplos. Ajustes de pautas de valores, definição de preços de mercado, valores de intangíveis (...). Em nenhum desses casos se está abandonando o espaço de legalidade” [p. 126].

<sup>487</sup> A questão havia sido equacionada, individualmente, de modos diferentes. *Saldanha Sanches*, tendendo a acompanhar a doutrina alemã que os negava, sempre foi alertando, como se refere no texto que aqui se cita, “para o facto de razões de praticabilidade, eficiência e celeridade processual, imporem a admissibilidade e regulamentação de certas formas de acordo no procedimento e processos fiscais”; *Taborda da Gama*, por seu turno, havia refletido positivamente sobre as transações – cf. João Taborda da Gama, *Contrato de transação no direito administrativo e fiscal*, pp. 667 e ss.

ponderados em relação ao eventual resultado da mesma; e de que a litigação é sempre um custo público e privado, logo, em última análise, sempre um custo dos contribuintes”<sup>488</sup>.

Também *Jorge Alves Correia* considera ser admissível um acordo de natureza transacional, designadamente no âmbito do procedimento de revisão, quando “a lei concede à administração fiscal faculdades de flexibilização da prestação tributária, são admitidas as transações fiscais, cuja causa-função é *prevenir ou terminar um litígio* através de concessões recíprocas (*aliquid datum e aliquid retentum* da questão controvertida). Verifica-se, nestas hipóteses, que o contrato desempenha uma função de redução da conflitualidade entre a administração e o contribuinte, o que facilita a eficiência e a celeridade da ação administrativa”<sup>489</sup>.

Numa outra linha doutrinal, perfilam-se os autores que levantam dúvidas sobre a natureza transacional dos acordos em causa, preferindo a qualificação de acordos de verificação ou de fixação.

Assim sucede com *Palma del Teso*, que dedica uma parte substancial da sua dissertação aos acordos no âmbito do direito fiscal. É desta *Autora* a afirmação lapidar de que “*estos acuerdos no sólo no se oponen al principio de legalidad, sino que, por el contrario, colaboran a hacerlo efetivo, y lo mismo puede decirse en relación al principio de seguridad jurídica*”. No caso a *Autora* refere-se aos acordos que se destinam a conferir certeza ou precisão a um elemento normativo incerto, relevante para a prática da liquidação, ou em que as questões de facto, não

---

<sup>488</sup> J. L. SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA, *Audição-Participação-Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, pp. 287 e 28. Concretizam, ainda, que há duas soluções possíveis nesse âmbito: a primeira, passa por admitir esses contratos quando a lei confira uma margem de livre decisão; a segunda, passa por admitir a celebração desses acordos perante situações de incerteza e de elevados custos de verificação da obrigação tributária, ou seja, quando haja um conflito entre duas posições diferentes, a verificação de cedências mútuas, leva os autores a afirmar a natureza transacional desses acordos”.

Para uma perspetiva do contrato de transação no direito administrativo, mas também, com referências ao domínio fiscal, v., também, MARTA PORTOCARRERO, *Contratos sobre o exercício de poderes públicos, transação e arbitragem – Ensaio sobre a disponibilidade e indisponibilidade do poder administrativo*, pp. 159 e ss..

<sup>489</sup> V. JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, p. 598.

conseguem ser delimitadas com nitidez, considerando-os como *negocio bilateral de fijación*. A distinção destes acordos para os que têm natureza transacional é delimitada nestes termos: a função do acordo ou negócio de fixação é determinar a realidade da situação. No negócio de fixação não existem concessões recíprocas, as partes não procuram uma solução de compromisso, outrossim conhecer, verificar ou determinar a realidade da situação incerta; diferentemente, na transação, o objetivo é dirimir um conflito, e, por isso, são realizadas concessões recíprocas ou admitidas contraprestações à margem das pretensões que deram origem ao conflito. Nestes termos, para *Palma*, o pressuposto da transação é a controvérsia e a causa-função do contrato é a resolução dessa controvérsia através de concessões recíprocas; no negócio de fixação, o pressuposto é a incerteza e sua função é eliminá-la. Em função disso, os efeitos são distintos: “o negócio de fixação tem efeitos declarativos (...), não alterando a realidade pré-existente, apenas a aclara e explicita; diferentemente, a transação não tem essa função declarativa, mas sim dispositiva (constitutiva, modificativa)”<sup>490</sup>.

Esta posição é seguida nos *Acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria* de *Bilbao*. Segundo este autor, “em matéria de acordos relativos à quantificação da obrigação tributária, a incerteza existente entre as partes resulta tanto das dificuldades de apreciação dos factos, como da correta aplicação da lei tributária, como da imprecisão que resulta desta última em matéria de determinação da base tributável e de outros elementos de

---

<sup>490</sup> V. ÁNGELES DE PALMA DEL TESO, *Los Acuerdos Procedimentales en el Derecho Administrativo*, pp. 183 e ss. e 279 e ss. A autora desenvolve a sua argumentação: “[n]a medida em que o negócio de fixação ou verificação tem como função eliminar a incerteza acerca de determinados factos ou situações jurídicas, o âmbito mais idóneo para estes acordos é aquele em que a norma aplicável gere um alto grau de incerteza, tanto em relação a questões de facto como de direito. Através do acordo as partes interpretam e aplicam a lei para determinar, declarar ou fixar de mútuo acordo, no caso concreto, algum elemento incerto do pressuposto normativo. Assim se passa no âmbito dos conceitos jurídicos indeterminados, tradicionalmente aplicados de forma unilateral pela administração. Porém, também cabe às partes – administração e interessados – determinar de mútuo acordo qual é a solução justa para o caso concreto. As partes interpretam e aplicam o conceito legal de forma consensual. Todavia, na medida em que o acordo se dirige a eliminar a incerteza, não pode incidir sobre a zona de certeza positiva ou negativa, mas sim sobre a zona de incerteza, pois só nesta zona de imprecisão, se coloca um problema de dificuldade em determinar a solução possível”.

quantificação, como consequência da utilização de conceitos jurídicos indeterminados e de questões técnicas, fácticas que afetam a fixação dos elementos de quantificação da obrigação tributária principal”. Portanto, o objeto do negócio jurídico de fixação reside na fixação dos factos que podem ser estimados e admitem uma certa margem de apreciação ou discricionariedade técnica, e, uma vez que a opção por uma solução ou outra poderia ser contestado, o *Autor* entende que a melhor solução é alcançar um acordo. Por outro lado, exclui a natureza transacional desse acordo, com base na seguinte argumentação: o objeto é diferente, num caso a eliminação da incerteza, no outro a resolução de uma controvérsia; o negócio de fixação não modifica ou cria uma nova situação, pelo que o acordo procedimental não constitui fonte de obrigação tributária, em qualquer circunstância, continuando a ser a lei aplicável, não requerendo o recíproco sacrifício das partes, que atuam de forma a confluírem no interesse público de uma tributação de acordo com a capacidade contributiva<sup>491</sup>.

Esta última nota encontra-se, igualmente, na argumentação de *María Esther Sánchez López*, ainda que a autora siga uma narrativa com algumas *nuances*. Refere que a atuação da autonomia de vontade das partes está limitada pelo fim de eliminação de uma incerteza, contudo, sendo o interesse público definido pelo legislador, a “existência ou não de contraprestações não significa a concorrência de interesses contrapostos, razão pela qual pensa[mos] que não existe uma autêntica transação entre as partes, dado que ambas as vontades se encontram orientadas por um mesmo interesse, sendo que a existência de cedências recíprocas, no momento de chegar a um consenso entre a administração e o contribuinte em casos duvidosos, dentro das margens previstas pela lei, pode estar relacionada com o maior grau de incerteza existente no caso concreto, sem que isso possa fazer perder de vista que a atuação das partes deve ser conduzida, em todo o instante, pela construção da verdade (ainda que esta tenha carácter formal)”<sup>492</sup>.

---

<sup>491</sup> V. IÑAKI BILBAO ESTRADA, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria em la nueva Ley General Tributaria*, pp. 335 e ss.

<sup>492</sup> V. MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LOPEZ, *Principio de reserva de ley y técnicas convencionales en el ámbito tributario*, pp. 42-44.

Finalmente, entre os autores que reconhecem uma natureza declarativa aos acordos procedimentais relativos à fixação da matéria tributável, cumpre referir a posição de *Roman Seer*, espelhada em diversos escritos do *Autor*, mas que, aqui, se apresenta, tendo como ponto referencial os *Verständigung in Steuerverfahren*, obra que marcou um ponto de inflexão na doutrina alemã relativamente à admissibilidade e, sobretudo, à qualificação dos acordos como contratos de direito público.

A posição de *Roman Seer* pode parecer, num primeiro relance, uma posição equívoca no sentido da qualificação dos acordos como “*Feststellungsvertrag*” ou como “*Vergleichverträge*”<sup>493</sup>. A dúvida justifica-se porque, em várias ocasiões, v.g. *Konsensuales Steurrecht – Wider die Denkverbote, Reform der Stuerveranlagung*, o *Autor* remete para a disposição do § 55 da Lei do Procedimento Administrativo Alemã, referindo-se, então, ao contrato de transação. Porém, na sua dissertação de doutoramento, explicita, por diversas ocasiões que o contrato “através do qual as partes esbalecem, por mútuo consentimento e de forma vinculativa, bases de tributação incertas”, traduz-se num “*Feststellungsvertrag*” e, conseqüentemente, num “*Feststellungsgeschäften*”<sup>494</sup>, referindo expressamente que, “nos casos em que o acordo se deve considerar como contrato administrativo este não devia ser qualificado como transação, mas sim através de um conceito mais neutro, como o de “*Feststellungsvertrag*”<sup>495</sup>.

O tratamento da questão surge relacionado com a admissibilidade de acordos contratuais relativos a questões jurídicas, matéria em que *Roman Seer* critica, abertamente, a jurisprudência alemã que separa considera admissíveis os acordos sobre questões de facto e inadmissíveis os acordos sobre questões de direito. Quanto a esta questão preliminar, o *Autor* demonstra adequadamente o “entrelaçamento” das questões, referindo que o próprio *Bundesfinanzhof* não

---

<sup>493</sup> Como exemplo dessa ambivalência, v. MARK BOBELA-MOTA KIRKBY, *Contratos sobre o exercício de poderes públicos – O exercício contratualizado do poder administrativo de decisão unilateral*, pp. 323-324 e MARTA PORTOCARRERO, *O contrato sobre o exercício de poderes públicos, transação e arbitragem – Ensaio sobre disponibilidade e indisponibilidade do poder administrativo*, pp. 183-184.

<sup>494</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 368.

<sup>495</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 215. Ademais, versando especificamente sobre “o conceito erróneo de contrato de transação e a sua incongruência com a lei, v. pp. 382 e ss..



consegue manter, na prática, o critério distintivo ao admitir acordos sobre avaliações e sobre as estimativas<sup>496</sup>.

Relativamente à admissibilidade dos contratos relativos à matéria tributável, o *Autor* critica, então, a conceção do “*gegenseites Nachgeben*”, considerando que essa fórmula conduz a um entendimento errado sobre a validade dos contratos fiscais. A adoção pelo § 55 da *Verwaltungsverfahrensgesetz* da expressão “*gegenseitigen Nachgeben*”, constante do § 779 do Código Civil Alemão não se coaduna com o direito fiscal, dando a ideia de que uma parte poderia desviar-se da lei em favor da outra parte apenas com o objetivo de estabelecer a “paz jurídica”: “*Ein um den Preis der Gesetzmäßigkeit hergestellter Rechtsfriede wäre ein schlechter und trügerischer Friede*”. Consequentemente, a *paz* *podre* à custa da legalidade não tem lugar no direito fiscal.

Tal não signifique, porém que, nos casos em que a questão de direito ou de facto se apresente incerta, não possa existir um acordo consensual *dentro da moldura* das posições juridicamente admissíveis<sup>497</sup>. Dentro desse raciocínio, *Seer* releva que não basta uma mera ambiguidade da solução jurídica para justificar a prolação de um acordo quanto a uma decisão que é exclusivamente da responsabilidade administrativa. Por isso, um acordo sobre questões jurídicas, tem-se por justificado em três situações: primeiro, nos casos em que os elementos materiais e jurídicos se encontram tão estritamente entrelaçados que a sua separação conduziria a resultados arbitrários; segundo, quando está em causa o esclarecimento consensual de incertezas relativas ao tratamento jurídico de factos com efeito duradouro ou que se repetem no futuro; terceiro, quando se trata de uma apreciação jurídica de factos passados no âmbito de um processo litigioso.

Quanto aos limites, relativos ao conteúdo dos acordos o *Seer* começa por referir que: “quando o regime no seu conteúdo permanece dentro da margem de manobra disponibilizada

---

<sup>496</sup> V. ROMAN SEER, *Konsensuales Steurrecht – Wider die Denkverbote, Reform der Steueranlagung*, pp. 700-704.

<sup>497</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 214.

pela lei, as partes podem inclusivamente chegar a um resultado que uma delas tenha legitimamente defendido no passado. O traço da cedência mútua descreve apenas no direito administrativo a marcha formal, a evolução formal do compromisso, que pode estar ou não na base do contrato. A admissibilidade do contrato administrativo não depende, por isso, de uma cedência mútua das partes. Por isso, no âmbito do procedimento fiscal devia evitar-se o termo de transação. Quando se pretende aludir, a nível terminológico, à função especial deste contrato, oferece-se o termo contrato de fixação.

A justificação da existência do contrato decorre da existência de uma incerteza objetiva sobre as bases de tributação, a que acresce a necessidade mútua de paz jurídica. Porém, contrariamente ao que defendeu *Sontheimer*, os princípios da segurança e da paz jurídica não representam um contrapeso equivalente ao princípio da legalidade, de modo a que a legalidade ceda perante a existência de um litígio.

Contudo, quanto mais incerta for a situação de facto e de direito os meios que mantêm ou restabelecem a paz jurídica devem ser relevados. Diz o *Autor*: “o contrato administrativo como instrumento de estabelecimento da paz jurídica, adquire a sua legitimação intrínseca na relação antinómica com o princípio da legalidade quando a autoridade, através do contrato, supera uma incerteza que a lei deixou para o caso individual, preenchendo dessa forma somente uma margem de manobra de concretização que a lei abriu de forma consciente ou inconsciente. Essa função específica justifica a obrigatoriedade do contrato administrativo apenas nos casos em que a paz jurídica esteja efetivamente em causa. O que pressupõe que exista, de facto, entre as partes um potencial de conflito aberto pela existência de bases de tributação incertas que, nem as partes contratantes, nem outro observador esclarecido permite conhecer de forma esclarecida aquilo que é lícito”.

De forma sintética, *Seer* considera os limites para os acordos relativos à concretização de “bases de tributação incertas”, repartindo-os em função da matéria. Assim, ao nível da determinação dos factos, emergem os seguintes pressupostos: *a autoridade fiscal não pode ter violado o seu dever de averiguação atuando de forma negligente na determinação dos factos; o*

sujeito passivo não pode, indevidamente, sonegar factos da sua esfera de responsabilidade cujo conhecimento teria impossibilitado a celebração do acordo; quando, em virtude do grau de prova orientado por esferas, se impuser uma decisão em sede de ónus da prova; os factos correspondam a uma realidade já tipificada em regulamento administrativo visando a uniformização da aplicação da lei<sup>498</sup>. No concernente aos pressupostos relativos à determinação

---

<sup>498</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 387 e ID., *Konsensuales Steurrecht – Wider die Denkverbote, Reform der Stueranlagung*, pp. 700-704. Relativamente ao perfil de incerteza em matéria de facto, considera-se que contrato de fixação não desonera a administração do seu dever de averiguação dos factos fiscalmente relevantes, não podendo refugiar-se num contrato administrativo “por razões de comodismo”, com base numa noção errada de “economia administrativa ou por mero oportunismo”. O princípio do inquisitório “não contém a nenhuma indicação quanto à extensão e intensidade das averiguações, sendo complementado pelo princípio da cooperação que integra o sujeito passivo como figura central no processo de esclarecimento dos factos, levando em conta a sua importância através de deveres abrangentes de cooperação, mas também de direitos de participação”. Desta forma, a autoridade fiscal e o sujeito passivo formam relativamente ao esclarecimento dos factos uma “comunidade cooperativa de responsabilidade” sendo que a derradeira responsabilidade permanece do lado da autoridade fiscal. Nesse âmbito, a administração “movimenta-se na sua averiguação dos factos dentro do triangulo constitucional da legalidade da administração pública, da igualdade na aplicação da lei e dos direitos fundamentais dos visados, competindo-lhe encontrar um equilíbrio mais suave possível e adequado entre estes bens jurídicos”. Numa perspectiva *ex-ante*, a intensidade da averiguação dos factos afigura-se como uma questão de prognóstico, no entanto, a margem de manobra investigativa é “delimitada pelas proibições correlacionadas de excesso e de defeito: enquanto que a proibição de excesso determina um limite superior para a ingerência administrativa nos direitos fundamentais, a proibição de defeito estabelece um limite inferior à moderação da autoridade fiscal na averiguação dos factos no interesse da comunidade solidária de todos os sujeitos passivos”, cabendo-lhe, assim, no âmbito da determinação dos factos, apurar questões duvidosas, conseqüentemente, “quando factos permanecem incertos para administração apenas por esta ter violado o seu dever de inquisitório, não se verifica o pressuposto relativo ao traço distintivo da incerteza objetiva”. Neste caso, um contrato de fixação relativo aos factos não é admissível porque a situação de incerteza podia ter sido evitada por uma adequada atuação do princípio do inquisitório.

Por outro lado, existe uma possibilidade de celebrar um acordo entre a administração e o contribuinte quando o grau de prova se encontra reduzido. Assim, e de acordo com a jurisprudência do *BFH*, os acordos verificam-se sobretudo no contexto de uma avaliação, estimativa ou de factos com efeito futuro, ou seja, nos casos em que a lei prevê uma graduação ou escalonamento do grau da prova. A fim de garantir os princípios fundamentais da legalidade e uniformidade da tributação, o recurso ao acordo deve evitar que o resultado da tributação seja diferente apenas pelo facto de ter sido fixado consensualmente e não unilateralmente.

A “proibição do acordo fiscal desconforme com a lei que se deve entender de modo objetivo exige uma sanção eficaz quando o sujeito passivo beneficia de um contrato de fixação que o beneficia ilicitamente pelo facto de ter escondido factos relevantes à administração fiscal. Por isso, deve negar-se a eficácia ao contrato de fixação quando o sujeito passivo retém indevidamente factos da sua esfera de responsabilidade relevantes para a

da situação jurídica: *não pode existir acordo quando a questão jurídica é passível de resolução através de um precedente dos tribunais superiores; ou, ainda, quando um regulamento administrativo fornece à autoridade fiscal uma diretriz inequívoca sobre o modo como deve ser tratada a questão jurídica*<sup>499</sup>.

Quanto aos pressupostos “positivos”, encontram-se os seguintes: a) *existência de factos com relevância fiscal ou uma situação fiscal incerta; b) essa incerteza deve ser apreciada de forma objetiva e não subjetiva; c) o contrato de fixação deve regular a matéria incerta; d) o regime não deve levar, do ponto de vista de um observador objetivo a uma tributação manifestamente desadequada*. Em qualquer circunstância, os interessados não podem desviar-se da lei para fins meramente relacionados com a resolução do litígio<sup>500</sup>.

Expostas as principais paisagens jurídicas propiciadas pelos possíveis caminhos de conformação do acordo com o princípio da legalidade, ponderando argumentos extrajurídicos, que resultam das leituras relativas à *tax compliance*, e, considerando, ainda, o estado da prática administrativa tributária, a solução para que se propende corresponde à dos autores que consideram o conteúdo do contrato na ótica de um negócio jurídico de fixação. Para essa conclusão, contribuiu a visão declarativa do contrato e a sua limitação a uma esfera de

---

decisão e cujo conhecimento a autoridade fiscal determinariam que a autoridade fiscal não tivesse celebrado o contrato com esse teor”.

Quando a repartição do risco probatório em termos de esferas no caso individual exige, para prova de um facto, um grau de prova de uma probabilidade que atinja quase a certeza, então, a autoridade fiscal está vinculada pela regra do ónus da prova.

Do traço distintivo da incerteza objetiva não pode resultar qualquer restrição significativa no interesse da igualdade na aplicação do direito, pelo que, na medida em que existam regulamentos administrativos se referem e abarcam a situação de facto, não há espaço para acordo, excepto no caso de as especificidades do caso individual exigirem um desvio ou afastamento do *tipo*, de modo a estabelecer justiça no caso individual.

O traço distintivo da incerteza conduz por fim a uma restrição geral que se reveste de significado especial no âmbito das inspeções fiscais. Uma vez que um contrato de fixação apenas pode regular bases de tributação incertas, “é inadmissível proceder no âmbito de uma designada solução pacote, a compensações através de bases de tributação que vistas por si não são incertas”.

<sup>499</sup> V. ROMAN SEER, *Konsensuales Steurrecht – Wider die Denkverbote, Reform der Stuveranlagung*, p. 710 e ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 397-398.

<sup>500</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 387.

possibilidades permitidas por lei, evitando, teoricamente, que a pretensão de resolver um litígio a todo o custo represente a adoção de uma solução que a lei não comporta. *A paz jurídica* com o sacrifício da legalidade é, como dizia *Roman Seer*, uma paz podre. Por outro lado, obsta-se a uma prática de “*sweethearts deals*” e fomenta-se uma administração ativa e dialógica, preocupada com critérios de justiça material e não com a resolução facilitada dos litígios. Em terceiro lugar, o acordo deve emergir de uma atuação participada, cooperativa, informada e não como um remédio último para o desrespeito desses princípios. Acresce, ainda, que a legitimidade da administração está dependente da sua integridade e confiabilidade, pelo que, uma política de transações numa lógica comercial de renúncias recíprocas, pode representar, para a comunidade uma percepção que compromete a *voluntary compliance*. Em quinto lugar, no lugar de *uma boa governança* administrativa, poderia abrir-se uma caixa de pandora de más práticas administrativas, num país já a mãos com problemas análogos. Em sexto lugar, numa ótica de “execução global”, a consistência dos procedimentos, a procura pela aceitação da decisão, o respeito pela participação são dimensões que pesam mais, a longo prazo, do que os resultados do imediato. Quanto a esses, haverá que estudar outras possibilidades de flexibilização de pagamento, redução massiva do peso das contraordenações em casos que não existe uma responsabilidade intencional pela prática da infração, etc... Por fim, que a administração deva ponderar a possibilidade de sucesso num futuro litígio, deve levá-la a corrigir, dentro da moldura da incerteza, o possível excesso, mas não a tributar por defeito.

Para encerrar o excursus pelos terrenos da legalidade, considera-se, ainda, uma questão que merece particular atenção no domínio da doutrina italiana, mas que, face à exposição anterior, não aportará reflexividade pertinente. Trata-se da matéria da indisponibilidade do imposto, sempre sob os holofotes da doutrina italiana<sup>501</sup>.

---

<sup>501</sup> Cfr. PASQUALE RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensual delle controversie*, p. 595 e ANTONIO GUIDARA, *Riserva di legge e indisponibilità del tributo*, 2012, p. 3. A doutrina italiana é particularmente pródiga na consideração e análise do princípio da indisponibilidade no âmbito que aqui consideramos. Sobre a questão, na literatura monográfica mais recente, podem consultar-se as teses de MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e*

No entanto e de forma algo paradoxal, o tratamento do tema, assumido *aprioristicamente* como um objeto de estudo incontornável, afigura-se particularmente volátil, seja em face da indefinição do seu conteúdo e dos fundamentos da sua existência, seja perante as consequências que dele especifica e autonomamente se importam para a resolução dos problemas suscitados pelo reconhecimento de uma margem de *disponibilità* administrativa do imposto no domínio da determinação concordada da matéria tributável, reconhecendo-se, por isso, que a “centralidade” do princípio convive com a incerteza dos seus contornos definidores e com a “relevância decisivamente controversa” que lhe é atribuída<sup>502</sup>, de modo que, qualquer reflexão sobre a “indisponibilità do imposto” que se detenha sobre a extensa doutrina sobre a questão, com particular destaque para a italiana, dificilmente escapará à ideia de que o princípio se assemelha a um monstro dogmático, tal a diversidade de discursos que o retratam e de matérias que lhe são reconduzidas<sup>503</sup>.

Assim o revela, desde logo, o facto do enunciado terminológico do princípio se concretizar num conjunto de fórmulas díspares, através das quais se acopla a indisponibilità tanto ao

---

*disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, pp. 301-417, de MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, pp. 121-133, e ANTONIO GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, pp. 61-163.

<sup>502</sup> MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, 2007, p. 121.

<sup>503</sup> De acordo com REDI, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, pp. 407 e ss., a ambiguidade do problema da indisponibilità do crédito tributário acaba por ser uma consequência do tratamento dogmático de outras questões conexas como a qualificação da obrigação tributária, a individualização do momento em que esta nasce e a disputa sobre a natureza declarativa ou constitutiva do crédito tributário. Também MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, pp. 126, releva que a multiplicidade das problemáticas que são reconduzidas ao princípio da indisponibilità constitui um sintoma da sua “nebulosidade” e “inconsistência”. RAFFAELLO LUPI, em contexto semelhante, refere-se ao carácter “fantomatico” do princípio da indisponibilità. Para o Autor, a indisponibilità do imposto é “una di quelle metafore che, in materia giuridica, sono tanto più vitali quanto più sono confusionarie”; “la loro fortuna sta nell'essere espressioni ambigue, generiche e vagamente evocative”. As expressões encontram-se citadas em GASPARE FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua “indisponibilità*, 2008, p. 49 n.<sup>ta</sup> 7.

“crédito tributário” (*Bafile, Capaccioli, Pasquale Russo, Maria Teresa Moscatelli*), como à “obrigação tributária” (*Batistoni Ferrara, Miccinesi, Cocivera*), ao “imposto” (*La Rosa, Antonio Guidara*) ou ao “poder tributário” (*Berliri, Fantozzi*)<sup>504</sup>.

Em consequência, inexistente uma sinonímia significativa no plano do conteúdo, ora se referindo a indisponibilidade como “inderrogabilidade” da norma ou da obrigação tributária, ora como “irrenunciabilidade” do crédito tributário ou à “inegociabilidade” do poder impositivo.

Também no plano do seu fundamento normativo, o princípio tanto surge constitucionalmente avalizado em diferentes injunções constitucionais – no princípio da legalidade (*A.D. Giannini, Antonio Guidara*), no princípio da capacidade contributiva (*Maria Teresa Moscatelli, Gaspare Falsitta*), em princípios relativos ao agir administrativo como o da imparcialidade ou o do bom andamento da administração (*Miccinesi*), ou num agregado desses parâmetros (*Loris Tosi, Angelo Cuva*) –, como se reconduz a um princípio de base legal a partir de disposições que impedem a administração de conceder moratórias ou isenções não previstas na lei (*Batistoni Ferrara*)<sup>505</sup>, havendo ainda quem, num outro ângulo, questione a própria epifania do princípio levantando dúvidas sobre se a sua origem resulta inferida do sistema ou se tem uma base puramente científica, enquanto produto da doutrina<sup>506</sup>.

Por fim, refira-se ainda que, para além da dissidência inferível do relato antecedente quanto ao significado e conseqüente relevo do princípio da indisponibilidade enquanto parâmetro do direito fiscal, a sua própria vigência está longe de poder assumir-se como um dado pacífico<sup>507</sup>.

---

<sup>504</sup> Sobre as diversas aceções do princípio da indisponibilidade, v. PASQUALE RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensual delle controversie*, p. 595, n.<sup>1a</sup> 1, MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, pp. 126-127, ANTONIO GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, pp. 61-62 e MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, pp. 316-317.

<sup>505</sup> Em Itália, a disposição em causa consta do artigo 49.º do *Regolamento di contabilità dello Stato*, de sentido análogo à disposição § único do nosso Código de Processo das Contribuições e dos Impostos, incluído mais tarde no Código de Processo Tributário (artigo 108.º) e atualmente no artigo 36.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

<sup>506</sup> Cf. G. MARONGIU *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, p. 1275.

<sup>507</sup> PASQUALE RUSSO *Indisponibilità del tributo e definizioni consensual delle controversie*, p. 617, em sentido oposto à corrente maioritária em Itália que considera o princípio da indisponibilidade como uma pedra

Afigura-se, assim, que perante as moveções areias dogmáticas do princípio da indisponibilidade, o único consenso que parece existir nesta sede é aquele que resulta da ausência de concordância sobre a matéria<sup>508</sup>, e, eventualmente, o que se infere da pertinência do confronto do princípio com os institutos jurídicos do procedimento tributário que abrem a porta ao estabelecimento de um acordo entre administração e contribuinte, se bem que, na circunstância, o aludido consenso possa apenas referir-se ao “*an*” e já não ao “*quantum*” da discussão.

A dificuldade de elaborar uma noção unívoca e suficientemente abrangente da realidade que, se reconduzida ao princípio da indisponibilidade do imposto<sup>509</sup>, não impede, no entanto, que se individualizem algumas questões que podem ser consideradas património dogmático amiúde revisitado sob a epígrafe da indisponibilidade.

No nosso direito positivo, o princípio da indisponibilidade do imposto encontra-se afirmado no artigo 30.º, da Lei Geral Tributária, proclamando-se, aí, que “o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”.

Como se deu a entender no prólogo de entrada quanto a esta questão, a dúvida colocada no sentido de fazer decorrer deste princípio a inadmissibilidade da celebração de acordos tributários está dogmaticamente deslocalizada. Na verdade, a questão em estudo tem como principal vetor de investigação a questão de saber se são admissíveis modos pactuados de determinação da matéria tributável que a liquidação do imposto deva depois respeitar.

---

angular do sistema fiscal, considera não existirem “ontológicas razões de princípio para excluir a disponibilidade do crédito tributário, uma vez que este se encontra determinado após a verificação do facto tributário”.

<sup>508</sup> De forma não coincidente, mas com sentido idêntico, ANTONIO GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, p. 69.

<sup>509</sup> Cf. ANTONIO GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, p. 358. Não obstante, podem encontrar-se tentativas dessa índole, como, por exemplo, ANGELO CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria – cenni comparatistici* p. 54, considera possível encontrar um “núcleo central e incontrovertível do princípio da indisponibilidade”, definindo-o, a partir daí, como “regra inviolável pela qual o imposto deve ser aplicado com base na capacidade contributiva expressa no pressuposto de facto e cujas dimensões qualitativas e quantitativas devem ser individualizadas exclusivamente com base em critérios fixados por lei”.



A questão antecipa, deste modo, o ato de liquidação ou da declaração/verificação do crédito tributário de que é credor a entidade pública e devedor o obrigado ao cumprimento, relativamente à questão da sua indisponibilidade. O princípio da indisponibilidade, ao invés, afirma a regra de que, uma vez definido o crédito tributário, no respetivo procedimento, eventualmente até pactuado ou com base em matéria tributável pactuada, o credor de tal crédito não pode dispor ou prescindir dele, ou seja, da prestação material em que o mesmo se consubstancia, ou declarar a sua extinção, a não ser com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária<sup>510</sup>.

Tratando-se de receitas funcionalizadas à satisfação das necessidades financeiras do Estado e à realização dos fins sociais associados à exigência dos impostos, nas quais reside, essencialmente, a justificação axiológica para a sua exigência unilateral aos cidadãos, não pode a sua redução ou extinção deixar de estar sujeita aos mesmos princípios constitucionais com base nos quais puderam ser exigidas: a igualdade na tributação ou na afetação da capacidade contributiva e o respeito pelo princípio da legalidade tributária, na sua dimensão de lei do parlamento ou de decreto-lei por ele autorizado.

### 3. Dogmática jurídico-constitucional dos acordos: a igualdade

O *princípio da igualdade* é geralmente chamado à colação numa ideia de *limite* ao estabelecimento de acordos no direito fiscal, *principaliter*, quando invocado na sua expressão jurídico-fiscal, de *capacidade contributiva*<sup>511</sup>. Contudo, invertendo-se o circuito argumentativo,

---

<sup>510</sup> A sujeição a estes princípios constitucionais justifica-se pelo facto de o imposto ser uma obrigação ou dever constitucional cuja imposição tem de respeitar os comandos materiais de tais princípios. Cf. José Casalta Nabais, *O Dever fundamental de Pagar Impostos*, p. 687 e ss., e Id., *Contratos fiscais – Reflexões sobre a sua admissibilidade*, pp. 211 e ss..

<sup>511</sup> V. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais – Reflexões sobre a sua admissibilidade*, pp. 265 e ss. [p. 289]. Essa ideia é particularmente expressiva ao nível da dogmática italiana e transparece, de forma clara, na argumentação de MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziale nell’attuazione della norma tributaria*, pp. 148 e ss., onde considera a compatibilidade dos *moduli consensual* com “[i]l rispetto dei principi

também se pode vislumbrar nos acordos relativos à matéria tributável um importante instrumento de defesa da igualdade fiscal, *maxime*, de uma tributação efetiva de acordo com a capacidade contributiva de cada um<sup>512</sup>. No primeiro caso, o problema que se encontra subjacente contende com a *admissibilidade* do acordo; no segundo, a questão tende a colocar-se sob a perspetiva da *necessidade do acordo*.

Entre nós, a perspetiva da *admissibilidade* dos *contratos fiscais* foi já tratada por José Casalta Nabais que concluiu “que o princípio da igualdade fiscal, aferido pela capacidade contributiva não é afetado pela admissão de contratos fiscais ou não é mais afetado pela utilização dessa forma do que o é pela utilização da forma unilateral”<sup>513</sup>. Nessa medida, sem prejuízo de recuperar alguns contornos relacionados com as fronteiras da admissibilidade, a perspetiva de

---

*constituzionali e, in particolare, il riferimento alla funzione 'comunitaria' della fiscalità come limite all'attività consensuale e negoziale dell'amministrazione finanziaria*”, dando conta de um conjunto variado de questões relacionadas, sobretudo, com o “interesse fiscal” na celebração dos acordos e a eventual violação do princípio da capacidade contributiva, na sua dimensão solidarística: “as razões ligadas ao pagamento cêlere e certo do imposto não podem prevalecer sobre o interesse fiscal da comunidade relacionado com uma repartição dos encargos fiscais de acordo com a capacidade contributiva que cada um manifesta” [pp. 152-153], “as inegáveis exigências de certeza devem ser conciliadas com as exigências inegáveis que resultam da participação dos concidadãos para a receita pública”, “a imprescindibilidade da repartição dos encargos públicos, relacionado com as situações expressivas da capacidade contributiva de cada um, seria violada não apenas com a previsão de obrigações contributivas não correspondentes com a capacidade contributiva, mas também com uma determinação de um imposto fixado em medida menor daquela que é devida com base nos critérios fixados normativamente, traduzindo-se num agravamento da posição dos outros membros da comunidade” [p.153].

<sup>512</sup> É essa a posição de ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 225 e ss..

<sup>513</sup> V. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais – Reflexões sobre a sua admissibilidade*, p. 292. Ideia também subscrita por MARÍA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, p. 179, que, indo mais longe e referindo-se às transações fiscais, afirma “ser claro que a transação tributária não pressupõe nenhuma violação do princípio da igualdade, nem como consequência, da sua forma nem do seu conteúdo” e, citando Cayon Galiardo, conclui que o “perigo de um tratamento desigual também pode ocorrer em relação aos atos unilaterais, uma vez que nem todos os funcionários têm os mesmos critérios de interpretação e das normas”. No mesmo sentido, ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 239, considera que no caso de avaliações, globalizações, delimitações, divisões, o “acordo evidencia-se por ser superior face ao ato sobreano unilateral com vista à garantia da legalidade e da uniformidade da tributação”. Também

abordagem da relação entre a igualdade e os acordos fiscais, vai encarada mais na ótica da sua necessidade como instrumento funcional ao dispor da administração e dos contribuintes.

Encontrando-se delimitado o ângulo preferencial da abordagem do *thema*, a qual, de resto, não deixa de se encontrar avalizada pelo enquadramento teórico que foi realizado a propósito da *administração cooperativa*, cumpre, porém, antecipar que a referida necessidade dos *acordos* no direito fiscal coloca-se de forma diferenciada em função de outros instrumentos que pretendem satisfazer a mesma finalidade, admitindo-se que, consoante a perspectiva, os acordos possam ser vistos como um bem de primeira, de segunda ou de terceira necessidade... ou até, eventualmente, como um instrumento desprovido de utilidade e completamente desnecessário.

Uma ideia basilar conformadora do significado material inerente ao princípio do Estado de direito, é a de que este pressupõe uma igualdade na aplicação da lei<sup>514</sup>. No domínio do direito administrativo e fiscal, o cumprimento dessa exigência demanda, nas palavras de *Eberhard Schmidt-Aßmann*, que “o direito seja adequado à execução” e “a existência de uma adequada organização administrativa e dotação de pessoal”, que aporte à administração uma “capacidade para impor o direito” (“*Durchsetzungsbereitschaft der Verwaltung*”), pois é inaceitável que, num Estado de direito, o ilícito se converta numa “pauta de normalidade”<sup>515</sup>.

Apesar de *Schmidt-Aßmann* ser um notável representante da dogmática administrativista alemã, as suas palavras parecem especialmente dirigidas para o domínio do direito fiscal, adquirindo, neste contexto, uma especial *intencionalidade* significativa<sup>516</sup>. Com efeito, muito se tem

---

<sup>514</sup> Assim, expressamente, EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 60: “*Rechtsstaatlichkeit verlangt Rechtsanwendungsgleichheit*”. No mesmo sentido, entre outros, v., DIETER BIRK, MARC DESENS e HENNING TAPPE, *Steuerrecht*, p. 95.

<sup>515</sup> EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 60. No entanto, como já se deixou escrito, o mesmo *Autor* não deixa de avisar que as exigências de eficácia não implicam que a administração não deva dedicar esforços para conseguir que os particulares aceitem voluntariamente as suas decisões.

<sup>516</sup> Nessa ordem de ideias, que EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, p. 60, n.<sup>1a</sup> 70, tenha

escrito sobre os escassos recursos da administração fiscal, sobre a impossibilidade de levar ao limite a personalização do imposto, de acolher o princípio da tributação do rendimento real numa dimensão empírico-naturalística<sup>517</sup>, na evasão fiscal, etc...

O próprio *Bundesverfassungsgericht*, numa célebre decisão sobre a tributação de juros, onde criticou a estruturalmente deficitária aplicação da lei fiscal, deixou consignado que “a igualdade na tributação apresenta, como dimensões correspondentes, tanto a igualdade do dever fiscal ao nível normativo, como a igualdade na aplicação da cobrança fiscal”. Nesse mesmo aresto, exigiu que ao *princípio da declaração* (“*Deklarationsprinzip*”), estivesse acoplado o *princípio da verificação* (“*Verifikationsprinzip*”)<sup>518</sup>.

Constatando o óbvio, *Roman Seer* refere que as capacidades administrativas não são, de facto, suficientes para assegurar a liquidação e a cobrança uniforme de todos os impostos. Existe um “*Vollzugsdefizit*”, descrito como um “*Dauerzustand*” que, entre as suas causas fundamentantes, encontra justificação no “*Steuerchaos*” que, nem os particulares, nem a administração, conseguem dar razão. Acrescenta, em todo o caso, que “mesmo que o legislador, como lhe tem sido exigido simplificasse profundamente o sistema fiscal, reduzisse os impedimentos à execução e reforçasse significativamente os recursos humanos da administração fiscal, a determinação completa e cabal de todos os factos com relevância fiscal pelas autoridades permanecia uma utopia em função da complexidade da vida e das situações reais da vida moderna”. Nessa medida, conclui que as autoridades tributárias encontram-se num conflito

---

remetido para *Kirchhof*, não terá sido despropositado, sendo conhecidos os seus apelos a uma simplificação fiscal, como condição de igualdade fiscal – v. PAUL KIRCHHOF, *Steuergleichheit durch Steuervereinfachung*, pp. 9 e ss..

<sup>517</sup> V. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, p. 746.

<sup>518</sup> Cf. decisão de 27 de junho de 1991, publicada nos *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, v. 84, p. 272, citada por KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, p. 90 [JOHANNA HEY]. Também ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 226, convoca essa decisão para demonstrar a relação que existe entre “legalidade” e “igualdade” na tributação. Afirma, nesse contexto, que a igualdade perante a lei, significa, para o jurista, uma igualdade através da lei (“*Gleichheit 'durch' das Gesetz*”). A “igualdade realiza-se pela legalidade” [p. 225].

permanente de objetivos, entre garantir periódica e tempestivamente uma execução global (“*Gesamtvollzugs*”) e, por outro lado, uma determinação factual diligente no caso individual”<sup>519</sup>.

Numa lógica de “execução global”, as ponderações de praticabilidade (“*Praktikabilitätserwägungen*”) impõem o reconhecimento da impossibilidade de acompanhar a multitude de situações da vida e os seus recortes específicos determinam que a conformação legislativa da previsão fiscal recorra a autênticas “normas de simplificação” (“*Vereinfachungszwecknormen*”), que efectuam, a partir da assumpção de critérios de normalidade ou probabilidade, uma tipificação (“*Typisierung*”), esquematização (“*Schematisierung*”) ou uma generalização (“*Generalisierung*”), prefigurando-se, assim, como formas inequivocamente redutoras da natural complexidade caracterizadora da realidade-objecto da regulamentação fiscal, desprezando o esgotamento de todas as possibilidades de diferenciação<sup>520</sup>, daí resultando, pois, a adopção de fórmulas normativas que, ao invés de considerarem a microscopia individual, caracterizada pela particularidade dos casos singulares, adoptam critérios gerais, meso e macroscópicos, que têm a pretensão de abarcar diferentes realidades, desconsiderando quaisquer elementos de diferenciação. Trata-se aqui de prosseguir a máxima de *Joachim Lang* da “justiça fiscal através da simplificação fiscal” (“*Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung*”) <sup>521</sup>.

Nestes casos, bem vistas as coisas, pode bem referir-se a uma *paradoxalidade da igualdade* (nas “constelações de tratamento desigual”<sup>522</sup>), emergente da distopia fiscalista. Com efeito, a *simplificação* tributária promove a igualdade porque a sacrifica para a realizar: “o

---

<sup>519</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 228. Recorde-se, a propósito desta questão, o que se deixou referido em matéria da complexificação do direito fiscal e das dificuldades sistemáticas relacionadas com uma efetiva *simplificação* do sistema.

<sup>520</sup> Cf. J.L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária. Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, p. 178, JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, pp. 374ss. e ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, pp. 592 e ss.

<sup>521</sup> Cf. KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerecht*, pp. 234 e ss, também referida por ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, p. 577.

<sup>522</sup> Cf. J.J. GOMES CANOTILHO, *Cláusulas de rigor e direito constitucional*, p. 74.

tratamento *igual* de situações *desiguais* pode ser justificado segundo o princípio da igualdade”<sup>523</sup>, trata-se, em todo o caso, de sobrepor a *igualdade geral* (“*generelle Gleichmäßigkeit*”), permitida pela *justiça do tipo* (“*Typengerechtigkeit*”) à *igualdade individual* (“*generelle Gleichmäßigkeit*”), pressuposta pela *justiça do caso* (“*Einzelfallgerechtigkeit*”), e, nessa medida, a sua legitimidade deve ser assegurada através de uma necessária congruência com a realidade, excluindo os casos atípicos (“*atypischer Fall*”), e revelar-se compatível com as ponderações implicadas pelos diversos níveis do princípio da proporcionalidade (“*Verhältnismäßigkeitsgrundsatz*”), não podendo conduzir a um resultado manifestamente errado<sup>524</sup>. Na Alemanha a tipificação é realizada através de regulamentos administrativos interpretativos (“*norminterpretierende Verwaltungsvorschriften*”), através de regulamentos complementares (“*normkonkretisierende Verwaltungsvorschriften*”), ou mesmo através das decisões judiciais (“*Typisierung durch die Finanzgerichtsbarkeit*”), consideradas admissíveis nos casos em que seja inviável a ponderação judicativa de todas as circunstâncias de pormenor.

A questão foi desenvolvidamente estudada por *Ana Paula Dourado*, que, na esteira de diversos autores germânicos, considera existir um “*Vereinfachungsgebot*”, admitindo a “interpretação tipificante” através de regulamentos, atos para-regulamentares, como as orientações genéricas e, subsidiariamente, através das próprias decisões dos tribunais<sup>525</sup>. Mais recentemente, *Gomes Canotilho* analisou a “*tipicização*” à luz do direito constitucional,

---

<sup>523</sup> V. DIETER BIRK, MARC DESENS e HENNING TAPPE, *Steuerrecht*, p. 106. O *Bundesverfassungsgericht* associou em diversas decisões a violação da igualdade à tipificação, dizendo que a mesma leva intrínseca uma violação da igualdade, mas que pode não ser imediatamente censurável – cf. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, v. 26, p. 276: “*in ihr liegende Verstoß gegen den Gleichheitssatz*”, *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, v. 21, p. 27: “*der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung*”.

<sup>524</sup> Cf. decisão do *Bundesverfassungsgericht*, de 7 de abril de 2015: “*Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Der Gesetzgeber darf außerdem für eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zu Grunde legen*”, disponível online em <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2015/bvg15-029.html>.

<sup>525</sup> ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, 2007.

identificando diversos aspetos problemáticos: o facto de a formatação tipicizadora “acentuar apenas as dimensões de simplificação e praticabilidade, em vez de ponderar as circunstâncias complexas que estão presentes nos pressupostos de uma regulação”, o facto de a legislação tipicizadora se situar, muitas vezes na fronteira da discriminação estatística, e, sobretudo, a difícil compatibilização com o princípio da proporcionalidade, tanto ao nível da adequação, como ao nível da necessidade e proporcionalidade em sentido estrito<sup>526</sup>.

As preocupações desveladas pelas *Cláusulas de rigor e direito constitucional* constituem argumentos de peso para considerar alternativas regulatórias e, eventualmente, admitir-se uma construção dessas soluções fora do espectro burocrático de uma administração fiscal que pode não estar preparada para lidar com esse “*power to destroy*”. A referência à normatividade procedural, cooperativa, de fluxos informativos recíprocos, poderá criar condições para que a decisão administrativa seja adequada ao contexto e não seja tida como mais um instrumento que, à conta da luta contra a fraude, evidencie a fraude da luta fiscal contra a lei<sup>527</sup>.

Deste modo, respondendo à questão de *Huster – Einzelfall- vs Typengerichtigkeit?* –, crê-se que há um espaço para a justiça do caso concreto e há um espaço para a justiça do caso típico<sup>528</sup>. Com esta afirmação, parte-se de uma ideia instrumentalidade do princípio da

---

<sup>526</sup> Cf. J.J. GOMES CANOTILHO, *Cláusulas de rigor e direito constitucional*, pp. 70 e ss.

<sup>527</sup> Um dos casos típicos de falta de cumprimento das disposições legais refere-se à necessidade de adaptar as orientações genéricas à jurisprudência dos tribunais superiores, matéria onde apenas há pouco, a propósito da interpretação do artigo 230.º do CIRE, se deu o primeiro passo.

<sup>528</sup> Cf. STEFAN HUSTER, *Recht und Ziele – Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, p. 266. V., também, as pp. 245 e ss., onde o autor analisa criticamente alguns casos mais problemáticos ao nível da tipificação a partir da jurisprudência do “*Bundesverfassungsgericht*”, estabelecendo a partir daí alguns critérios: primeiro, o tratamento desigual deve afetar um número reduzido de sujeitos, ainda que o tribunal não dê referências quantitativas, por se tratar de uma ponderação que importa realizar em concreto [p. 272]; segundo, é necessário que a lesão da igualdade não seja particularmente intensa [p. 276]; terceiro, deve realizar-se um controlo da necessidade da tipificação e apurar se as desvantagens daí decorrentes poderiam ser evitadas [p.279]; quarto, deve realizar-se uma ponderação dos bens jurídicos em causa [p. 280]; quinto, o tribunal avalia que percentagem de receita equivaleria ao incremento de custos administrativos caso a tipificação fosse eliminada, admitindo pelo menos uma relação de 10-15% da receita [p. 281]; sexto, as medidas de simplificação apenas são admitidas quando não violem outros princípios constitucionais [p. 288]; sétimo, a tipificação pode ser admitida quando se estabeleçam cláusulas de equidade, no entanto, para *Huster*, tal poderia comprometer a eficácia da tipificação,

praticabilidade, o que determina que a simplificação deve ser assumida como exigência sistemática de toda a construção do sistema fiscal articulada com os demais princípios constitucionais – o *regime simplificado* é um exemplo disso<sup>529</sup> – e concretizada num ambiente fiscal tendencialmente aberto a soluções regulatórias consensuais. Por outro lado, as cláusulas de rigor exigem, como contraponto, cláusulas de equidade e uma administração que seja capaz de as aplicar em concreto, na *axiologia* do direito, reconhecendo o caso atípico, o carácter manifestamente desadequado face ao caso concreto, e que, nessa ótica, descomprometida com a tradicional *logia* do fisco.

Fora desse quadro, há, ainda, instrumentos administrativos que são fundamentais para garantir o adequado cumprimento das obrigações tributárias, sem enfraquecimento do princípio da igualdade.

Sendo o direito fiscal um complexo, hipertrofiado e desagregado direito de massas, é necessário investir em ferramentas *massivas* que permitam a descomplexificação dos critérios jurídicos materiais e dos deveres de cooperação formais. As orientações genéricas da administração constituem um recurso imprescindível em face da responsabilidade que se deposita nas mãos dos contribuintes em termos de aplicação da lei fiscal. Mas não só. A exploração de ferramentas eletrónicas “*tool kits*” orientadas para a resolução de problemas, desenhadas a partir com a colaboração dos contribuintes e centradas numa estratégia direccionada para o utilizador, são outro meio de a administração se aproximar dos contribuintes, de forma não invasiva,

---

tornando-a inoperante, logo, desadequada [p. 290]; oitavo, devem considerar-se as reais possibilidades do legislador prever medidas que evitem o tratamento discriminatório [p. 291]; nono, a margem do legislador é maior no caso de tipificações “favoráveis” [p.291].

<sup>529</sup> Recorde-se, a esse propósito, que a Lei n.º 106/88, de 17 de dezembro, estabelecia, logo ao início, que “a reforma da tributação do rendimento obedecerá a *princípios de equidade, eficiência e simplicidade, devendo facilitar o cumprimento das obrigações fiscais* e contribuir para a consecução de objectivos de promoção do desenvolvimento económico e de realização da justiça social” (artigo 2.º), e que, em matéria de deduções específicas, em sede de IRS, o artigo 6.º, n.º 2, dispunha que “as deduções específicas deverão corresponder aos custos ou encargos efetivos e comprováveis, *sem prejuízo da possibilidade de algumas poderem ser fixadas com base em presunções, quando esta solução apresentar maior segurança para o fisco ou maior comodidade para os contribuintes, especialmente os de mais baixos rendimentos*”.



prestando um serviço de qualidade, que alivia a pressão fiscal indireta, da “*red tape*”, facilitando o cumprimento das obrigações tributárias.

Um outro instrumento que pode considerar-se posto ao serviço da igualdade, por implicar uma redução da incerteza aplicativa do direito, consiste numa relação de “*kooperative Zusammenwirken der Gewalten*”, através da receção dos precedentes jurisdicionais por parte da administração. Essa relação é evidenciada por *Roman Seer*, que atribui à jurisprudência dos tribunais supremos um papel proponderante no “*Steuerrecht als Massenfallrecht*”: “as decisões judiciais, mais do que em qualquer outro ramo do direito, assumem aqui uma função de precedente que vai para além do caso individual, sendo projetadas numa multiplicidade de casos fiscais”<sup>530</sup>. Quando não existe essa coordenação cooperativa entre os poderes e, aqui, podem incluir-se os que exercem funções legislativas, exponencia-se a fragmentaridade desagregadora da uniformização de critérios e, com isso, a complexidade do direito fiscal aumenta de grau. Como se referiu, existe, entre nós, uma injunção legislativa que determina a obrigatoriedade da revisão das orientações genéricas da administração em face da jurisprudência estabilizada dos tribunais superiores, ainda assim, apesar da administração ter finalmente começado a dar cumprimento à lei, a *criação*, e não já a *revisão*, de orientações genéricas em matérias de direito, orientada pelo sentido das decisões judiciais, aportaria uniformização na aplicação de critérios, evitaria litígios e reduziria a complexidade do direito fiscal. Nesta ótica, o problema não está tanto em fazer o “*mínimo*” imposto por lei, outrossim na adoção de práticas de excelência que concorrem para que o cumprimento das obrigações fiscais não seja dificultado por *barreiras informativas* ou por uma ideia de que a administração não está disposta ao cumprimento das decisões judiciais.

---

<sup>530</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 250 e ss. Essa prática administrativa alemã foi referida *supra*, na nota de rodapé n.º 404. Entre nós, o acesso facilitado às decisões dos tribunais superiores através do “*site*” *dgsi.pt*, constitui uma prática diária de quem lida com o ordenamento jurídico-fiscal. O sistema de busca simples permite encontrar facilmente a informação que se procura; contrariamente, o labirinto informático do *portal das finanças*, coloca barreiras operacionais no acesso à informação. Esta está lá, não se discute, mas podia estar organizada de maneira a facilitar o acesso ao complexo universo da fiscalidade e, nesse ponto, existindo uma *deficiência* informativa da generalidade das pessoas, ainda que técnicos, juristas, etc., não é descabido uma analogia com as barreiras arquitetónicas que não ajudam quem mais precisa.

Acresce, como se referiu no capítulo I da dissertação, que o problema das necessidades administrativas deve ser, hodiernamente, perspectivado segundo parâmetros relacionais inovadores que não assentem exclusivamente numa ideia de *comando e controlo*, devendo abrir-se a novas formas de interação entre a administração e os contribuintes de acordo com uma adequada estratégia de *Tax compliance*.

Nesse âmbito, os *acordos* entre a administração e os contribuintes desempenham um papel fundamental, identificando-se duas grandes áreas de intervenção onde a sua funcionalidade se torna evidente. Por um lado, os acordos que antecedam a prática dos factos tributários, sejam acordos específicos, como os acordos em matéria de preços de transferência, sejam os acordos informais-cooperativos no âmbito de uma *“enhanced relationship”*; por outro, os acordos *ex post factum* que se destinem a evitar e/ou solucionar um litígio entre a administração e os contribuintes.

No primeiro caso, é manifesta a mais-valia do acordo face a soluções não consensuais. O valor da segurança, tanto para a administração como para o contribuinte e a pacificação das relações, num ambiente de boas práticas, conduz a uma poupança de recursos administrativos e potencia o cumprimento voluntário das obrigações fiscais. Porém, como se advertiu, no caso da *co-operative compliance* é necessário que esteja subjacente uma relação jurídica fiscal “básica” e funcional, ou seja, que a administração e os contribuintes não sejam parte de uma *“race to the bottom”*.

No segundo caso, a abertura de espaços consensuais dirigidos a um acordo no caso de existir a potencialidade de um conflito em concreto, ou estando já instalada uma discórdia, leva igualmente associada uma função de pacificação e uma poupança dos escassos recursos administrativos. Por isso, escreve *Casalta Nabais*, “é que na generalidade dos países com um Estado de direito desenvolvido, constitui normalidade perene a maior parte dos litígios surgidos, mesmo no campo das relações jurídicas tributárias caber na competência da Administração, embora com o recurso a ampla colaboração dos contribuintes, muitas vezes concretizada em acordos ou contratos”<sup>531</sup>.

---

<sup>531</sup> Cf. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Reflexões sobre a introdução da arbitragem tributária*, pp. 239 e ss. [p. 245].

Os *acordos* entre a administração e os contribuintes são, por isso, também, um meio de resposta ao estrutural “défície de execução” que se encontra umbilicalmente relacionado com os escassos recursos administrativos.

Na terminologia de *Roman Seer*, o acordo é um “*Mittel eines maßvollen Gesetzesvollzug*”<sup>532</sup>, um meio de uma aplicação moderada da lei, que “evita o dispêndio investigativo nos casos dos factos que se esquivam a uma aferição exata ou que apenas são averiguáveis com dificuldades, tendo por objetivo evitar litígios ou desentendimentos através de um consenso sobre as circunstâncias com relevância fiscal”<sup>533</sup>. A ideia de uma “*aplicação da lei moderada*” parte do princípio de que a falta de recursos administrativos impede que a “maior realização possível da legalidade num caso individual” coincida com a “maior realização possível da legalidade numa execução global”, agregadora da totalidade dos casos individuais.

A concretização dessa ideia, no plano da concreta atuação administrativa, implica a existência de uma discricionariedade no esclarecimento dos factos, designadamente no que se refere à intensidade das medidas inquisitórias, cabendo à administração, na gestão dos seus recursos, realizar uma tarefa de otimização, que tem suporte do próprio princípio da igualdade. Destarte, como conclui *Seer*, “o próprio princípio da igualdade obriga a autoridade fiscal a reduzir a intensidade do esclarecimento factual se, de outra forma, for colocada em causa a igualdade na aplicação da lei. A administração não deve, porém, estabelecer a igualdade à custa da legalidade, mas deve servir-se de instrumentos que permitam cumprir a legalidade da tributação também no caso individual”<sup>534</sup>.

---

<sup>532</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 250 e ss. Essa prática administrativa alemã foi referida *supra*, na nota de rodapé n.º 404. Entre nós, o acesso facilitado às decisões dos tribunais superiores através do “*site*” *dgsi.pt*, constitui uma prática diária de quem lida com o ordenamento jurídico-fiscal. O sistema de busca simples permite encontrar facilmente a informação que se procura; contrariamente, o labirinto informático do *portal das finanças*, coloca barreiras operacionais no acesso à informação. Esta está lá, não se discute, mas podia estar organizada de maneira a facilitar o acesso ao complexo universo da fiscalidade e, nesse ponto, existindo uma *deficiência* informativa da generalidade das pessoas, ainda que técnicos, juristas, etc., não é descabido uma analogia com as barreiras arquitetónicas que não ajudam quem mais precisa.

<sup>533</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 238.

<sup>534</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 230 e ss..

O designado “*acordo de facto*” constitui um desses instrumentos de efetivação da lei, que não só traduz a ideia de que a administração deve “evitar o potencial de conflito” (“*Konfliktpotenzial*”) <sup>535</sup>, como também uma forma de lidar com a incerteza factual, permitindo otimizar e racionalizar, numa relação de proporcionalidade, os meios administrativos. É nessa perspectiva que o exercício dialógico e antecipado dos direitos de participação dos sujeitos passivos origina uma “*dialogische Struktur des Entscheidungsfindungsprozesses*” a partir da qual é possível construir de um consenso entre a administração e o sujeito passivo e eliminar, dentro da margem de apreciação administrativa, balizada pelas circunstâncias do caso, incertezas factuais e de direito.

Esse edifício dialógico, como *infra* se explicitará com maior detalhe, corresponde a uma exigência da *praxis*, e, dentro dos limites adequados, permite realizar eficientemente a função administrativa no horizonte de uma relação, não só formal, como também intencionalmente cooperativa.

Respeitado o quadro de legalidade, assegurado, também, por um inquisitório diligente e proporcionalmente compreendido, os acordos são um instrumento ao serviço da igualdade da tributação. E são, também, um instrumento com claro apoio noutros princípios vetores da atividade administrativa. De modo que, quando se pensa na escassez de recursos administrativos e na adequação dos meios para a realização funcional do interesse público, e, partindo daí, se reclama que “o legislador está constitucionalmente obrigado a proporcionar à administração pública os instrumentos necessários para que esta atue com eficácia” <sup>536</sup>, não pode deixar de considerar-se o arsenal de instrumentos jurídico-procedimentais – como a cooperação, a participação, a proporcionalidade, etc... – que estão ao dispor da administração para atuar de forma diligente no quadro da sua concreta realidade.

---

<sup>535</sup> Cf. DIETER BIRK, MARC DESENS e HENNING TAPPE, *Steuerrecht*, p. 58.

<sup>536</sup> Cf. LUIS ARROYO JIMÉNEZ, *Ponderación, proporcionalidade y derecho administrativo*, p. 25.

#### 4. A normatividade procedural administrativa

A reflexão encetada no primeiro capítulo da dissertação revelou uma nova concepção do exercício dos poderes públicos que, como se procurou evidenciar, não só implicou uma mudança radical nos quadros da dogmática do direito administrativo, como começa, também, a impregnar o hemisfério fiscal no contexto de um Estado cooperativo.

O desenvolvimento da estratégia dos quatro “K”, a que se referia *Rainer Pitschas*, no contexto de uma dinâmica funcional de coordenação, cooperação e mediação entre os atores públicos e privados; a concepção do desenvolvimento da função administrativa como processo interativo, em que participam e trabalham em rede diversos atores em colaboração e participação, nas palavras de *Eberhard Schmidt-Aßmann*; a alteração das orientações e das pautas e instrumentos de atuação do Estado e dos particulares, na exigência de *W. Hoffmann-Riem*; são expressões que passaram a assumir relevância significativa na modelação da atuação administrativa em matéria fiscal.

Concomitantemente, as ideias de uma “*good governance*”, em simbiose axiológica com as exigências da “*boa administração*”, que passaram a ter refração intencional e axiológica no direito fiscal, apelam para uma *normatividade procedural* que, de resto, foi referida pelas ciências sociais como elemento central e determinante da *tax compliance*. Na sequência, posta em causa a unicidade do paradigma de “*command and control*”, de intervenção sucessiva e raiz sancionatória, abriu-se um espaço teleonomologicamente determinado pelo princípio da cooperação, que vem modelar não apenas a forma como se constrói o sistema fiscal, na aparência de uma partilha de responsabilidades assimétricas, mas a materialidade substancialmente conformadora da *intentio* cooperativa, como dinâmica de interação que passa a perpassar por todo o procedimento tributário, criando inéditos espaços de participação, diálogo e consenso e novos instrumentos de atuação antecipada, branda, flexível, informal e informativa.

Nesse espectro relacional, a *eficiência* administrativa não decorre da autoridade, mas da legitimidade do poder funcionalizado à realização do interesse público, numa legitimidade de

exercício, de “*fair procedures*”, onde a lógica da *maximização do imposto* cede à axiológica vontade de o determinar na *justa medida* que decorra da lei.

As normas do(s) procedimento(s) tributário(s), condensam já *formalmente* os princípios básicos da atividade administrativa fiscal: *verdade material, colaboração, participação, proporcionalidade, justiça, imparcialidade, cooperação, celeridade*, são atributos fundamentais – e, na sua dimensão axiológica transpositiva, fundamentantes – da atuação administrativa e, como tal, da sua adequada configuração e das suas boas práticas, decorrerá o cânone de uma boa administração<sup>537</sup>.

Como se referiu na exposição relativa ao desenvolvimento do modelo de “*Enhanced relationship*”, os atributos administrativos básicos para fundar uma relação consistente com os contribuintes, de acordo com o estudo que antecedeu a proposta de um modelo de atuação cooperativa, passam pela exigência de uma atuação administrativa que revele uma compreensão fundada no mundo da empresa, imparcialidade, proporcionalidade, transparência e responsividade. Aí se deixaram algumas observações relativas ao conteúdo exigido por essas imposições.

A relação destes “compromissos” com o sentido emergente do princípio da *boa administração*, e, dessa forma, com o lastro jurídico-vinculativo daí resultante, foi já evidenciada por *Rozas Valdés* e *Rafael Sanz Gomez*. Este último *Autor*, estabelece uma relação particularmente adequada repartindo o direito-dever de boa administração numa perspetiva *ad intra* e numa perspetiva *ad extra*, fazendo corresponder, em cada caso, os compromissos na relação cooperativa e os instrumentos dessa relação com aquelas exigências.

Assim, aos princípios de boa administração *ad intra*, são feitas corresponder as dimensões da *objetividade e imparcialidade, profissionalismo e ética, eficácia, eficiência e celeridade*, as quais são traduzidas nos compromissos da relação cooperativa de *imparcialidade, responsividade e proporcionalidade*, exigindo, como mecanismos operacionais cooperativos, um

---

<sup>537</sup> Cf., *supra*, nota n.º 119.

sistema de informações prévias e um modelo de resolução de conflitos, talhado por essa teleologia.

Quanto aos princípios de boa administração *ad extra*, identificam-se as dimensões de prestação de serviços ao cidadão, boa fé e confiança, participação procedimental, transparência e direito de acesso aos documentos públicos, etc..., que, por seu turno, são relacionados com os compromissos da boa fé e da transparência, exigindo, no plano instrumental a introdução de mecanismos de diálogo e de consenso<sup>538</sup>.

Por outro lado, considerando que a administração está vinculada à lei, e nesse quadro, deve, conseqüentemente, respeitar o “princípio da igualdade” na aplicação da lei, a correlação com os princípios de atuação procedimental, não pode deixar de articular-se através de uma ponderação prudencial otimizador do resultado da ação administrativa, no sentido de que a realização do vértice da legalidade não resulta apenas de um vetor, o inquisitório unilateral e soberano, mas um agregado dos demais.

Sabendo-se que a lei, apesar de vincular a administração ao princípio do inquisitório, não lhe impõe, porém, uma decisão vinculada quanto à extensão e intensidade das medidas de investigação, a realização da legalidade deve operar através de uma moldura de atuação delimitada pela proporcionalidade, pela participação, pela cooperação, pela imparcialidade.

Em certa medida, a ideia de *Harmut Söhn*, segundo a qual “os princípios constitucionais relativos à tutela do indivíduo, visam também, *mutatis mutandis*, por proteger a administração”, acaba por acertar na parte em garantir uma maior racionalização dos meios, uma mais eficiente ação administrativa e, ao incluírem a participação do sujeito passivo no procedimento de decisão, podenciam o seu consenso e a aceitação da decisão.

Nessa medida, o legislador está a proporcionar à administração instrumentos necessários para que esta realize o interesse público da forma requerida pelas exigências da boa administração.

---

<sup>538</sup> Cf. RAFAEL SANZ GOMEZ, *La “Relación cooperativa” entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*, p. 103.

Essa relação torna-se evidente perante a consideração do princípio da proporcionalidade<sup>539</sup>. Com efeito, trata-se de um princípio basilar para a articulação das exigências de legalidade-igualdade com os direitos de participação dos sujeitos passivos e a estrutura contraditória dos procedimentos de inspeção.

O princípio da proporcionalidade pode considerar-se não só como um princípio limitador, “servindo a garantia dos direitos e liberdades individuais”, ou cumprindo a garantia funcional de “limite da limitação” – dimensão esta que pode ver-se acolhida no artigo 18.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa – mas, também, como um princípio geral material conformador do Estado de direito democrático moderno, como resulta do artigo 2.º da Lei Fundamental, suscetível de ser aplicado fora do campo dos direitos e garantias fundamentais, sempre que, no seu exercício, se desenhe um problema de proporcionalidade de limites, ou de proibição de excesso, em confronto com outros direitos<sup>540</sup>.

---

<sup>539</sup> Para além da menção constante do artigo 55.º, da Lei Geral Tributária, esse princípio encontra-se expressamente previsto no artigo 7.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, onde se refere que “as ações integradas no procedimento de inspeção tributária devem ser adequadas e proporcionais aos objetivos de inspeção tributária”. Também no artigo 7.º n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo, norma subsidiariamente aplicável *ex vi* a remissão estabelecida no artigo 2.º, alínea c), da Lei Geral Tributária, se dispõe que “as decisões da Administração que colidam com direitos subjetivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afetar essas posições na medida do necessário e em termos proporcionais aos objetivos a realizar”. As referidas normas constituem uma reafirmação infraconstitucional da sujeição da atividade administrativo-tributária ao princípio constitucional da proporcionalidade, previsto como um princípio fundamental de atuação da administrativa – artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa.

<sup>540</sup> Cfr., entre outros, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 484/00, onde se afirma expressamente que “o princípio do excesso [ou princípio da proporcionalidade] aplica-se a todas as espécies de atos dos poderes públicos. Vincula o legislador, a administração e a jurisdição. Observar-se-á apenas que o controlo judicial baseado no princípio da proporcionalidade não tem extensão e intensidade semelhantes consoante se trate de atos legislativos, de atos da administração ou de atos de jurisdição. Ao legislador (e, eventualmente, a certas entidades com competência regulamentar) é reconhecido um considerável espaço de conformação (liberdade de conformação) na ponderação dos bens quando edita uma nova regulação. Esta liberdade de conformação tem especial relevância ao discutir-se os requisitos da adequação dos meios e da proporcionalidade em sentido restrito. Isto justifica que perante o espaço de conformação do legislador, os tribunais se limitem a examinar se a regulação legislativa é manifestamente inadequada.”



Existe um consenso, bem traduzido na jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre o sentido do princípio da proporcionalidade e os seus subprincípios da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito<sup>541</sup>.

Assim, escreveu-se, no Acórdão n.º 634/93, do Tribunal Constitucional, que o princípio da proporcionalidade se desdobra no: “princípio da adequação (as medidas restritivas de direitos, liberdades e garantias devem revelar-se como um meio adequado para a prossecução dos fins visados, com salvaguarda de outros direitos ou bens constitucionalmente protegidos); princípio da exigibilidade (essas medidas restritivas têm de ser exigidas para alcançar os fins em vista, por o legislador não dispor de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo desiderato); princípio da justa medida, ou proporcionalidade em sentido estrito (não poderão adotar-se medidas excessivas, desproporcionadas para alcançar os fins pretendidos)”.

O princípio da proporcionalidade pressupõe, sempre, uma relação valorativa entre medidas e fins, a ser, ponderativamente, avaliada, sob a consideração de três perspetivas: em primeiro lugar, sob um critério de equação ou de acomodamento entre as medidas (ou instrumentos jurídicos) a considerar e os fins que as mesmas visam alcançar, tendo as medidas de ser abstrata e concretamente idóneas ou apropriadas para prosseguir, realizar ou atingir esses fins, tendo em conta que devem ser salvaguardados ou protegidos outros direitos constitucionais; no segundo, considera-se a existência de uma relação de necessidade entre as medidas restritivas e os fins em vista, consubstanciada esta necessidade no facto de essas medidas restritivas serem exigidas para se poderem alcançar os fins em vista, dado o legislador não dispor de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo objetivo ou escopo; e, finalmente, no terceiro, encara-se a relação, na perspetiva de justa medida ou de justo equilíbrio entre meios e fins - proporcionalidade em sentido estrito -, sendo proibida a verificação de qualquer excesso entre meios e fins em confronto (proibição de excesso), não podendo as medidas propostas ser desproporcionadas ou excessivas para se conseguir realizar os os fins.

---

<sup>541</sup> Todos os Acórdãos do Tribunal Constitucional citados encontram-se disponíveis na página: [tribunalconstitucional.pt/acordaos](http://tribunalconstitucional.pt/acordaos), para onde se remete.

Como se adverte no Acórdão do n.º 187/01, do mesmo tribunal, “a determinação da relação entre uma determinada medida, ou as suas alternativas, e o grau de consecução de um determinado objetivo envolve, por vezes, avaliações complexas, no próprio plano empírico (social e económico). [§] É de tal avaliação complexa que pode, porém, depender a resposta à questão de saber se uma medida é adequada a determinada finalidade. E, também, a ponderação suposta pela exigibilidade ou necessidade pode não dispensar essa avaliação”.

No respeitante ao domínio tributário, o princípio da proporcionalidade tem particular densidade operativa no domínio das inspeções fiscais<sup>542</sup>.

Nesse âmbito, o princípio da proporcionalidade tem que contextualizar-se no universo administrativo em causa, partindo-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<sup>543</sup>.

Ao nível do controlo de adequação, o princípio da proporcionalidade apenas proíbe que sejam adotadas medidas que não possam produzir efeitos relativamente ao fim em causa. No domínio de uma inspeção fiscal, esse critério impede que a administração “apure factos sem relevância fiscal e que promova meios de prova que não são aptos ao esclarecimento factual”<sup>544</sup>.

Maiores problemas se colocam relativamente ao critério da necessidade. Tal como explicitado pela jurisprudência referida, a *necessidade* de uma medida implica que a

---

<sup>542</sup> Cf. KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, p. 105 e ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 288 e ss., exemplifica: “quando um empresário coloca à disposição durante semanas ou meses uma sala a expensas suas, devendo estar disponível, assim como os seus colaboradores, para prestar os esclarecimentos que forem requeridas, não só se limita o exercício da liberdade profissional, como a própria inspeção constitui um ‘custo’ para a empresa que poder repercutir-se no resultado” [p. 289].

<sup>543</sup> Cf. nota de rodapé n.º 359.

<sup>544</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 292: “quando um empresário coloca à disposição durante semanas ou meses uma sala a expensas suas, devendo estar disponível, assim como os seus colaboradores, para prestar os esclarecimentos que forem requeridas, não só se limita o exercício da liberdade profissional, como a própria inspeção constitui um ‘custo’ para a empresa que poder repercutir-se no resultado” [p. 289].

administração não tenha um outro meio menos gravoso para os direitos fundamentais para alcançar o objetivo visado. Existindo vários meios adequados, deve optar-se pelo meio de ingerência mais suave. Neste ponto, na medida em que a lei exige que o procedimento se oriente com base no princípio do contraditório, pressupondo um acompanhamento ou uma “participação” do sujeito passivo, as informações que puderem ser prestadas através da participação destes são menos agressivas do que as imposições autoritárias<sup>545</sup>.

Por fim, quanto à ponderação da proporcionalidade em sentido estrito, a ponderação entre os bens em causa, exige que a administração releve elementos aportados pelo sujeito passivo que sejam credíveis e a ingerência administrativa não acarrete aumento significativo da fiabilidade do esclarecimento dos factos<sup>546</sup>.

Estes juízos de ponderação, no quadro do crónico estado de necessidade administrativo, impõem que os recursos administrativos sejam mobilizados de forma a realizar uma concordância prática entre a legalidade, a igualdade e os direitos fundamentais.

Nessa ordem de ideias, *Roman Seer* defende que o acordo “*als Instrument zur Vermeidung eines Übermaßes*”.

Sobretudo nas situações em que a investigação factual se torna impossível ou implica um dispêndio de meios administrativos e, com isso, o interesse público numa perspetiva de execução global, o acordo apresenta-se como o meio mais suave de efetivação da referida concordância prática. *Mutatis mutandis*, “o acordo também se apresenta como forma de atuação menos prejudicial quando de uma perspetiva objetiva a situação jurídica entre as partes se apresenta

---

<sup>545</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 292-294. O Autor refere que a lei, ao conferir direitos abrangentes de participação, parte do princípio que a revelação participativa dos factos será menos invasiva para o cidadão, ou seja, “com vista à finalidade do esclarecimento factual o emprego inquisitório de meios soberanos não garante maior qualidade relativamente aos resultados que resultam do esclarecimento que se obtém da participação do sujeito passivo”.

<sup>546</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 295, exemplifica: “quando o sujeito passivo oferece ou disponibiliza elementos de facto plausíveis da sua esfera particular, para a elaboração de um cálculo de circulação de capitais, seria violado o princípio da proporcionalidade em sentido estrito se as finanças procurassem obter esses elementos através de ingerências autoritárias soberanas”.

incerta e controversa. Quando a autoridade fiscal e o sujeito passivo concordam num tratamento jurídico sustentável da situação jurídica incerta que não entra em conflito com a jurisprudência ou com uma instrução administrativa, então o consenso evita mais litígios que seriam onerosos tanto para as liberdades como para a administração”<sup>547</sup>.

A doutrina de *Roman Seer* não merece reparo.

Com efeito, a satisfação do interesse público, consubstanciado na determinação do imposto devido à face das normas de tributação, estará mais ao alcance de ser conseguido nas situações em que os cidadãos possam participar e colaborar na formação da própria decisão administrativa, de modo particular, quando esta goza de certa capacidade de decisão ou de uma margem de apreciação, do que quando a administração age unilateralmente, pelo menos em situações complexas.

Em vez de uma atuação unilateral da administração no manuseamento dos instrumentos inspetivos, nomeadamente probatórios, e de uma sua maior margem de apreciação e decisão na compreensão da crescente complexidade da realidade económica e social, sobre a qual versam as normas tributárias, potenciadoras de uma maior incerteza sobre a legalidade substancial do resultado, é adequadamente conjeturável que um acordo entre a administração e o contribuinte fique mais próximo do imposto devido.

A cooperação entre a administração e os contribuintes, que suporta a celebração dos acordos, constitui momento adequado para se poder proceder à revelação de muitos factos e valores suscetíveis de serem abrangidos nos tipos tributários que se escondem por detrás da crescente complexidade da vida económica e financeira atual cujo surpreendimento e enquadramento nos mesmos tipos tributários será, de outro modo, extremamente difícil, se não impossível, à administração tributária, sendo que, de acordo com um critério de razoabilidade, tal conclusão afigura-se tanto mais certa quanto maior for a incerta expressão jurídico-material dos

---

<sup>547</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 303-304. No mesmo sentido, DIETER BIRK, MARC DESENS e HENNING TAPPE, *Steuerrecht*, p. 58: “Die Kooperation ist eine Maxime des Steuervollzugs und bedeutet, dass die Verwaltung Konfliktpotenzial wenn möglich vermeiden soll. Dabei ist es ein Gebot der Verhältnismässigkeit der Mittel, die Intenität der Untersuchungsmassnahmen an der ökonomischen Bedeutung auszurichten”.

preceitos jurídicos, designadamente quanto ao grau ou intensidade de indeterminação dos conceitos relativos à definição da incidência e de determinação da matéria tributável, designadamente quando esta acaba por assentar em avaliações, margens gerais, coeficientes de consumo, ou implica uma complexidade fáctica estrutural como sucede em matéria dos preços de transferência.

Em todos os casos em que a lei atribui à administração um espaço de decisão unilateral próprio, no exercício do qual lhe esteja aberta a possibilidade de chegar a vários resultados alternativos, uma solução mais adequada aos princípios constitucionais acima referidos por que deve reger a sua atuação será a de pactuar, quando possível, com o contribuinte na definição da sua situação tributária.



§ 2 – A expansão dos acordos como modo de atuação administrativa: dois *case-studies*

1. Justificação
2. O ordenamento alemão
3. O ordenamento italiano

## § 2 – A expansão dos acordos como modo de atuação administrativa: dois *case-studies*

### 1. Justificação

Os ordenamentos jurídicos alemão e italiano constituem duas referências essenciais no tratamento da matéria do acordo no direito fiscal no âmbito dos problemas de quantificação da matéria tributável. De uma perspectiva comparada, os exemplos desses sistemas jurídicos, que têm pontos de partida radicalmente distintos sobre o relevo conferido à participação do sujeito passivo em sede procedimental, acabam por convergir, não apenas, numa generalizada admissibilidade do acordo – ainda que não sejam pacíficas, em ambos os sistemas jurídicos, as qualificações jurídicas, legais e dogmáticas, relativas aos institutos em causa –, mas, também, no facto de existirem diversos momentos procedimentais em que a administração pode, posteriormente, definir com o contribuinte, de forma consensual, questões com relevância para a quantificação da matéria tributável.

Do lado do ordenamento jurídico alemão, na ausência de concretização legal expressa dos “*Verständigungen in Steuerverfahren*” como instrumentos procedimentais legalmente tipificados, importa, sobretudo, considerar a génese dos acordos a partir da *praxis*, atenta a previsão de espaços qualificados de intersubjetividade dialógica que cumprem uma função profilática primária relativamente à emergência de litígios, mas que atuam, igualmente, em momento posterior à prolação da decisão administrativa, quer seja na via “graciosa” ou na via “judicial”. A experiência germânica relativa ao chamado “*tatsächliche Verständigung*” merece uma



reflexão particular quanto à existência de uma eventual “divergência” entre a lei, que não prevê, expressamente, esse tipo de acordo, hodiernamente, considerado pela doutrina majoritária como um autêntico contrato obrigacional, e a prática administrativa, que dele faz “um instrumento efetivo da administração no exercício do poder público” (*“Ausübung öffentlicher Gewalt”*), a contrastar com outros ordenamentos jurídicos em que a existência positivada desse género de equipamento normativo é, no mínimo, relativizada, quando não anulada, pelo concreto exercício do poder administrativo. Para além, da apontada marca de contraste da máquina administrativa alemã, revela-se, também, merecedora de atenção a questão da controvérsia relativa à natureza jurídico-contratual do *“tatsächliche Verständigung”*, tendo em conta o “silêncio” do legislador da *Abgabenordnung*, de 1977, quebrado, apenas, pela enigmática referência ao *“öffentlich-rechtlich Vertrag”* no §78.3 do referido diploma, aprovado pouco depois de a *Verwaltungsverfahrensgesetz*, de 25 de Maio de 1976, ter consagrado, positivamente, o contrato celebrado no exercício de poderes públicos (o contrato jurídico-público) nos seus §54 a 61 (Parte IV), pondo assim cobro à longa polémica sobre a admissibilidade da figura do contrato administrativo no direito alemão, fazendo constar, da primeira parte do § 54, o princípio geral da *admissibilidade dos contratos de direito público para a constituição, modificação ou extinção de relações jurídico-públicas, sempre que uma norma jurídica não prescreva o contrário* (“pode, mediante contrato, constituir-se, modificar-se ou extinguir-se uma relação jurídica no âmbito do direito público, desde que a isso se não oponham preceitos legais. Em particular, em vez de emitir um ato administrativo, a autoridade administrativa pode celebrar um contrato administrativo com quem, de outro modo, seria destinatário de um ato administrativo”).

Não menos interessante revela-se o panorama do ordenamento jurídico italiano, que constitui, seguramente, para os etiquetados ordenamentos “latinos”, um *case-study* quanto à implementação de instrumentos concretizadores de um diálogo qualificado entre a administração e os contribuintes com vista à determinação consensual da matéria tributável, seja pela sua história, seja pela sua diversificação, amplitude e momentos em que podem operar, seja pela sua ambivalente teleologia, seja pela vasta doutrina que lhe tem dedicado atenção.

Independentemente do ângulo analítico, a rede dos institutos radicados numa lógica de consenso merece uma consideração particular, atenta a revolução que introduziram no esquema de participação procedimental e no deliberado aproveitamento desses espaços para a prevenção e resolução de litígios fiscais, resultando da sua configuração uma claríssima ideia de que o legislador italiano concebe, hodiernamente, o recurso aos tribunais como uma medida de *extrema e ultima ratio*.

Em sentido “oposto” ao modelo germânico, foi o legislador italiano que acabou por “impor” a afirmação prática da modelação consensual de problemas atinentes à quantificação da matéria tributável. Fê-lo quando constatou um cenário de contencioso insuportável e, desde o momento em que reintroduziu o *accertamento con adesione*, não deixou de impulsionar a sua aplicação – e, bem assim, de outras figuras com a mesma teleologia –, assumindo desde cedo o objetivo de estabelecer um clima de maior confiança e cooperação entre os contribuintes e a administração. Também no sistema jurídico italiano, a fase derradeira de implementação e desenvolvimento dos *accordi* ocorre na sequência da Lei n.º 241/1990, de 7 de agosto – *Legge sul Procedimento Amministrativo* (diploma regulador das “novas disposições em matéria de procedimento administrativo e de direito de acesso aos documentos administrativos”) –, que, através do seu artigo 11.º, consagrou a figura dos *accordi procedurali* (*accordi integrativi o sostitutivi del provvedimento*), prevendo, no seu n.º 1, que “a administração poderá concluir acordos com os interessados com o fim de determinar o conteúdo discricionário do ato final ou, inclusive, em substituição desse ato”, ressalvando, em qualquer dos casos, a exigência de “proteção do interesse público” e a salvaguarda “dos direitos de terceiros”.

Não obstante a lei do procedimento excluir a sua aplicação à esfera jurídico-fiscal, os *accordi tributari* não tardaram a surgir nesse âmbito dogmático e, tal como na Alemanha, com extensa aplicação prática e não menor controvérsia sobre a sua natureza jurídica.

Por fim, importa referir que o confronto desses ordenamentos jurídicos com o papel reservado à determinação consensual da matéria tributável no direito pátrio permitirá refletir com maior sustentação sobre a realidade nacional. Antecipando juízos futuros, dir-se-á, perante os dois

ordenamentos considerados, que a posição “intermédia” de base que, em termos comparados, pode vislumbrar-se quanto à participação do sujeito passivo no procedimento, sem obnubilar a debilidade prática que lhe está associada, redundando, a final, numa radical oposição quanto ao relevo que em cada um dos sistemas se atribui a uma atuação administrativa consensual e cooperativa.

## 2. A experiência jurídica alemã

### 2.1. Introdução

A consideração do ordenamento jurídico alemão oferece, quanto à matéria da *admissibilidade* e da *necessidade* dos acordos fiscais, potencialidades explicativas, ímpares e particularmente relevantes, quando se pondere a metamorfose do ambiente relacional entre administração e contribuintes no sentido da conversão das relações de poder de facto em relações abertas a uma dinâmica mais consensual e cooperativa, orientada pela ideia de pacificação do ambiente tributário através da prevenção e resolução consensual dos litígios durante todas as fases do procedimento administrativo ou inclusivamente em sede judicial.

Num momento em que se assiste a uma maior preocupação das administrações fiscais com a conflitualidade tributária e se formulam estratégias, norteadas por critérios de eficiência e otimização, para a resolução antecipada de disputas logo a partir do próprio procedimento de inspeção, observa-se que a realidade germânica conta já, nessa matéria, com um amplo saber de experiência feito, atenta uma prática administrativa, que pode dizer-se constante e reiterada, de consensualização das suas decisões com os respetivos destinatários e que se intensificou durante os anos noventa com o alargamento dos possíveis “pontos de encontro” entre a administração, os contribuintes e, eventualmente, os próprios tribunais.

Com efeito, seja ao nível da *forma da função administrativa*, seja ao nível da resolução judicial de uma controvérsia, o direito fiscal alemão conta com uma diversidade de *espaços* que tornam possível a existência de uma interação, verdadeiramente, dialógica das partes, sendo que a eventualidade da conclusão de um acordo, sendo potenciada pela existência desses espaços, não se circunscreve à esfera que cada um deles delimita no âmbito do procedimento ou do processo.

A título propedêutico e como enquadramento da exposição ulterior, justifica-se uma menção prévia a esses lugares de discussão abertos ao consenso, no âmbito dos quais se permite que a administração e os particulares possam, por mútuo consentimento, “eliminar incertezas e ambiguidades fácticas” e jurídicas, poupando-se, reciprocamente, ao “emprego de meios e tempo desproporcional” e a “um processo moroso que implica riscos, custas e incertezas para ambas as partes”.

No plano administrativo, cumpre salientar, com referência ao âmbito da *Abgabenordnung*, as possibilidades de consenso no decurso do procedimento de inspeção (“*Außenprüfung*”), considerado como a “terra natal” dos acordos fiscais<sup>548</sup>. No direito alemão, as inspeções fiscais são apresentadas como exemplo de um procedimento de investigação cooperativo (“*kooperativ verlaufende Aufklärungsprozeß*”), de carácter verdadeiramente dialógico (“*dialogischen Charakter*”): o sujeito passivo participa na determinação dos factos e a administração informa-o permanentemente “sobre os factos determinados e as suas possíveis consequências” (§ 199.2 AO)<sup>549</sup>. No decurso das inspeções fiscais essa dinâmica é claramente exponenciada pela existência de momentos que cumprem uma função de pacificação (“*Befriedigungsfunktion*”) e de poupança de recursos administrativos, como sucede no âmbito das entrevistas intercalares (“*Zwischenbesprechungen*”) realizadas informalmente no decurso da inspeção e da entrevista final (*Schlußbesprechung*), prevista no § 201 da AO. Em ambos os casos, são discutidas questões de facto e de direito que se afigurem incertas ou controversas, podendo culminar na celebração de

---

<sup>548</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 107.

<sup>549</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 9.

um acordo eventualmente vinculativo quando as partes manifestem essa vontade. Ainda no decurso da inspeção, outro aspeto onde se revela a existência de um comportamento concertado entre a administração e o sujeito passivo respeita à promessa vinculativa (*“verbindlichen Zusage”*), prevista nos parágrafos 204 a 207 da AO. Efetivamente, ainda que esta corresponda a uma auto-vinculação unilateral da administração (*“einseitige Selbstverpflichtung”*), a sua prolação no decurso da inspeção assenta, geralmente, numa “intensa troca de informação” em que o respetivo conteúdo é, previamente, discutido e acordado com destinatário, podendo esse momento relacional, segundo a doutrina, originar a celebração de um contrato administrativo obrigacional (*“öffentlich-rechtlichen Verpflichtungsvertrag”*), um *“Zusagevertrag”*, onde o contribuinte e a administração manifestam uma vontade de vinculação bilateral (*“beider- oder mehrseitiger Rechtsbindungswille”*) relativamente ao conteúdo do acordo<sup>550</sup>

Ainda no domínio da *Abgabenordnung*, encontra-se prevista a possibilidade do sujeito passivo, tendo deduzido reclamação da decisão administrativa – a qual, ademais, é pressuposto de eventual impugnação judicial subsequente –, discutir, a seu pedido ou quando, oficiosamente, determinado pela administração, a resolução do litígio através de uma reunião (*“Erörterungstermin”*) agendada para o efeito. O regime foi introduzido em 1994<sup>551</sup>, no § 364a da AO (*“Erörterung des Sach- und Rechtsstands”*), com a intenção de reforçar a resolução das controvérsias fiscais através do entendimento recíproco, tendo o legislador germânico exportado para a fase da reclamação (*“außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren”*) as possibilidades de diálogo e acordo existentes na inspeção, criando um segundo grau de *“iuris dictio”* consensual de modo a evitar o arrastamento do litígio para a fase judicial.

As possibilidades de acordo entre a administração e os contribuintes não vivem, apenas, dentro da sede administrativa. Para além dos referidos espaços administrativos de diálogo e

---

<sup>550</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p.63.

<sup>551</sup> Cf. artigo 4.º da “Grenzpendlergesetz”, de 24 de junho de 1994, disponível *online* em [http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger\\_BGBI&jumpTo=bgbl194s1395.pdf](http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&jumpTo=bgbl194s1395.pdf). A alteração entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 1996.

consensualização, também, no âmbito judicial se encontram “idênticas” possibilidades no “*gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren*”.

Dessa realidade é exemplo o § 79, I, n.º 1, da *Lei dos tribunais fiscais* (“*Finanzgerichtordnung*” – FGO), na redação de 21 de dezembro de 1992<sup>552</sup>, onde se encontra prevista a hipótese do tribunal promover, no âmbito das diligências preliminares tendentes à decisão do litígio, a discussão entre as partes (“*Erörterungstermin*”) com vista à obtenção de uma definição consensual e acordada da controvérsia *sub judicio*, sendo que, mesmo antes da referida previsão legislativa, já os tribunais se mostravam proativos na procura de um entendimento entre as partes, assumindo, não raras vezes, uma iniciativa conciliatória que abria as portas ao acordo entre a administração e os sujeitos passivos, como sucedeu, de resto, no âmbito do processo que esteve na origem da famosa decisão do *Bundesfinanzhof*, de 11 de dezembro de 1984, que introduziu a figura do “*tatsächliche Verständigung*” no horizonte jurídico germânico.

Mais recentemente, com a entrada em vigor da lei de incentivo à mediação e de outros procedimentos de resolução extrajudicial de conflitos, aprovada em 2012<sup>553</sup>, o ordenamento jurídico-fiscal alemão passou a contar, entre o seu vasto *instrumentarium* de orientação consensual, com um novo meio de particular aptidão para promover a resolução de controvérsias por mútuo entendimento. A introdução desta figura no processo fiscal não foi isenta de discussão e o próprio projeto inicial da “*Mediationgesetz*” não previa a sua aplicação ao âmbito tributário. Entre as questões suscitadas, considerou-se a necessidade da mediação perante o regime do § 79 da FGO, por este já permitir uma intervenção judicial propulsora do entendimento entre as partes. O legislador alemão, porém, não enjeitou a oportunidade de ampliar a gama dos instrumentos de resolução conciliatória-transacional os litígios tributários, como já havia sido propugnado por alguns autores que estudaram uma possível interseção da mediação com os

---

<sup>552</sup> Resultante do artigo 1.º, n.º 16, da *FGO-Änderungsgesetz*, de 21 de dezembro, disponível *online* em [http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger\\_BGBI&jumpTo=bgbl192s2109.pdf](http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&jumpTo=bgbl192s2109.pdf).

<sup>553</sup> A “*Gesetz zur Förderung der Mediation und anderer Verfahren der außergerichtlichen Konfliktbeilegung*”, de 21 de julho de 2012, está disponível *online* em [http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger\\_BGBI&jumpTo=bgbl112s1577.pdf](http://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&jumpTo=bgbl112s1577.pdf).

acordos fiscais – foi o caso, v. g., de *Philip Deubner* que avaliou o papel da mediação como *Instrument der Verständigung im Steuerverfahren*.<sup>554</sup> Dessa sorte, a experiência jurídica alemã conta, também, com a possibilidade de um litígio pendente em juízo ser resolvido através da atuação de um *Güterichter*, por iniciativa do próprio tribunal.

Com estes institutos processuais, e na senda da exposição antecedente, vislumbra-se no ordenamento germânico um terceiro grau de “*ius dictio*” vocacionada para o estabelecimento de soluções consensuais, não sendo equívoco afirmar que o caminho traçado pelo legislador e pela prática germânica revela que nem a eficácia na aplicação do direito (“*Wirksame Rechtsdurchsetzung*”), nem o poder de, unilateral e coativamente, impor uma decisão, acarretam uma “imposição” inelutável que exclua o acordo com o contribuinte.

Desse modo, como se pretendeu evidenciar, quer a forma da função administrativa-fiscal, quer a forma da função judicial, revelam um manancial de espaços de intersubjetividade dialógica não desprezados pela prática e que constituem instâncias onde a conclusão de um “acordo” é mais do que uma singela virtualidade. Por essa razão, a consideração da *função da forma de atuação administrativa* consensual e cooperativa assume aqui um relevo particular.

## 2.2. Perspetiva evolutiva

### 2.2.1. Entre a teoria e a prática

Os acordos fiscais permaneceram durante um longo período no “quarto escuro” e no “lusco-fusco” do direito alemão<sup>555</sup>, reféns do dogma da sua proibição e conseqüente

---

<sup>554</sup> PHILIP DEUBNER (2004: 84 e ss).

<sup>555</sup> Em tradução não literal de J. ISENSEE, *Typisierende Verwaltung - Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrecht*, p. 191, que os considera como figuras incluídas na “*publizitätsfernen Hinterzimmer des Rechts, im juristischen Dämmerlicht*”. Igualmente impressiva é a expressão utilizada por PETER FISCHER, *Steuervereinfachung – Resümee*, p. 279, para sustentar que a execução consensual ou cooperativa da lei ainda é tida como uma espécie de “*red light district*” do direito fiscal (“*Rotlichtmilieu des Steuerrechts*”).

inadmissibilidade jurídica. *Klaus Tipke* enuncia-o claramente no seu *Die Steuerrechtsordnung*: “*Steuervereinbarungen (Steuerverträge, Steuervergleiche) unzulässig [seien]: sie sind nichtig*”<sup>556</sup>. Não obstante essa proposição, a prática administrativa, desde muito cedo, se mostrou empenhada em acreditar em afirmação inversa, dando origem a uma divergência, constatada em meados do século passado, entre a doutrina então dominante, que os negava, e a sua *praxis*, onde a eles recorria, provavelmente com maior frequência do que em qualquer outro ramo do direito administrativo<sup>557</sup>. Essa discrepância foi reconduzida por *Walter Schick* ao interior da própria jurisprudência do *Bundesfinanzhof*, ao constatar, *mutatis mutandis*, que aquele supremo tribunal “em teoria rejeita sempre tais acordos, mas na prática aceita-os, deixando, não raramente, entrar pela porta dos fundos (...) aquilo que, anteriormente, varreu com a vassoura de ferro do princípio da legalidade da administração”<sup>558</sup>.

Contrastando com o cenário anterior, a evolução jurisprudencial e dogmática registada sobre a matéria no último quartel do século passado pretendeu, na sequência do trabalho de *Walter Schick* (“*Vergleiche und sonstige Vereinbarung zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht*”), ainda anterior à *Abgabenordnung*, enfrentar o problema dos acordos na “*volle Licht des Rechts*”<sup>559</sup>, sucedendo-se os esforços para o estabelecer os seus pressupostos, limites, critérios, efeitos, vícios, etc.. Porém, no ir e vir do olhar entre a teoria e a *praxis*, ainda se denota a existência de um certo estrabismo jurídico, porquanto, se por um lado, pode assistir-se a uma expansão fenomenológica dos acordos<sup>560</sup>, consonante, obviamente, com a evolução registada no ponto anterior; por outro, continua a registar-se uma inexistência de consenso, não tanto quanto à sua admissibilidade, outrossim, quanto à sua natureza e conseqüente regime jurídico, invertendo-

---

<sup>556</sup> KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, p. 132.

<sup>557</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 1-2.

<sup>558</sup> WALTER SCHICK, *Vergleiche und sonstige Vereinbarung zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht*, p.16.

<sup>559</sup> A expressão é referida por KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, p. 135, no âmbito da sua análise às propostas de *Roman Seer*, que considera preferíveis à “*Grauzone*” de práticas informais.

<sup>560</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 8-46, onde identifica diversos “acordos” nas diferentes fases do procedimento tributário e, posteriormente, no processo judicial.



se o *status* anterior uma vez que a doutrina majoritária, não apenas, reconhece, mas enforma os acordos na categoria do contrato público, ao passo que a jurisprudência e as disposições regulamentares que, aí, se inspiraram, para além de “não dize[re]m a palavra maldita do contrato”, são mais restritivas na admissibilidade dos acordos, *maxime* quando estão em causa questões de direito.

Para isso, contribui, também, o “silêncio” ou a “*Steuerungsverzicht*” da *Abgabenordnung* sobre a questão<sup>561</sup>, porquanto, apesar de alguns reptos para a introdução de uma secção relativa às formas cooperativas de atuação administrativa, o legislador tem deixado o desenvolvimento dessa dimensão do direito procedimental para a doutrina e para a jurisprudência<sup>562</sup>.

### 2.2.2. O “silêncio” do legislador alemão

Num momento em que nos escarpates jurídicos pontificava a “*Zur Lehre vom öffentlich-rechtlichen Vertrag*” de *Otto Mayer*, não era de estranhar o silêncio da *Reichsabgabenordnung* (RAO), de 1919, relativamente à matéria dos acordos entre autoridades fiscais e contribuintes. A admissibilidade da celebração de acordos no procedimento tributário foi, não muito mais tarde (1930), introduzida no § 220, n.º 3, daquele diploma que atribuía ao Ministro das Finanças a possibilidade determinar a “*Zulässigkeit und Rechtswirkungen von Vereinbarungen und vereinbarungsähnlichen Rechtsformen im Besteuerungsverfahren*”. Porém, essa autorização, que segundo *Joachim Englisch* constituiu um primeiro sinal de que o legislador não pretendeu excluir os acordos do âmbito do procedimento tributário, não teve concretização prática e, também, não foi transposta para a posterior *Abgabenordnung*<sup>563</sup>.

---

<sup>561</sup> V. ROMAN SEER, *Reform der Steuerveranlagung*, p. 75.

<sup>562</sup> ROMAN SEER (2012: 562).

<sup>563</sup> JOACHIM ENGLISCH, *Bindende “tatsächliche” und “rechtliche” Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen*, p. 8.

Em 1976, a *Verwaltungsverfahrensgesetz*, pondo termo a uma longa querela doutrinária sobre a admissibilidade do *öffentlich-rechtlichen Vertrag*, positiva nos §§ 54 e seguintes a forma jurídica contratual, estipulando que “*pode, mediante contrato, constituir-se, modificar-se ou extinguir-se uma relação jurídica no âmbito do direito público, desde que a isso não se oponham normas legais. Em particular, em vez de emitir um ato administrativo, a autoridade administrativa pode celebrar um contrato administrativo com quem, de outra forma, seria destinatário de um ato administrativo*”.

O regime da lei do procedimento administrativo não foi acolhido pela *Abgabenordnung* de 1977, pese embora o § 78.3 da AO, referisse o contrato de direito público, ao elencar como intervenientes no procedimento aqueles com os quais um tal contrato seja celebrado<sup>564</sup>.

A assimetria entre procedimento administrativo e procedimento fiscal quanto às disposições atinentes ao *öffentlich-rechtlichen Vertrag* não é interpretada de forma uniforme pela doutrina, no que se refere à inadmissibilidade da configuração contratual dos acordos no âmbito tributário. Para *Ulrich Pflaum*, a ausência da regulamentação da forma contratual das disposições do procedimento tributário não representa um “vacuum jurídico”, mas uma decisão consciente e deliberada do legislador – insuscetível, por isso, de “colmatação” por analogia com as disposições do procedimento administrativo – de proibição da forma contratual no direito fiscal, salvo decisão expressa menção em sentido contrário, como a prevista no § 224a AO, relativa ao contrato de compensação<sup>565</sup>.

---

<sup>564</sup> Quanto ao significado dessa menção, há quem lhe atribua a natureza de uma gralha, decorrente da harmonização indevida das disposições dos §§ 9.º da *Verwaltungsverfahrensgesetz* e 78.º da *Abgabenordnung* (*U. Pflaum, H. Stadie, M. Förster e H. Schön*), sendo essa uma posição comum entre quem, tendencialmente rejeite o contrato no direito fiscal; em sentido oposto, há quem deduza do §78.3 a admissibilidade geral do contrato de direito público no direito fiscal (*H. Meyer, E. Allesch e S. Iwanek*); e, por último, citando argumentos interpretativos *históricos*, *Roman Seer* considera ser precipitado descartar a norma como mera gralha, mas, também, não conclui daí a generalizada aceitação legislativa da forma do contrato no procedimento tributário. Sobre as posições referidas, cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp.136 e ss..

<sup>565</sup> ULRICH PFLAUM, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, pp. 124-125. O Autor afasta expressamente a posição de WALTER GREITE, *Grenzen der tatsächlichen Verständigung*, p. 8412, que, apesar de

Em sentido oposto, *Roman Seer* considera que a “*falta de adoção*” das disposições da lei do procedimento administrativo relativas ao contrato no âmbito tributário não representa um “*beredten Schweigens*” do legislador que determine, *a contrario*, uma proibição da forma contratual dos acordos celebrados no âmbito do direito fiscal. A razão desse silêncio residiria no quadro “difuso e inconsistente” da ciência jurídica e da jurisprudência relativamente aos acordos já considerados vinculativos por aplicação do princípio da boa fé no momento em que a *Abgabenordnung* fora aprovada. Desta forma, para o Autor, o “*Vakuum*” oferecido ao jurista pelo legislador seria expressão de uma “margem de desenvolvimento do direito procedimental da administração pública” e da “doutrina das formas de atuação”<sup>566</sup>.

Deixando de parte as querelas dogmáticas sobre a “abertura” da *Abgabenordnung* à forma contratual, o silêncio do legislador alemão permite algumas notas reflexivas. Em primeiro lugar, conhecendo a prática administrativa e já depois da criação jurisprudencial do acordo de facto, o legislador não só aceitou o instituto, como ampliou consideravelmente as possibilidades da sua mobilização através da criação de novos espaços destinados a uma interação dialógica entre o contribuinte e a administração, tendo, para o efeito, importado a fórmula da *Schlußbesprechung* para os momentos em que se está perante uma controvérsia instalada; em segundo lugar, com a previsão desses momentos de contraditório qualificado, aposta claramente na função de pacificação que advém da prevenção e resolução consensual dos litígios; em terceiro lugar, avaliza uma atuação administrativa orientada pela racionalização dos recursos administrativos escassos e pelo respeito dos direitos procedimentais dos sujeitos passivos, colocando a maior equidade no lugar da *maximização* da receita; e, *last but not the least*, fomenta a cooperação, o *fair play* e a confiança intencional nas autoridades através do respeito efetivo e não meramente formal pelos direitos dos contribuintes, na linha do que vem sendo destacado pelos estudos no domínio da *tax compliance*.

---

afirmar a necessidade de uma norma habilitante para a celebração de contratos de direito público no âmbito fiscal, considera existir, na AO, uma lacuna não intencional que permite a aplicação, por analogia, das disposições dos §§ 54 e seguintes da *Verwaltungsverfahrensgesetz*, pelo menos o seu § 55.

<sup>566</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp.137 e ss..

### 2.2.3. O instituto jurisprudencial – e administrativo – do *Tatsächliche Verständigung*

#### a) Antecedentes jurisprudenciais

No regime alemão, a admissibilidade da celebração de acordos vinculativos entre a administração fiscal e os contribuintes deve-se, essencialmente, à *praxis*: “*Kooperation und Konsens sind in dem von der Mitwirkung des Steuerpflichtigen geprägten (und abhängigen) Besteuerungsverfahren ein Faktum, das durch kein verbot aus der Verwaltungsrealität geschafft werden kann (und sollte)*”<sup>567</sup>.

A paternidade do *Tatsächliche Verständigung* é atribuída, de forma unânime, à jurisprudência do *Bundesfinanzhof*, sobretudo ao *acórdão doutrinário*, do 8.º Senado, de 11 de dezembro de 1984. Esse aresto tem, no entanto, diversos antecedentes. Logo em 1925, o *Reichfinanzhof*, numa decisão que posteriormente é recuperada pelo *Bundesfinanzhof* no acórdão de 11 de dezembro de 1984, considera que “as autoridades fiscais a fim de levarem a cabo a liquidação precisam, em muitos casos, de chegar a um acordo com o sujeito passivo quanto a factos fiscais específicos, sobretudo uma estimativa do valor do objeto a tributar”. Esse acordo restringia-se aos *factos* e o seu efeito “vinculativo”, não tendo o sujeito passivo razões para contestar uma liquidação realizada de acordo com a sua vontade, impunha-se, também, com base em razões de facto<sup>568</sup>. Concomitantemente, de acordo com *Pflaum*, esta primeira decisão relativa ao *Tatsächliche Verständigung* representa a descrição de um *faktisches Phänomen* e não o reconhecimento de qualquer instituto jurídico autónomo, muito menos de natureza contratual<sup>569</sup>.

---

<sup>567</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen na der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren*, p. 214.

<sup>568</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 67 e CHRISTIAN LORBACH, *Die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und ihre Auswirkungen auf das Strafverfahren*, pp. 20-21.

<sup>569</sup> ULRICH PFLAUM, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, p. 110. Na decisão citada, afirmava-se

Estava, porém, aberto o caminho para a evolução jurisprudencial que se seguiu.

A transformação desse entendimento, rumo à afirmação do carácter vinculativo dos *acordos de facto*, começa a desenhar-se com duas decisões do *RFH*. No acórdão de 25 de maio de 1938, o tribunal, apesar de manter o dogma da proibição das transações fiscais relativas ao imposto devido, decidiu que a autoridade fiscal estaria vinculada ao acordo nos casos em que o mesmo é transposto para a liquidação subsequente e esta se torna eficaz. No entendimento de *Pflaum*, esta decisão constitui o primeiro caso em que o acordo foi reconhecido, para além de um mero fenómeno de facto, como juridicamente vinculativo<sup>570</sup>. Porém, como nota *Roman Seer*, salientando as características essenciais da jurisprudência do *RFH*, os acordos celebrados na fase preliminar à liquidação não acarretam um efeito vinculativo próprio, “por si só”, porquanto esse efeito só ocorre quando os acordos são implementados no “*abgesprochenen Verwaltungsakt*”<sup>571</sup>.

---

“que facto, as autoridades fiscais, a fim de levarem a cabo a liquidação, precisam, em muitos casos, de chegar a um acordo com o sujeito passivo quanto a factos fiscais específicos, sobretudo, uma estimativa do valor do objeto a tributar (...). Com base nesse acordo, fixa-se um imposto e o sujeito passivo, normalmente, não tem razões para recorrer dessa fixação-liquidação a não ser que haja diferença de opinião quanto à lei aplicável, porque a estes acordos de facto não dizem nada quanto à possibilidade de uma transação vinculativa que, para liquidação corresponde à sua vontade. Mas os particulares, implicaria uma renúncia à interposição de recurso ou à desistência dele, porque o sujeito passivo só vai consentir com uma transação vinculativa se ela resolve de uma vez por todas o caso fiscal. Não se vislumbra uma razão para uma transação para a lei aplicável porque a autoridade fiscal precisa de conhecer a lei”.

Essa jurisprudência foi mantida em casos semelhantes, considerando-se não vinculativos os acordos – v. *ROMAN SEER, Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 67-68.

<sup>570</sup> De acordo com a decisão, parcialmente transcrita por *ROMAN SEER, Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 68: “quando o serviço de finanças obteve no procedimento de liquidação um acordo com o sujeito passivo, o que pode ocorrer com o objetivo de eliminação de dificuldades interpretativas e diferenças de opinião ou para a resolução aclarada de um assunto, então a autoridade fiscal fica vinculada ao acordo quando a liquidação adquire força jurídica”.

<sup>571</sup> Cf. *ULRICH PFLAUM, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, p. 110, *ROMAN SEER, Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 68 e *JOACHIM ENGLISCH, Bindende “tatsächliche” und “rechtliche” Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen*, p. 8.

O efeito vinculativo do acordo foi reconhecido, pela primeira vez, no aresto de 10 de setembro de 1941, com a chamada à colação dos princípios da boa fé e da proteção da confiança que vinculariam a administração a manter a “palavra dada” no caso de não terem ocorrido quaisquer alterações de circunstâncias e de o acordo se referir a uma questão discricionária<sup>572</sup>.

Com esse aresto, inaugurou-se uma nova fase no tratamento jurisprudencial dos acordos celebrados entre a administração fiscal e os contribuintes, em que, não obstante manter-se, teoricamente, o “*Axiom des Verbots von Steuervereinbarungen*”, admite-se que estes produzam efeitos vinculativos na concreta relação jurídica fiscal por interposição do princípio da boa fé<sup>573</sup>. Esta fase é marcada por alguma “inconsistência” na jurisprudência do *BFH* relativa aos acordos no que se refere aos pressupostos da sua admissibilidade, existindo claras “divergências” entre os diferentes senados daquele supremo tribunal sobre as questões ou matérias que podiam ser objeto de acordo entre a administração e os contribuintes. Genericamente, as questões estritamente jurídicas ficavam excluídas do acordo. Não obstante, em diversas decisões do 6.º Senado reconheceram-se efeitos vinculativos, também, quanto ao tratamento de questões jurídicas ambíguas (*acórdão de 11 de janeiro de 1963*) e mesmo para períodos de tributação futuros em que se mantivessem as circunstâncias vertidas no acordo (*acórdão de 7 de fevereiro de 1975*)<sup>574</sup>.

---

<sup>572</sup> No caso, estava em causa a fixação da taxa aplicável a rendimentos extraordinários em sede de IRS, nos termos do § 34, n.º 1, do EStG 1934. O *RFH* entendeu que um acordo de fixação da taxa, dentro das margens legais, estaria sujeito ao princípio da boa fé e que a administração estaria vinculada a respeitá-lo. Pflaum considera a decisão “problemática” porque estar em causa uma matéria relacionada com o direito aplicável e os efeitos jurídicos, tradicionalmente excluída no âmbito do acordo, e não com os factos.

<sup>573</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 69-71, designa esta fase de “*Diffuse Treu und Glauben-Rechtsprechung des Bundesfinanzhof*”, referindo, de forma exaustiva, as decisões dos diversos senados do *BFH* sobre a matéria.

<sup>574</sup> Na primeira decisão, o tribunal considerou essencial que tanto o sujeito passivo como a autoridade tivessem efetuado concessões, mediante cedências mútuas, fixando conjuntamente a tributação de uma situação juridicamente ambígua. No entanto, ainda que o tribunal descrevesse materialmente um acordo transacional, assentou a sua obrigatoriedade não da figura do contrato público, mas “pelo menos do princípio da boa fé” – cf. ROMAN SEER (1996:70).

## b) A emergência do *Tatsächliche Verständigung* na jurisprudência

A consolidação do *Tatsächliche Verständigung* como instituto jurídico autónomo tem como ponto de partida o acórdão de 11 de dezembro de 1984<sup>575</sup>. Nesse aresto, o *Bundesfinanzhof* distingue entre acordo inadmissível no direito fiscal (*im Steuerrecht unzulässigen Vereinbarung*) quanto ao imposto devido (*Steueranspruch*) e um acordo admissível (*zulässigen Vereinbarung*), relativo a determinado tratamento consensual de factos (*Sachbehandlung* ou *Hervorhebungen*). No caso concreto, o tribunal considerou que “existe uma margem de manobra para disposições de mútuo consentimento na área da determinação dos factos, para regulações que se podem concretizar em acordos de facto. Na maior parte dos casos, dizem respeito a um segmento de tributação e necessitam de implementação posterior no ato de liquidação. Diferentemente do entendimento do *RFH*, a regulamentação acordada entre as partes é vinculativa se não conduzir a resultados, manifestamente, errados. A tributação baseia-se, mais do que no tempo do *RFH*, muito frequentemente em factos futuros, valores, apenas, apuráveis aproximadamente, existindo dificuldades probatórias que não permitem fixações exatas. Quando a determinação dos factos é dificultada, o acordo serve a eficiência e a paz se os interessados conseguem chegar a um consenso mediante o estabelecimento de uma definição acordada quanto à situação factual ou ao tratamento material dos factos”.

Relativamente à admissibilidade do acordo de facto, o tribunal formula três pressupostos materiais: o acordo de facto é, apenas, admissível no âmbito da determinação ou averiguação dos factos (*v.g.*, estimativas ou avaliações) e não relativamente a questões jurídicas; pressupõe uma “determinação dificultada dos factos”; e, por fim, não pode conduzir a resultados, manifestamente, errados. A par com esses requisitos, o tribunal considera que os acordos satisfazem uma *necessidade prática* de “eliminar incertezas e ambiguidades fácticas por mútuo consentimento”,

---

<sup>575</sup> Para além da publicação no BStBl. II, 1985, pp. 354 e ss., o acórdão está disponível *online* em [https://www.jurion.de/urteile/bfh/1984-12-11/viii-r-131\\_76](https://www.jurion.de/urteile/bfh/1984-12-11/viii-r-131_76). JOACHIM ENGLISCH, *Bindende “tatsächliche” und “rechtliche” Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen*, p. 12, com diversas indicações jurisprudenciais.

acentuando que seria inadequado pretender o esclarecimento das situações tributárias através de emprego de meios desproporcional que conduzisse a um processo moroso, com riscos e incertezas para ambas as partes<sup>576</sup>.

### c) Regulamentação administrativa do *Tatsächliche Verständigung*

Mais recentemente, o Ministério das Finanças alemão, partindo da jurisprudência entretanto consolidada, regulamentou o "*Tatsächliche Verständigung über den der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Sachverhalt*", definindo os pressupostos, âmbito de aplicação, finalidade, forma, efeitos jurídicos e relação com as decisões administrativas subsequentes<sup>577</sup>.

Tal regulamentação parte do princípio da inadmissibilidade das transações relativas aos créditos fiscais ("*Vergleiche über Steueransprüche*") por força do princípio da legalidade e da uniformidade da tributação, mas admite que a "*Effektivität der Besteuerung*" e a "*Sicherung des Rechtsfriedens*", justifiquem a celebração de um acordo que vincule os interessados a um determinado tratamento material de factos nos casos em que o apuramento destes se revele particularmente dificultado.

O acordo, como já decorria do entendimento jurisprudencial, pode ser celebrado *em qualquer fase do procedimento*, designadamente, no decurso da inspeção tributária ou quando se encontre pendente alguma reclamação ou recurso<sup>578</sup>. Como se começou por indicar, a "*Abgabenordnung*" e a "*Finanzgerichtordnung*" prevêm a existência de espaços de diálogo que

---

<sup>576</sup> Cf. ULRICH PFLAUM, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, pp. 136 e ss. e JOACHIM ENGLISCH, *Bindende "tatsächliche" und "rechtliche" Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen*, pp. 15 e ss.

<sup>577</sup> BMF 30.7.2008, publicado no BStBl. I, 2008, pp. 831, também disponível *online* em <http://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/304467/>.

<sup>578</sup> BMF 30.7.2008, ponto 1, com diversas remissões para a jurisprudência do *BFH*. ROMAN SEER, *Verständigungen na der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren* p. 215.



pretendem assumir uma *função de pacificação* (“*Befriedigungsfunktion*”), tendo por objetivo resolver, tanto quanto possível, eventuais controvérsias entre a administração e os particulares por mútuo consentimento<sup>579</sup>. Esses locais de diálogo são, particularmente, idóneos à celebração dos acordos, mas não fica excluído que as partes possam alcançar e formalizar um acordo vinculativo *fora* desses momentos, ou até que, em casos sem relevância especial, se procure um mero entendimento (*absprache*) – v.g. por telefone – que permita uma resolução informal e “suavizada” da controvérsia jurídica em causa<sup>580</sup>.

No que concerne aos *pressupostos de admissibilidade* dos acordos de facto, o regulamento administrativo concretiza que o acordo, apenas, tem efeitos vinculativos no domínio da “investigação dos factos” (“*Sachverhaltsermittlung*”) quando não conduzir a um resultado, manifestamente, desadequado que viole as regras da lógica ou as máximas gerais da experiência<sup>581</sup>, não sendo admissível para esclarecer questões jurídicas ambíguas, questões relativas à aplicação de disposições legais ou relativas à produção de efeitos jurídicos, pressupondo a existência de “*factos difíceis de investigar*” e não tanto a complexidade inerente à matéria em causa.

Em particular, o “*Tatsächliche Verständigung*” tem como âmbito de aplicação apropriado os casos onde existam margens para estimativas (“*Schätzungsspielraum*”), avaliações (“*Bewertungsspielraum*”), apreciações (“*Beurteilungsspielraum*”) e apreciações de provas (“*Beweiswürdigungsspielraum*”), referindo-se, em regra, apenas a *factos já ocorridos*. Contudo, quando os factos fixados, consensualmente, tenham repercussões, também, no futuro e a vontade dos interessados pretenda abranger essa realidade, o efeito vinculativo do acordo projeta-se também para o futuro, conquanto as circunstâncias de facto se mantenham inalteradas.

A decisão de celebrar um acordo com o contribuinte relativamente às matérias referidas integra uma esfera de discricionariedade administrativa, orientada, porém, em função da relação

---

<sup>579</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p.143.

<sup>580</sup> BMF 30.7.2008, ponto 5.

<sup>581</sup> BMF 30.7.2008, pontos 2 e 8.1..

entre o previsível dispêndio de meios e o resultado fiscal, devendo a administração levar em linha de conta a possibilidade de existir um processo judicial que possa onerá-la, sobretudo naqueles casos em que, apesar de existirem dúvidas efetivas, se decide em desfavor do sujeito passivo.

Nessa medida, a partir da preocupação de salvaguardar o *“Interesse der Verwaltungsökonomie”*, cabe à administração realizar um juízo de ponderação na linha das orientações administrativas que constavam da *“Anwendungserlaß zur Abgabenordnung (AEAO)”*, para as quais remete, e onde se esclarece que *“apesar do princípio de legalidade do § 85, as decisões das autoridades fiscais podem incluir equações equiparáveis a considerações de oportunidade. Relativamente às exigências a colocar ao dever de esclarecimento da administração fiscal, importa considerar se esse dever exige um dispêndio de tempo já não sustentável. A referência aqui pode ser a relação entre dispêndio de trabalho previsível e o sucesso fiscal. Os serviços de finanças podem levar em conta até que ponto seriam onerados por um processo nos tribunais fiscais ao não deferir e ir ao encontro da pretensão do sujeito passivo no caso de existirem dúvidas de facto ou direito e se decidir em desfavor daquele. Nos casos em que a determinação e o esclarecimento dos factos se mostra dificultado, a eficiência e a paz jurídica pode ser alcançada quando os intervenientes chegam a um acordo quanto a factos determinados e ao tratamento material específico”*<sup>582</sup>.

Em reforço desse critério, o regulamento concretiza, por mais de uma vez, que “o acordo de facto visa o estabelecimento da paz jurídica e impedir a interposição de reclamações ou recursos, limitando o dispêndio de meios e tempo para a investigação dos factos a um nível sustentável ou razoável”. Em suma, a administração germânica deixa claro que a *“poupança de recursos”* passa em larga medida pela *“poupança de confrontos”* e que esta, apenas, se obtém

---

<sup>582</sup> A *Anwendungserlaß zur Abgabenordnung*, de 24 de setembro de 1987, está publicada no BStBl. I, 1987, p. 664. Encontra-se disponível *online* a sua redação atualizada em [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Weitere\\_Steuerthemen/Abgabeno\\_rdnung/AO-Anwendungserlass/2014-01-31-Neubekanntmachung-AEAO.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabeno_rdnung/AO-Anwendungserlass/2014-01-31-Neubekanntmachung-AEAO.pdf?__blob=publicationFile&v=2).

através de um ambiente administrativo aberto à participação dos interessados e recetivo à celebração de acordos que possibilitem o entendimento recíproco.

Uma outra nota que importa relevar respeita ao efeito jurídico-vinculativo próprio do acordo. Com a celebração do acordo, a administração e os particulares encontram-se vinculados ao cumprimento do estabelecido segundo o princípio da boa fé, conquanto o acordo seja válido e eficaz.

Na generalidade dos casos, esse acordo tem natureza preparatória de um ato subsequente, o que determina, para a administração a obrigatoriedade de praticar o ato nos exatos termos e condições previamente estabelecidos com o contribuinte, e, para este, a impossibilidade de discutir judicialmente a matéria convencionada com as autoridades fiscais.

Por fim, uma das mais-valias da regulamentação administrativa consiste no facto de estabelecer, ou, mais apropriadamente, sistematizar um autêntico regime jurídico do acordo de facto, regulando alguns aspetos que até à data não se encontravam “pacificados” ao nível administrativo, judicial e dogmático, entre os quais pode salientar-se a questão da competência para a celebração do acordo (ponto 5.3.), a sua forma (ponto 5.5.), a sua alteração ou resolução (ponto 7), a sua ineficácia por existência de vícios na declaração de vontade (pontos 8.1. a 8.3) e as respetivas consequências da sua alegação nos casos em que o acordo ainda não tenha sido implementado num ato administrativo subsequente (ponto 8.3.1.) e nos casos em que o acordo já foi considerado num ato administrativo posterior (ponto 8.3.2.)<sup>583</sup>.

---

<sup>583</sup> Concretizando, com maior detalhe, alguns aspectos do regime estabelecido na regulamentação administrativa, pode mencionar-se que o ponto 5.º, relativamente à celebração do acordo dispõe que “o acordo de facto visa o estabelecimento da paz jurídica e visa impedir a interposição de recursos ou reclamações, através da redução do dispêndio de meios e de tempo para a investigação dos factos relevantes a um nível razoável ou sustentável. Nos casos sem relevância especial, deve procurar-se um entendimento fora do acordo de facto. É possível por exemplo um entendimento via telefone sobre a forma de uma *Absprache*”.

Nos diversos números do ponto 5.º, é referida a questão da competência para a celebração do acordo, a qual, por parte do sujeito passivo envolve a sua participação por ter “legitimidade para proceder a uma disposição final” (ponto. 5.1.), ou a intervenção de um mandatário com procuração para o efeito (ponto. 5.2.); por parte do serviço de finanças, é necessária a intervenção do funcionário competente para a decisão relativa à liquidação do imposto em causa, sendo que, a falta de intervenção deste pode ser sanada mediante posterior

---

consentimento expresso (ponto 5.3.); por princípio, um acordo de facto deve referir-se por princípio a uma única matéria, pelo que, quando se pretenda realizar acordos de facto relativos a várias matérias, devem celebrar-se vários acordos de facto independentes entre si (ponto 5.4.); quanto à redação do acordo, refere-se que o conteúdo do acordo deve ser consignado de forma simples, mas comprovável, expondo os factos por escrito e, não sendo necessárias exposições relativas aos efeitos jurídicos do acordo de facto, devem os interessados ser avidados de forma clara e inequívoca do seu efeito obrigatório de modo a evitar enganos e contestações futuras, como se refere no ponto 5.5., onde consta uma “declaração modelo” do acordo de facto: “depois de deliberação sobre os factos, a administração fiscal, representada por... e o sujeito passivo, representado por..., declaram por mútuo consentimento, de forma vinculativa que .... (seguem-se os termos do acordo); o acordo é vinculativo para todos os interessados, etc.”.

Por seu turno, no ponto 6 tratam-se dos efeitos jurídicos, dispondo-se que o seu efeito vinculativo não resulta apenas da sua integração na liquidação posterior, uma vez que “com a celebração do acordo de facto, os interessados encontram-se vinculados ao tratamento de factos acordados de acordo com princípio da boa fé, desde que o acordo seja eficaz e incontestável”; “um acordo de facto vincula apenas os interessados que intervieram nele e não terceiros (com excepção do sucessor legal)”; “factos conhecidos posteriormente que poderiam ser susceptíveis de influenciar o acordo de facto se fossem conhecidos antes, regularmente não eliminam o efeito vinculativo do acordo de facto”; com a celebração do acordo “desaparece a necessidade de proteção jurídica sob forma de reclamação ou recurso jurídico interposto contra a liquidação do imposto respectiva”; “um acordo de facto celebrado no âmbito de uma inspeção fiscal admissível e eficaz relativo a um determinado tratamento de factos vincula a autoridade fiscal já antes da emissão das liquidações que se baseiam no acordo”.

No ponto 7, dispõe-se sobre a anulação ou alteração do acordo, estabelecendo-se que “o acordo de facto pode ser revogado ou alterado por mútuo consentimento dos interessados. Contudo, tem em vista a finalidade do instituto, esta possibilidade deve ficar limitada a casos excepcionais” (ponto 7.1.); “só se admite a revogação ou alteração do ato administrativo onde o acordo esteja implementado de acordo com as normas procedimentais (ponto 7.2.).

Quanto à ineficácia do acordo, rege o ponto 8, dispondo-se que “acordo de facto é ineficaz quando foi celebrado em virtude de pressão indevida sobre o sujeito passivo ou quando este foi indevidamente influenciado. Por outro lado, uma declaração de vontade do sujeito passivo que conduziu a um acordo de facto com as finanças, não pode ser contestada apenas por essa declaração ter sido emitida sob receio de se terem mais investigações e sob pressão de um processo penal fiscal pendente. Para além desses casos, um acordo de facto disso também é ineficaz quando conduz a um resultado manifestamente desadequado, violando as regras da lógica e as regras gerais da experiência (ponto 8.1.). Para além desses casos, admite-se a ineficácia do acordo face às regras do Código Civil Alemão (“BGB”) relativas às declarações de vontade, constantes dos parágrafos 117, 119, 120 e 123, 154, 164 e 313, ou, ainda, nos casos previstos no parágrafo 130, n.º 2 da *Abgabenordnung*, designadamente, “quando o sujeito passivo, nas deliberações fundamentais que estão na base do acordo, falsifica ou esconde deliberadamente os factos e quando se omitem factos relevantes para a tributação da autoridade fiscal”, considera-se expressamente que “o acordo não pode produzir efeito vinculativo”. No ponto 8.3., estabelece-se o regime a seguir quando tenham sido levantadas, por qualquer um dos interessados, razões que obstem à vinculatividade do acordo, distinguindo-se consoante este haja, ou não, sido levado em consideração

### 2.3. Querelas dogmáticas: “*tatsächliche Verständigung*” versus “*öffentlich-rechtlicher Vertrag*” na “*Maßvolles Verwalten*”

Partindo das referências pretéritas, pode concluir-se que, na atualidade, o chamado “*acordo de facto*” logrou sair de uma zona de nevoeiro ou de penumbra jurídica, encontrando-se

---

por um ato administrativo subsequente: quando o acordo ainda não tenha sido implementado no ato subsequente, distinguem-se duas situações: na primeira, refere-se que “quando o sujeito passivo invoca, justificadamente, com razões justas, a ineficácia do acordo de facto, a administração comunica-lhe que o mesmo acordo de facto deve considerar-se anulado por mútuo consentimento”; quando a administração continuar a considerar como válido o acordo de facto e eficaz o efeito vinculativo, comunica ao sujeito passivo que não partilha da sua interpretação jurídica e leva em consideração o acordo na liquidação do imposto, dispondo o sujeito passivo, neste caso, da possibilidade de avançar ou defender a sua interpretação no processo de reclamação subsequente contra a liquidação; na segunda hipótese, consideram-se os casos em que é a própria administração a equacionar a vinculatividade do acordo de facto, quando tal ocorrer, “deve ser comunicada essa intenção ao sujeito passivo, dando-lhe oportunidade para que o mesmo se pronuncie; quando a administração, contrariamente à opinião jurídica do sujeito passivo, continua a estar convencida da ineficácia do acordo de facto, o mesmo não é levado em consideração na liquidação do imposto”, mas “o sujeito passivo tem a possibilidade de defender a sua posição jurídica no processo de reclamação ou recurso jurídico subsequente contra a liquidação” (ponto 8.3.1.). No ponto 8.3.2., consideram-se os casos em que o acordo de facto já foi tido em consideração na liquidação subsequente. Nestes casos, dispõe-se que a ineficácia do acordo de facto pode ainda produzir efeitos fiscais quando a liquidação em causa ainda puder ser alterada por via procedimental”, exemplificando-se com a referência aos parágrafos 164, 172 e ss. ou 367, n.º 2, frase 2 da *Abgabenordnung*; nos casos em que o sujeito passivo omita deliberadamente factos com relevância fiscal no momento da celebração do acordo, a liquidação poderá ainda ser alterada com base na disposição do § 173, n.º 1, da *Abgabenordnung*, também podendo ocorrer a sua alteração uma vez verificados os requisitos do § 172.º, n.º 1, frase 2, alínea c), do mesmo diploma. Por fim, considera-se que tendo cessado o acordo de facto, será, em princípio, realizar uma atividade inspetiva complementar com vista à determinação das bases de tributação, pelo que os factos e meios de prova que forem recolhidos nesse contexto pela primeira vez, poderão dar origem a uma alteração do imposto nos termos do § 173 da AO, como se dispõe no ponto 8.4..

Cumprir notar que este regime se encontra suportado em diversas decisões do *Bundesfinanzhof* que vão sendo referidas à medida em que se afiguram pertinentes para suportar os pontos em análise. Trata-se, neste caso, de um regime que se revela um exemplo da “coordenação cooperativa de poderes” a que *Roman Seer*, se referia a propósito das relações entre a administração e os tribunais no que se referia à aceitação, ou não, aceitação dos “precedentes” jurisdicionais.

um maior alinhamento da *prática* com a *dogmática* no que se refere à existência e até a alguns aspectos fundamentais do respetivo regime jurídico. Por outras palavras, o “*tatsächliche Verständigung*”, já não é mais aquele objeto jurídico não identificado vislumbrado, em meados do século passado, por *Kurt Maaßen*<sup>584</sup>. Com efeito, se, hodiernamente, pode verificar-se, ainda, um certo desencontro entre a doutrina e a *praxis*, não sobram grandes dúvidas de que se trata de uma assimetria que inverte a polaridade dos termos em que a questão era posta no passado, ou seja, ao passo que, atualmente, a “*herrschende Meinung*” qualifica os acordos sob a forma jurídica do “*öffentlich-rechtlicher Vertrag*”, a prática continua a considerar o “*tatsächliche Verständigung*” em termos aproximados à configuração jurisprudencial que lhe deu vida<sup>585</sup>.

A tese de *Roman Seer* pode considerar-se como um marco fundamental na evolução dogmática posterior<sup>586</sup>, afastando-se tanto das posições de *Jürgen Sontheimer* – na parte em que

---

<sup>584</sup> Cf. KURT MAAßEN, *Regelungen mit dem Finanzamt – Auskünfte, Zusagen und Vereinbarungen im Steuerrecht*, p. 3, onde, constando uma divergência entre uma prática administrativa, que fazia do acordo com o contribuinte um modo de atuação regular, e a doutrina fiscalista, que não reconhecia validade a esse modo de atuação, exigiu “*eine Koordinierung von Steuerlehre und Praxis*” – v. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 2, n.º 8, com remissão para o referido Autor.

<sup>585</sup> Cf. ULRICH PFLAUM, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, p. 123, onde se refere a qualificação maioritária do acordo de factoi como contrato de direito público, posição, todavia, repudiada, criticamente, por Pflaum, e, no mesmo sentido, com ampla indicação bibliográfica, v. CHRISTIAN LORBACH, *Die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und ihre Auswirkungen auf das Steuerstrafverfahren*, p. 31, constando as referências doutrinárias da nota n.º 86.

<sup>586</sup> Mesmo KLAUS TIPKE, *Die Steuerrechtordnung I*, pp. 131 e ss., que, sempre, se manifestara contra os acordos no direito fiscal, posição que mantém na referência citada [p. 132], ainda que, no título da secção, se refira à proibição dos “*Steuervereinbarungen contra oder extra legem*”, considera, positivamente, a dissertação de Seer, dedicando-lhe uma análise desenvolvida. Refere Tipke que a dissertação de Seer procura estabelecer uma base sólida para a prática de entendimentos e acordos entre a administração e os contribuintes, retirando-o do “lusco-fusco das soluções provisórias estribadas no princípio da boa fé”. De acordo com Tipke, Seer “não abdica do princípio da legalidade, mas separa, acertadamente, entre a admissibilidade da forma de atuação do contrato (como complemento da forma de atuação do ato administrativo) e do conteúdo do contrato, sujeito ao princípio da legalidade da tributação (§ 85AO)”. Nessa medida, para Tipke, “*Roman Seer* não pretende contornar a legalidade da tributação através de contratos autónomos fiscais (“*autonome steuerliche Vertragsgestaltung*”), à moda da autonomia privada ou através de “jogo de poker”, conluio ou negociatas. Uma vez que é, praticamente, impossível alcançar a máxima legalidade em todos os casos individuais, Seer defende que é preciso cumprir a legalidade,

considera admissível uma *transação*, apesar desta poder configurar-se potencialmente contrária à lei, que seria justificada pelo princípio do Estado de direito nas vertentes da “*Rechtssicherheit*” e da “*Rechtsfriedens*”<sup>587</sup> –, como das posições de *Markus Füllsack* – que remeteu a atuação cooperativa e consensual da administração para o domínio da atuação administrativa informal, aí considerando toda a espécie de acordos no direito fiscal<sup>588</sup> –, e, em geral, das posições, baseadas

---

ao menos numa execução global das leis fiscais, o que seria possível em casos em que é impossível ou, apenas, é possível com dificuldade ou emprego de meios desproporcionais para averiguar os factos e a não ser que se imponha uma decisão em sede de ónus da prova ou nos casos em que leis operam com conceitos indefinidos ou indeterminados, para resolver incertezas, também, na área da avaliação ou estimativa através de acordos escritos na fase preliminar da nota de liquidação ou de fixação das bases de tributação”. Ao mesmo tempo, “*Seer* defende que o vínculo da administração aos regulamentos administrativos e à jurisprudência do BFH não deve ser afetado. A doutrina dos contratos de *Roman Seer* não afeta a legalidade da tributação, pelo menos teoricamente. Se a jurisprudência seguisse essa doutrina, ela teria, no entanto, que resolver inúmeras questões ainda não respondidas pela legislação. A AO disciplina a forma, os erros, vícios de atos administrativos, mas nada diz sobre os pressupostos com base nos quais o sujeito passivo pode ter direito a um acordo e, também, não dizem nada quanto ao modo de proceder nos casos em que o contrato é defeituoso ou viciado e se, por exemplo, também, se aplica a cláusula “*rebus sic stantibus*”. O próprio *Roman Seer* deu respostas bem fundamentadas a tais questões e devia agora a doutrina a aceitar o desafio de desenvolver enunciados legais precisos a condizer. É óbvio que as autoridades fiscais sobrecarregadas (“*überlastete Finanzbehörden*”) se veem sempre na obrigação de sacrificarem mais ou menos a legalidade da tributação face às necessidades administrativas, mas nem sempre esta prática é documentada e costuma-se ser declarada como progressiva, como contributo para a paz jurídica, como uma tributação cooperativa em vez de confrontacional. *Roman Seer* defende que as soluções do acordo sejam documentadas, através de contratos escritos, para dessa forma proteger as partes contratantes de precipitação da sua atuação tanto mais que num acordo contratual considera-se estar implícita uma recusa aos recursos jurídicos e assegurar a verificabilidade dos resultados dos acordos. Resta saber se as partes contratantes não preferem o “*lusco-fusco*” às decisões formais”. Nessa medida, conclui *Tipke*, “a proposta de *Seer* devia ao menos proporcionar mais legalidade do que a actual prática do *lusco-fusco*”. [pp. 135-136].

<sup>587</sup> Cf. JÜRGEN SONTHEIMER, *Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht*, pp. 173 e ss., referindo-se, especificamente, ao contrato de transação no direito fiscal (“*Vergleich im Steuerrecht*”). O *Autor*, defende que, por natureza, uma transação importa uma violação da legalidade, porquando o efeito jurídico acordado entre as partes, normalmente, não coincide com o efeito jurídico previsto na lei, existindo, nessa medida, como que uma ficção que, apenas, por mera coincidência poderia corresponder à situação jurídica objetiva. No entanto, quando a regulamentação legal fosse tão pouco clara e o seu conteúdo fosse, objetivamente, incerto, a violação “menor” da legalidade, sempre, pesaria menos do que os “*Prinzipien der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens*”. Cf., quanto a esta posição, a perspetiva crítica de *Seer* em *ROMAN SEER, Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 210-211.

<sup>588</sup> Cf. MARKUS FÜLLSACK, *Informelles Verwaltungshandeln im Steuerrecht*, pp. 106 e ss., que atribui todos os acordos à ação administrativa informal quando não se realizem por atos formais da administração e envolvam a participação dos sujeitos passivos para a resolução de controvérsias, considerando que, em virtude do silêncio

na jurisprudência do “*Bundesfinanzhof*”, que baseavam a vinculatividade do acordo entre o contribuinte e a administração no princípio indeterminado da boa fé (“*Treu und Glauben*”) <sup>589</sup>, logrou reunir algum consenso quanto à configuração do “acordo de facto” como um contrato fiscal, aos requisitos da sua admissibilidade e, também, no que concerne ao respetivo regime jurídico-contratual.

Não obstante, mantêm-se na atualidade algumas interessantes querelas dogmáticas, como o “diálogo” entre *Roman Seer* e *Ulrich Pflaum* <sup>590</sup> e entre *Roman Seer* e *Sebastien Müller-Franken* <sup>591</sup>.

---

do legislador, não é possível qualificar os acordos como contratos, apesar de ter como desejável a existência de uma decisão expressa nesse sentido [pp. 152-155]. Cf., quanto a esta posição, a perspetiva crítica de *Seer* em *ROMAN SEER, Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 51-52, onde considera que “os conceitos informal e cooperativo não são congruentes. Informais são ações, atos ou processos que não seguem regulamentações procedimentais de aplicação geral ou organizacionais, mas sim nascem ou evoluem das circunstâncias dos casos concretos. Por outro lado, a ação administrativa cooperativa não diz nada relativamente à forma, mas é uma noção complementar da ação administrativa soberana designando um processo de procura de consenso (“*Prozeß der Konsenssuche*”) com base em negociações. Por isso, a ação cooperativa (sob a forma de promessa ou contrato) pode apresentar formalidade como inversamente, as medidas soberanas podem ser informais (aviso, tolerância)”. Ora, tendo a *Abgabenordnung*, institucionalizado momentos de cooperação, designadamente, no caso das “entrevistas”, *Seer* considera que quando aí “se chega a um acordo preparatório de atos regulativos, então esses acordos dificilmente se podem designar de informais, uma vez que a própria lei prevê o consenso complementar” [pp. 53-54].

<sup>589</sup> Cf. *ROMAN SEER, Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 67-77, com a respetiva crítica nas pp. 80-85, no sentido da dificuldade de aplicação do princípio da boa fé quanto a soluções particulares relativamente à vinculatividade dos acordos, dizendo, nessa linha, que “falta uma justificação sustentável porque é que o acordo obriga por si só enquanto que noutros casos a jurisprudência reconhece vínculo jurídico à AT nos termos da boa fé e da proteção da confiança apenas quando o sujeito confiando na declaração da autoridade efetua disposições”. Para *Seer*, “as formas jurídicas, como a promessa ou o contrato, já contêm tipificações concretizadoras da boa fé, assim como o princípio *pacta sunt servanda* representa um princípio que, mais do que qualquer outro, incorpora o assento da boa fé”. Assim, sendo a “promessa e o contrato são manifestações solidificadas da boa fé” torna-se dispensável o recurso ao princípio para justificar a vinculatividade do acordo [p. 84].

<sup>590</sup> Considerando a obra de referência de *ULRICH PFLAUM, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, 2010.

<sup>591</sup> Considerando, também, a obra de referência de *SEBASTIAN MÜLLER-FRANKEN, Maßvolles Verwalten. Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht*, 2004.



Tratam-se de discussões diferenciadas, mas que servem o propósito de evidenciar algumas discrepâncias estruturais na construção dogmática do direito fiscal moderno. Assim, enquanto que, no primeiro diálogo, a divergência entre *Seer* e *Pflaum* reside, na essência, na admissibilidade da forma contratual e, conseqüentemente, na qualificação do *acordo de facto*, ambos convergindo na “necessidade de existência, a nível procedimental, de ajustes preliminares de natureza consensual”; já, no segundo diálogo, o problema é outro, porquanto, reconhecendo *Müller-Franken* que o *acordo de facto* constitui um *contrato*, a sua posição é, radicalmente, oposta à de *Seer* e *Pflaum* quanto à necessidade de recurso a figuras consensuais no âmbito do direito fiscal, pois, como reconheceu *Joseph Isensee*, na recensão à obra de *Müller-Franken*, este não se deixa ofuscar com os discursos de “*verantwortungsgemeinschaft*”, “*kooperativer Staat*”, “*Akzeptanz*”, “*Steuerpflichtiger als kund*”<sup>592</sup>. Como pode antever-se, estão em causa discursos diferenciados que justificam uma referência repartida em função das posições assumidas pelos mencionados autores.

Em *Verständigungen in Steuerverfahren*, *Roman Seer* considera não existir qualquer proibição geral da forma contratual no domínio do direito fiscal, referindo que o facto das disposições constantes da “*Verwaltungsverfahrensgesetz*”, relativas ao contrato de direito público não terem sido transportadas para a “*Abgabenordnung*” não permite concluir por uma decisão consciente do legislador contra a forma do contrato administrativo no procedimento tributário<sup>593</sup>.

---

<sup>592</sup> V. JOSEPH ISENSEE, *Sebastian Müller-Franken, Maßvolles Verwalten. Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht*, p. 1048.

<sup>593</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 130-143, justifica, desenvolvidamente, o contexto de emergência da “*Abgabenordnung*” em paralelo com a “*Verwaltungsverfahrensgesetz*”, concluindo que a disposição constante do § 78, n.º 3, da “*Abgabenordnung*”, não representa um “lapso editorial”, nem uma expressão de vontade de admitir a forma contratual geral no direito fiscal, mas sim uma decisão legislativa consciente de deixar a questão do desenvolvimento do contrato fiscal entregue à evolução prática da jurisprudência e da doutrina.

Confrontando a figura do contrato com o princípio da legalidade fiscal, o *Autor*, considera ser necessário distinguir entre a questão da “*Zulässigkeit der Rechtsform*” da questão da “*Zulässigkeit des Inhalts des Verwaltungshandelns*”.

Relativamente à admissibilidade da forma do contrato administrativo no procedimento tributário, *Seer* identifica dois casos em que a lei acaba por exigir a forma de ato administrativo, identificando aí proibições específicas no recurso à forma contratual – “*Verwaltungsaktformgebundene Steuerfestsetzung*”, nos termos do § 151, n.º 1, da AO, e a “*Verwaltungsaktformgebundene Feststellung von Besteuerungsgrunlagen*”, nos termos conjugados dos §§ 179, n.º 1 e 157, n.º 2, da AO –, uma vez que, nesses casos, o contrato não consegue produzir os mesmos efeitos do ato administrativo<sup>594</sup>. No entanto, na perspectiva de *Roman Seer*, essas proibições não impedem que a celebração de contratos prévios à emanção daqueles atos: “não existe no direito administrativo nenhum princípio segundo o qual as decisões parciais preparatórias devam ser sempre atos sobrenos quando a decisão final é um ato soberano. Quando esteja prescrita a forma de ato administrativo, tal não impede a celebração de um ‘*Verpflichtungsverträge*’ no contexto desse ato administrativo”<sup>595,596</sup>.

---

<sup>594</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 144-152. No primeiro caso, como a execução administrativa está limitada aos atos administrativos, o contrato não poderia constituir uma base para a execução coerciva do crédito fiscal, apresentando um “*défice de força executória*” quando comparado com o ato de liquidação (“*durchsetzungsminderwertig*”), pelo que “o contrato não pode substituir o ato administrativo como forma jurídica [pp. 144-147]; no segundo caso, relativo às decisões de fixação à parte da matéria tributável, considera-se que o contrato não consegue promover o efeito de “precedente” que justifica a autonomização desse momento procedimental, decorrendo igualmente dos §§ 171 e 175 AO, a exigência da forma de ato administrativo nos casos referidos.

<sup>595</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 146-147, criticando a posição de *Hans Jürgen Bauer* que extraia da exibibilidade da forma do ato administrativo, uma inadmissibilidade geral do contrato no âmbito do direito fiscal.

<sup>596</sup> Por outro lado, ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 154-167, concluía ainda que o contrato, contrariamente ao ato administrativo, não carecia de disposição legal expressa, por não ter “relevância específica” para os direitos fundamentais do contribuinte e por não estar coberto, assim, pelas exigências decorrentes da reserva de lei.

No respeitante ao conteúdo, Seer refere que, mesmo no âmbito da administração vinculada, e ainda que a lei parta, do ponto de vista ideal, de uma única decisão certa, o facto é que acaba por abrir, em diversos casos uma “*Konkretisierungsspielraum*”, que pode ser preenchida através de acordos, tanto em matéria de facto, como para a matéria de direito.

Ao nível da matéria de facto, o *Autor* salienta a existência de uma *corresponsabilidade* entre a administração e os contribuintes ao nível do esclarecimento dos factos. “O princípio do inquisitório é atuado por um princípio de cooperação cuja expressão por parte do sujeito passivo são tanto deveres abrangentes de participação como direitos de participação que o qualificam como sujeito jurídico do procedimento”: “*Der Informationsbeschaffungsprozeß erhält so eine dialogische und kooperative Struktur, die zu einen konsensualen Sachverhaltsfeststellung erstarken kann*”. Roman Seer, concorda com a jurisprudência que considera os acordos compatíveis com o princípio da legalidade quando os factos não possam ser averiguados sem o emprego desproporcionado de meios ou com esforços muito substanciais, mas acrescenta que o espaço para o acordo depende da conformação do grau de certeza da prova, orientada por uma distribuição de riscos em termos de esferas e dos casos em que o nível de certeza da prova tem de ser reduzido<sup>597</sup>.

---

<sup>597</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 174-206. O *Autor* considera que, em muitos casos, o grau de prova fundado na plena convicção é, frequentemente, abandonado por um juízo de maior ou menor probabilidade, que pode admitir várias alternativas factuais igualmente corretas, como sucede no âmbito das avaliações, que a maioria da doutrina considera como uma hipótese de “estimativa”, uma vez que se admitem vários resultados prováveis e certos, pelo que, quando a administração acorda com o sujeito passivo um “valor certo” não está a violar a lei, “mas a concretizar consensualmente o mandato legal”; ou como ocorre quando é necessário recorrer a estimativas para determinar a matéria tributável. Neste caso, refere: “quando o resultado da contabilidade, em virtude dos cálculos, é inverosímil ou se deve rejeitar por irregularidade formal, a administração ainda não sabe qual o resultado certo. Os cálculos posteriores vêm associados a vários factores de incerteza e só oferecem uma moldura aproximativa dentro da qual se pode situar o resultado como provável. Os contornos da largura dessa moldura dependem da envergadura de dados existentes com alguma fiabilidade e complementares da empresa ou da área pessoal do sujeito passivo. Dessa forma, a AT movimenta-se numa margem de estimativa mais ou menos estreita cujos limites não permitem uma determinação exacta. Quanto mais o contribuinte contribui com informações do seu domínio, tanto mais a estimativa se aproxima do resultado provavelmente correto. Quando o contributo participativo do contribuinte leva a um acordo sobre o método e conteúdo da estimativa, então a lei

Quanto aos acordos relativos a matéria de direito, o *Autor* critica a distinção seguida pela jurisprudência, admitindo a existência de um acordo contratual quando a questão seja, objetivamente, incerta e não conduza a uma tributação, manifestamente, desadequada na perspectiva de um observador adequado, dando por excluída a incerteza quando existir um precedente jurisdicional ou um regulamento administrativo que disponha sobre a matéria e a questão concreta não se revelar “atípica”<sup>598</sup>.

Por fim, *Roman Seer* considera que os contratos sobre as questões referidas constituem um instrumento imprescindível face aos recursos escassos da administração, constituindo um instrumento de “aplicação moderada da lei”, na medida em que limitam as necessidades do aparelho investigativo da administração, tornam desnecessários processos de recurso que oneram a administração ao mesmo tempo que respeitam os direitos fundamentais do sujeito passivo, pelo que configura os “*Verständigungen als ein geeignetes Instrument des dargestellten maßvollen Gesetzvollzugs*”<sup>599</sup>.

A construção jurídica de *Roman Seer*, que o esboço antecedente retrata de forma abreviada, foi alvo da crítica de *Ulrich Pflaum* no seu livro “*Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*”.

Segundo *Pflaum*, “O acordo de facto permite uma resolução consensual do procedimento de tributação mediante a fixação vinculativa das bases de tributação por mútuo consentimento. Já o *RFH* o descrevia como um fenómeno meramente de facto e foi desenvolvido como instituto jurídico autónomo pelo *BFH*, embora seja alheio ao direito fiscal um princípio de cooperação no sentido de uma equiparação como parceiros entre autoridade fiscal e sujeito passivo. A natureza jurídica do acordo de facto continua controversa. Esta polémica não é apenas académica, mas tem importância prática para o procedimento de tributação. O acordo de facto baseia-se, não em

---

fiscal é implementada dentro da margem de estimativa conforme a maior probabilidade possível nos termos do § 162 AO, não se vislumbrando aqui nenhuma violação da lei material”.

<sup>598</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 206-216 e 382-398.

<sup>599</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 288-315.

declarações de vontade concordantes, mas em declarações de conhecimento concordantes e por isso não representa um contrato de direito público. O acordo de facto é admissível apenas para investigar factos passados e não relativamente a questões de direito ou factos futuros. Pressupõe uma determinação dos factos dificultada e não pode levar a resultados manifestamente incorretos. Pode ser celebrado em qualquer fase do procedimento de liquidação e também no processo judicial, não carecendo de uma forma específica. (...) O efeito vinculativo do acordo de facto entre a autoridade fiscal e o sujeito passivo resulta do princípio da boa fé na relação jurídico-fiscal concreta e estende-se também, quanto ao resultado, os tribunais tributários”<sup>600</sup>.

Sendo estas as linhas principais com que *Pflaum* recorta a admissibilidade dos acordos fiscais, cumpre agora, mais especificadamente, confrontá-las com a exposição anterior.

Contrariamente a *Seer*, *Ulrich Pflaum* parte do princípio da “*Unzulässigkeit öffentlich-rechtlicher Verträge im Steuerrecht*”<sup>601</sup>.

Para tal, sustenta que “ao contrário do direito privado, o direito público não está à disposição dos interessados, de maneira que o princípio jurídico-privado da liberdade contratual não se aplica no âmbito do direito público, sendo necessária uma decisão do legislador para saber se no caso individual é possível ou não um contrato de direito público. Enquanto que no contrato de direito privado se aplica o princípio da liberdade contratual, no direito público aplica-se, por princípio uma proibição do contrato”.

Consequentemente, extrai do “silêncio” da “*Abgabenordnung*”, não a existência de um “*juristisches Vakuum*”, mas, sim, a inadmissibilidade do contrato público no domínio fiscal, excluindo, também, que essa forma jurídica fosse deixada ao desenvolvimento do direito uma vez que “o acordo de facto ainda não era reconhecido como instituto jurídico aquando da entrada em

---

<sup>600</sup> Transcreve-se, parcialmente o “resumo” apresentado por ULRICH PFLAUM, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, p. 184., como ponto de partida para o confronto com as posições de *Roman Seer*.

<sup>601</sup> V. ULRICH PFLAUM, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, p. 126.

vigor da AO. Tal argumento contraria a suposição de que o legislador teria já encontrado e tolerado o acordo de facto na sua forma actual. Se o acordo de facto fosse de qualificar como contrato de direito público, necessitaria de uma base de delegação especial que não existe. Em termos jurídico-fiscais, o efeito vinculativo do acordo de facto não pode basear-se na existência de um contrato de direito público, mas, sim, no princípio da boa fé<sup>602</sup>.

Para além disso, *Pflaum* considera que, no caso do *acordo de facto*, se está perante meras declarações de conhecimento (“*Wissenserklärung*”) e não perante declarações de vontade (“*Willenserklärung*”), sendo que estas constituem condição de existência do contrato de direito público. Afirma, nesse sentido, que “um contrato de direito público pressupõe atos a nível de negócio jurídico, é necessário que haja declarações de vontade concordantes com vista à regulamentação de uma relação jurídica administrativa” e, considerando-se um negócio jurídico como “uma declaração de vontade particular privada que visa a produção de um resultado jurídico que ocorre nos termos do ordenamento jurídico por ser intencionado”, não se está, no caso do *acordo de facto* perante uma declaração de vontade, uma vez que o “o efeito jurídico apresenta, somente, o resultado de uma declaração, mas não o resultado final intencional da atuação do declarante”<sup>603</sup>, concomitantemente, acrescenta que ao considerar-se admissível o “acordo fiscal conforme a lei, então esse acordo conforme a lei, carece de um conteúdo regulamentar próprio autónomo e não produz efeitos jurídicos como resultado final intencional e não representa, por isso, nenhum contrato”<sup>604</sup>.

Relativamente à questão da “corresponsabilidade” do sujeito passivo no esclarecimento factual, mais precisamente, ao nível da relação dinâmica que se estabelece entre o princípio do inquisitório e os direitos e deveres de participação do contribuinte, *Pflaum* critica a posição de

---

<sup>602</sup> ULRICH PFLAUM, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, p. 127.

<sup>603</sup> Cf. ULRICH PFLAUM, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, pp. 127-128.

<sup>604</sup> Cf. ULRICH PFLAUM, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, p. 129.

Seer e considera que a referida “participação” resulta da “unilateralidade dos deveres de colaboração do sujeito passivo” que “não vai mais longe do que os seus deveres de declaração”, concluindo não existir qualquer “*kooperativen Verantwortungsgemeinschaft*” de parceiros equiparados ou uma “*Kooperationsmaxime*” do direito fiscal, quanto às matérias de facto<sup>605</sup>.

No que se refere às questões jurídicas, *Pflaum* considera não existir sequer possibilidade de admitir a incidência dos acordos relativamente a matérias de direito, uma vez que a margem conferida à administração pelo princípio do inquisitório, nos termos do § 88, da “*Abgabenordnung*”, não existe, nos termos do § 85, do mesmo diploma, relativamente à aplicação da lei. Aqui, para o *Autor*, não existe qualquer margem de concretização original e sustentável em tribunal. E, ao facto da admissibilidade do acordo sobre questões jurídicas ser legitimado pela existência de margens de ponderação que a administração, na qualidade de primeiro decidente, poderia concretizar consensualmente com o sujeito passivo, *Pflaum* opõe um dever de conhecimento unilateral do direito por parte da administração fiscal: “mesmo que se queira assumir, conjuntamente com Roman Seer, em casos excepcionais, a existência de uma margem de manobra de concretização em relação a uma questão jurídica, a interpretação do direito fiscal recai no âmbito de responsabilidade e competência exclusivo da administração<sup>606</sup>”.

---

<sup>605</sup> Segundo ULRICH PFLAUM, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, pp. 118-121, “a corresponsabilidade do sujeito passivo no sentido d[est]a jurisprudência não vai mais longe do que os seus deveres de declaração. Limita o dever de esclarecimento da autoridade, sempre, apenas e só, quando esta não tem à sua disposição outros meios de prova e, por isso, outras medidas investigativas se afiguram desrazoáveis e desproporcionais. O dever da autoridade fiscal de aproveitar devidamente meios de conhecimento possíveis, proporcionais e razoavelmente exigíveis não é neutralizado por uma violação dos deveres de cooperação. O termo do princípio da cooperação ou da corresponsabilidade é ambíguo, pelo menos, no sentido de que os deveres de cooperação do sujeito passivo e a corresponsabilidade que daí resulta, apenas são unilaterais”.

<sup>606</sup> Segundo ULRICH PFLAUM, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, pp. 136-146, “mesmo que compita à autoridade fiscal, por falta de jurisprudência suprema e por falta de regulamentos administrativos interpretativos de normas, interpretar, autonomamente, o direito, então essa autoridade pode, para já, formar um juízo jurídico, mas, depois disso, fica vinculada a essa interpretação jurídica considerada como a correta. Por isso, a autoridade pode, por um lado, abandonar, posteriormente uma interpretação jurídica que reconheceu como errada, mas não tem o direito de se desviar daquilo que conheceu como direito correto, apenas,

A posição de *Ulrich Pflaum* foi, posteriormente, rebatida por *Roman Seer*, que discorda da visão do “acordo de facto como declaração de conhecimento, mutuamente concordante, que obriga os interessados de acordo com a boa fé”, através do qual “a autoridade fiscal e o sujeito passivo comprometem-se a estabelecer, vinculativamente, os factos que consideram mais prováveis; ao que seria alheio uma declaração de vontade no sentido de um negócio jurídico”<sup>607</sup>.

Na perspectiva de *Seer*, a referência a declarações de conhecimento não pode considerar-se lograda, porquanto “a verdade é que os interessados, no caso de um acordo de facto, não têm certeza sobre as bases de tributação que fixam por mútuo consentimento, por isso, não disponibilizam um “saber” por mútuo consentimento”. O decisivo é que cada uma das partes cumpra, no procedimento, o conteúdo do acordo, ou seja, a administração compromete-se a implementar as bases de tributação acordadas, através de um ato administrativo subsequente e, em contrapartida, o sujeito passivo compromete-se a não pôr em causa esse ato na medida em que o mesmo corresponda ao conteúdo convencionado pelas partes. Sendo assim, conclui *Roman Seer* que se “contrapõem, portanto, duas declarações de vontade jurídico-administrativas. Do lado da autoridade, isso corresponde à promessa de emitir um determinado ato administrativo, por seu lado, o destinatário declara renunciar à interposição de reclamações, em termos materialmente

---

com a finalidade de estabelecer a paz jurídica ou para chegar a um acordo. A aplicação de uma lei exige que todos os intervenientes no processo de conhecimento jurídico partam da técnica heurística de haver uma única interpretação correta, porque senão a consequência seria o arbítrio na aplicação do direito. Isso, também, se aplica nos processos perante os tribunais tributários de maneira que o acordo relativo a questões de direito não é justificável, através de uma antecipação das possibilidades que aí existem. [§] A autoridade fiscal viola a sua missão e, com isso, a lei, quando, em vez disso, chega a um acordo consensual com o sujeito passivo dentro das margens, dos pontos de vista juridicamente sustentáveis, estabelecidas pela incerteza objetiva. O próprio *Seer* reconhece que a interpretação correta do direito não recai no âmbito da corresponsabilidade do sujeito passivo, contrariamente à determinação dos factos. Apenas, no que diz respeito à determinação dos factos, pode abrir-se uma margem de manobra que justifique a título excepcional, preterir o princípio da legalidade e igualdade da tributação a favor de um acordo por mútuo consentimento” [p.141].

<sup>607</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren*, p. 215.



delimitados. No direito administrativo geral, o § 55 VwVfG, designa isso como um contrato de transação”<sup>608</sup>.

Sebastien Müller-Franken, em “*Maßvolles Verwalten. Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht*”, apresenta, como previamente se anunciou, uma diferente conceção relativamente ao problema da admissibilidade dos acordos no direito fiscal.

Na sua perspetiva, o chamado *acordo de facto* constitui um *contrato de direito público*. Essa conclusão é alcançada chamando à colação a doutrina das formas de atuação. Considerando que a doutrina das formas de atuação não é uma realidade fechada, mas capaz de “desenvolver de desenvolver novas formas de atuação administrativa perante as necessidades da prática, com os princípios gerais do direito administrativo, poderia defender-se, face à irrelevância desta discussão, que o acordo de facto representa uma nova forma de atuação tipificada a nível do direito jurisprudencial, cuja atribuição a uma das formas de atuação já comprovada ou reconhecida podia manter-se em aberto”. Contudo, “antes de poder desenvolver-se uma nova forma de atuação, chamada acordo de facto, como princípio geral, tem de ponderar-se a questão de saber se a atuação administrativa em causa a nível da sua natureza não deve ser atribuída a

---

<sup>608</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren*, pp. 215-216, concretiza que a “construção divergente de Pflaum explica-se, em última análise, pelo facto desse autor, como outros, partirem do princípio da existência no direito fiscal de uma proibição da forma contratual, mas esse autor acaba também por reconhecer a necessidade a nível procedimental de haver ajustes preliminares consensuais. Tanto a promessa unilateral, como o contrato plurilateral de direito público contêm já concretizações tipificadas do princípio da boa fé. O preceito jurídico do *pacta sunt servanda*, que atravessa todo o direito contratual, representa, como nenhum outro, a ideia jurídica da boa fé. A forma jurídica do contrato administrativo apresenta-se superior, em vários aspetos, à referência indefinida à boa fé. (...) Deve distinguir-se entre forma jurídica e conteúdo da atuação administrativa. Nem no direito civil, nem no direito administrativo, se conclui pela inadmissibilidade de contratos desconformes com os costumes ou com a lei e pela inadmissibilidade geral dos vínculos contratuais. A forma jurídica do contrato de direito público não acarreta, tão pouco como o ato administrativo, um conteúdo ilícito ou ilegal. A forma jurídica não diz nada sobre o conteúdo da atuação administrativa. O conteúdo do ato administrativo, pode ser tanto como o conteúdo do contrato administrativo, lícito ou ilícito. Por isso, o princípio da legalidade não exige a inadmissibilidade da forma contratual, mas apenas uma sanção eficaz quando o contrato viola o conteúdo da lei”.

uma forma de atuação existente no cânone da doutrina das formas de atuação do direito administrativo”. Analisando, em concreto, o *acordo de facto*, Müller-Franken considera que a expressão dá a entender que se trata de um acordo não vinculativo (“*Absprache*”) e não de um verdadeiro contrato. Porém, ultrapassando a barreira linguística, considera que as partes, ao celebrarem um *acordo de facto*, fazem-no com a vontade de criar um vínculo jurídico que resulta do acordo em si, sendo que “a produção de um vínculo em virtude da vontade comum, neste caso de pacificação de determinados factos, é típica de um contrato. Quando o objeto do contrato é regulamentado através de normas de direito público, trata-se, no acordo de facto, de um contrato de direito público e, nomeadamente, de uma versão análoga do instituto do direito civil, ou seja, um contrato de transação relativo à fixação de factos litigiosos. Por isso não é um acordo de facto, mas sim um acordo sobre factos”<sup>609</sup>.

Trata-se, porém, na sua perspetiva de um contrato inadmissível, seja referido a questões de facto, seja referido a questões de direito. Quanto às primeiras, considera que “viola-se o princípio do inquisitório quando a autoridade e o cidadão chegam a um acordo por via de um transigir mútuo, estabelecendo determinados factos ou desistindo de mais averiguações, e quando o cidadão co-decide sobre os factos”. Na sua perspetiva, “integra necessariamente o dever de averiguação dos factos da autoridade, também, o formar uma convicção própria dos requisitos de facto relevantes da decisão, de avaliar o material dos factos apresentado pelos interessados e de tomar uma decisão própria”<sup>610</sup>. Relativamente às segundas, considera que os contratos não são admissíveis “uma vez que tanto a administração, como o tribunal, devem

---

<sup>609</sup> Cf. SEBASTIAN MÜLLER-FRANKEN, *Maßvolles Verwalten. Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht*, pp. 190-194.

<sup>610</sup> Cf. SEBASTIAN MÜLLER-FRANKEN, *Maßvolles Verwalten. Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht*, p. 208, refere, ainda, que “a finalidade do princípio da legalidade, que sustenta o princípio do inquisitório, também, consiste em negar a admissibilidade jurídica às negociações entre Estado e cidadão, especificamente, quando além do Estado o próprio cidadão tem um interesse nisso. Lembra-se, aqui, a já mencionada conclusão da teoria da decisão segundo a qual “decisões tomadas por mútuo consentimento ou em grupo em que os interessados têm preferências distintas, são diversas das que forem tomadas por um único decisor. Por isso, os factos que se colocam na base da tributação devem ser subtraídos de qualquer disposição dos interessados”.

conhecer o direito e aplicá-lo por conta própria – *iura novit cura*”, pelo que, mesmo sendo possíveis, numa perspetiva *ex ante*, várias decisões concebíveis em abstrato, a administração “tem o dever jurídico de formar uma convicção”, não podendo esquivar-se a essa responsabilidade “através de fixações ou determinações consensuais porque lhe era retirada a pressão da decisão ofuscando a responsabilidade que tem na decisão”<sup>611</sup>.

Particularmente relevante afigura-se a opinião do *Autor*, no que se refere à articulação do *acordo de facto* com a “estimativa” prevista no § 162, da *Abgabenordnung*. Com efeito, e como refere *Müller-Franken*, o “ângulo de análise da jurisprudência e da literatura é que, ‘sobretudo em matéria de estimativas, o acordo de facto relativo a circunstâncias de difícil averiguação deve ser admissível e vinculativo’”. Ora, a perspetiva do *Autor* opõe-se, radicalmente, a esse entendimento relativamente consensual, ao considerar que a própria “estimativa” é, já, um meio criado, para ultrapassar as “dificuldades na averiguação dos factos e para evitar um dispêndio investigativo desproporcional”. Quando o § 162, da *Abgabenordnung*, atribui competência à administração para calcular ou determinar a matéria tributável, não se compreende, na perspetiva de *Müller-Franken*, “porque é que estando reunidos estes pressupostos, havia de ser admissível que a autoridade, em vez de estimar unilateralmente as bases de tributação, havia de poder chegar a um acordo com o sujeito passivo relativamente a estas bases”<sup>612</sup>.

---

<sup>611</sup> Cf. SEBASTIAN MÜLLER-FRANKEN, *Maßvolles Verwalten. Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht*, p. 208, insiste, particularmente, no dever de decisão que recai sobre a administração, configurando-o numa perspetiva estritamente unilateral: a administração não pode “esquivar-se a este dever de decisão ao seguir as opiniões de outra pessoa”. Ao celebrar um acordo de facto, o *Autor* refere que a administração está, aí, igualmente, a tomar uma decisão, contudo “o seu teor em relação aos factos subjacentes à tributação ou relativamente à interpretação da lei não representa o resultado de uma decisão da administração, mas sim de uma transação de interesses por mútuo consentimento entre a administração e o cidadão”.

<sup>612</sup> Cf. SEBASTIAN MÜLLER-FRANKEN, *Maßvolles Verwalten. Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht*, pp. 199 e ss.. O *Autor* considera ser reconhecido que, “no âmbito do direito das estimativas”, o sujeito passivo não deve poder tirar vantagens da estimativa. Ora, na sua perspetiva, “quando o sujeito passivo através do seu comportamento justificou uma estimativa, então, é admissível proceder a uma estimativa, dentro das margens ou gama de

A resposta de *Roman Seer* às posições de *Müller-Franken* surgiu no artigo “*Reform der Steuerveranlagung*”, onde, curiosamente, aquele *Autor* aborda temas, que se encontram nos antípodas da posição de *Müller-Franken*, como, por exemplo, a “*Wandel vom hoheitlichen zum kooperativen Staat*”, a questão da “*Kooperationsmaxime und sog. Tax Compliance Strategie*” e o “*Ausbau kooperativer Handlungsformen (Zusage/Verständigung)*”. Nesse texto, *Roman Seer*, descobri, sucessivamente, os pressupostos da posição de *Müller-Franken*, referindo-se às estratégias hodiernas de *tax compliance* e à necessidade de efetivar um “*princípio de cooperação*” também no domínio da percepção das receitas fiscais, passando, dessa maneira, da lógica de um “Estado confrontativo” para um “Estado cooperativo”, que, para *Seer*, não radica numa “*Gefälligkeitsdemokratie*”, nem constitui um “*schwacher Staat*”, contrariamente ao afirmado por *Müller-Franken*<sup>613</sup>. Pelo contrário, trata-se de um Estado que reconhece os seus limites de facto e aposta, consequentemente, na cooperação com o sujeito passivo de modo a realizar, da melhor forma possível, a legalidade e a uniformidade da tributação, “complementando, de acordo com a realidade da aplicação da lei, o princípio do inquisitório pelo princípio da cooperação”<sup>614</sup>.

No que se refere aos argumentos aduzidos contra os *acordos* no direito fiscal, *Seer* opõe-se a essa “*Philippika*” contra as formas cooperativas e consensuais de ação, admitindo que o *acordo* “não representa, certamente, um instrumento de atuação para aplicação em massa”, tendo em conta que a sua “função se destina à resolução de litígios no caso individual não padronizável”;

---

estimativas possíveis e legítimas e sustentáveis, escolhendo a estimativa que se situa na margem superior dessa gama”. A justificação adiantada por *Müller-Franken* prende-se com o facto de “uma estimativa não pode[r] ter como consequência valores que façam com que o sujeito passivo deixe de ter interesse em fazer declarações. Tudo isso perder-se-ia se em vez disso, nesta situação, se admitisse o acordo de facto”. Para além do exposto, a lei distribui os papéis no processo de levantamento e de liquidação fiscal entre a autoridade e o sujeito passivo de modo que o sujeito passivo colabora no esclarecimento dos factos, sendo que compete à autoridade proceder a uma estimativa. A lei não prevê uma estimativa conjunta e isso também não seria compatível com a razão de ser da própria estimativa”

<sup>613</sup> Cf. SEBASTIAN MÜLLER-FRANKEN, *Maßvolles Verwalten. Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht*, pp. 21 e ss..

<sup>614</sup> Cf. ROMAN SEER, *Reform der Steuerveranlagung*, pp. 56 e ss, considerando que, sem essa cooperação, o Estado fiscal moderno não seria realizável e já teria entrado em falência.

porém, dentro desse escopo, tem um “lugar legítimo e imprescindível sobretudo na prática da inspeção fiscal”. Com efeito, “ultrapassa as forças dos interessados determinar, consoante o padrão da doutrina dos 100%, factos complexos de forma morosa e unilateral e dirimir questões de direito difíceis e não resolvidas até à decisão em última instância no BFH. Numa perspetiva *ex-ante* dos intervenientes, em casos complexos é tudo menos certo se uma posição defendida pela administração soberana tem validade e quais as perspetivas de sucesso do caso em tribunal. Quando nessa situação se superam incertezas de facto ou de direito, através de uma solução de compromisso, que vincula, contratualmente, ambos os lados, resulta, daí, um contributo para a paz jurídica, como nunca se poderia obter através de um qualquer processo moroso em tribunal. Por isso, não se devia continuar a manter um *tabu* sobre acordos relativos a questões de direito por resolver e, para essa finalidade, a “*Abgabenordnung*” podia incluir uma previsão que correspondesse ao contrato de transação de direito público”, nos mesmos termos do procedimento administrativo”<sup>615</sup>.

Para além dessas observações, cumpre notar que o enquadramento axiológico-funcional dos *acordos* na posição de *Roman Seer* está, intimamente, ligado às condições e problemas decorrentes da *administração de massas* no direito fiscal<sup>616</sup>, pretendendo encontrar uma solução equilibrada dentro da geometria do triângulo “legalidade-igualdade-direitos fundamentais”.

#### 2.4. Um breve “*Auf Wiedersehen*” conclusivo

A breve passagem por terras germânicas foi, inicialmente, justificada pelo facto de se reconhecer nesse ordenamento jurídico uma prática institucionalizada de realização de *acordos*

---

<sup>615</sup> Cf. ROMAN SEER, *Reform der Steuerveranlagung*, pp. 76-77.

<sup>616</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 237 e ss. onde considera especificamente esse problema – “*Verständigung als Mittel eines maßvollen Gesetzesvollzugs*”.

entre a administração e o contribuinte, apesar da falta de norma legal, expressamente, habilitante para tal.

O “silêncio da lei” relativamente à forma, contrasta, como se pretendeu evidenciar, com a existência de espaços procedimentais, particularmente, idóneos para a resolução consensual de problemas entre a administração e os contribuintes, que, indo para além do procedimento tributário, alcançam, inclusivamente a esfera da decisão judicial de litígios. O facto de se ter discutido a pertinência – *recte*, a necessidade ou utilidade – da aplicação da lei relativa à mediação no domínio tributário é sintomático dessa realidade.

Por outro lado, dos elementos considerados transparece igualmente uma prática cooperativa que se predispõe, não apenas, à resolução de litígios, mas que permite, efetivamente, que os mesmos ocorram. O carácter dialógico do procedimento de inspeção tributária e as possibilidades de, logo nessa sede, se levarem, devidamente, em consideração as posições dos contribuintes, preferindo uma solução consensual, a uma incerta disputa judicial, está em linha com as práticas mais recentes de procurar institucionalizar, logo no momento da inspeção, uma cultura administrativa que dialoga, explica, fundamenta, e fomenta a participação dos interessados na *construção* das decisões.

*Müller-Franken* tem razão quando chama à colação o facto de uma decisão dialogada divergir, em regra, de uma decisão unilateral-autoritária. Porém, poucas garantias podem existir que essa decisão unilateral seja a mais adequada ou esteja mesmo de acordo com a lei, sendo essa uma questão que poderá arrastar-se durante anos a fio, comprometendo recursos administrativos e recursos económicos dos contribuintes, criando uma instabilidade bilateral que podia ser evitada. Os conhecimentos da *teoria da decisão* permitem, também, concluir que a participação do sujeito passivo num momento em que está formada a convicção administrativa e apenas falta apor a devida formalidade para converter um projeto em decisão definitiva, tem poucas hipóteses de ser bem sucedida, conduzindo a uma revisão do trabalho unilateralmente realizado.

Por outro lado, sendo a Alemanha a terra natal do contrato de direito público, justificava-se uma análise relativa à mobilização dessa forma jurídica no âmbito do direito fiscal, tendo em conta, particularmente, que o regime alemão não atribui eficácia executiva aos contratos de direito público, nota fundamental para o adequado funcionamento do sistema fiscal e, numa outra perspectiva, considerando as posições relativamente ao efetivo exercício do controlo judicial da atividade administrativa no domínio da “administração vinculada”.

O estudo realizado esclareceu a forma como essas dificuldades foram ultrapassadas pela dogmática, que, em certa medida, inverteu a discrepância outrora verificada entre a “teoria e a prática”.

Por fim, os diálogos dogmáticos apresentados revelaram três linhas tendenciais de abordagem do problema dos acordos no direito fiscal. *Pflaum*, em coerência com a jurisprudência e com as orientações administrativas, configura os “acordos de facto” como um instituto limitado no objeto, mas, ainda assim, vinculativo com base na boa fé e que desempenha uma função relevante no exercício da função administrativa, que pode enquadrar-se numa linha mais conservadora; *Müller-Franken*, por seu turno, apresenta uma tese inovadora e, em certa medida, contra-corrente, seja na parte em que pretende importar para o direito administrativo os esquemas operativos do direito fiscal, seja, ainda, no seu distanciamento relativamente ao fenómeno do Estado fiscal cooperativo; e, por fim, *Roman Seer*, cujo trabalho marcou decisivamente o panorama da configuração do acordo de facto, como um contrato de direito público, estabelecendo uma rigorosa delimitação da figura em termos que dificilmente serão merecedores de crítica.

### 3. A experiência jurídica italiana

Na senda da consideração do ordenamento germânico, a referência ao ordenamento jurídico italiano como *case-study* merece um esclarecimento preliminar. Com efeito, se na Alemanha, existiam múltiplos espaços de consenso e cooperação, como *locus* privilegiados de

obtenção de acordos entre a administração e os contribuintes, “faltando” instrumentos legislativos de suporte a essa prática; em Itália, sobretudo, após a reforma dos anos setenta, a participação dos contribuintes resumia-se à apresentação das respetivas declarações fiscais e à prestação dos esclarecimentos requeridos pela administração, não existindo qualquer espaço capaz de quebrar o momento autoritário da administração e de estabelecer, dentro da lei, um acordo sobre as matérias da quantificação da matéria tributável.

Com a lei de procedimento administrativo, a administração pública italiana passou a contar com os *accordi* entre os seu *instrumentarium* de atuação, mas o legislador entendeu excluir as matérias tributárias do âmbito objetivo de aplicação desses acordos. Porém, não tardou muito a reação do legislador tributário e, desde meados dos anos 90 até à data, pode verificar-se um autêntico corropio legislativo e administrativo quanto à implementação de instrumentos concretizadores de um diálogo qualificado entre a administração e os contribuintes com vista à determinação consensual da matéria tributável. Nessa medida, seja pela sua história, seja pela sua diversificação, amplitude e momentos em que podem operar, seja pela sua ambivalente teleologia, seja, por fim, pela vasta doutrina que lhe tem dedicado atenção, o regime italiano constituirá, decerto um *case study* fundamental.

Qualquer que seja, de facto, o ângulo analítico, a rede dos institutos radicados numa lógica de consenso merece uma consideração particular, tendo em atenção a revolução que introduziram no esquema de participação procedimental e no deliberado aproveitamento desses espaços para a prevenção e resolução de litígios fiscais, resultando da sua configuração uma claríssima ideia de que o legislador italiano concebe, hodiernamente, o recurso aos tribunais como uma medida de *extrema e ultima ratio*, tantos que são os momentos para que a administração e o contribuinte possam chegar a um consenso sobre a matéria tributável.



### 3.1. As fases do consenso no *accertamento* italiano

A história dos instrumentos consensuais, em Itália, pode ser considerada em duas fases distintas. Numa primeira fase, que corresponde, em certa medida, à pré-história do *concordato*, podem vislumbrar-se as raízes de uma atuação pactuada entre a administração e os privados, ainda no final do século XIX, e a sua evolução ao longo do século passado, acompanhando a evolução da administração de autoridade, até à revogação da figura do *accertamento con adesione* pela reforma fiscal dos anos setenta. Numa segunda fase, a transformação da dinâmica relacional ao nível da administração pública e do *instrumentarium* de participação procedimental dos particulares, projeta-se, igualmente, sobre o direito tributário, levando ao reaparecimento das figuras operacionais da consensualização entre a administração tributária e os contribuintes e à sua expansão para âmbitos objetivos inéditos, deixando-se claro que o legislador tributário foi, progressivamente, ampliando o diâmetro da esfera do consenso, aplicando, assim, as possibilidades dos *accordi* no contexto do direito fiscal e no que concerne, mais especificamente, ao âmbito da determinação da matéria tributável.

Começando por um enquadramento da “primeira fase” do consenso, pode verificar-se que as raízes da determinação da matéria tributável por acordo no direito italiano são centenárias, remontando ao final do século XIX as primeiras manifestações da possibilidade da administração “*concordare con il contribuente*” sobre os concretos valores sujeitos a imposto. A Lei de 6 de junho de 1877, n. 3684 (“*imposta sui fabbricati*”), acompanhada pelo *Regio Decreto 24 agosto 1877, n. 4024*, que a regulamentou, constituem a previsão pioneira do *concordato* ao admitir, expressamente, que a administração possa concordar com o contribuinte o valor do rendimento, quer de forma prévia à declaração ou à liquidação oficiosa, quer posteriormente a esse momento<sup>617</sup>. Nessa mesma data, o “*testo unico sull’imposta di ricchezza mobile*” (*Legge 24 agosto*

---

<sup>617</sup> Essa previsão constava do artigo 5.º da *Legge 6 giugno 1877, n. 3684* e no artigo 29.º do *Regio Decreto 24 agosto 1877, n. 4024*, onde se dispunha: “*Lo agente può concordare con i possessori l’ammontare del reddito e ciò tanto nel caso in cui non abbia ancora proceduto a dichiarazione o rettificazione d’Ufficio, quanto nel caso she abbia già notificato la dichiarazione o la rettificazione*”.

1877, n. 4021), mais tarde desenvolvido por via regulamentar no *Regio Decreto 11 luglio 1907, n.560*, previa idêntica possibilidade, ao dispor que “quando o agente concorde com o contribuinte o valor dos rendimentos, fará constar o acordo mediante declaração expressa, datada e subscrita por ambas as partes sob pena de nulidade”<sup>618</sup>.

O carácter incidental dessas referências viria a ser desenvolvido nas primeiras décadas de noventa, ampliando-se o campo de aplicação do instituto a outras figuras impositivas como o imposto sobre o registo (*R.d. 30 dicembre 1923, n.3269*), o imposto sobre as sucessões (*R.d. 30 dicembre 1923, n.3270*) e ao âmbito das sanções aplicáveis no domínio dos impostos sobre o rendimento (*R.d. 17 settembre 1931, n. 1608*), generalizando-se um pouco, por todo o sistema fiscal, as menções legais à existência de um acordo entre a administração e o contribuinte, que viria a ser designado de *concordato* no artigo 15.º do *Decreto legislativo 27 dicembre 1946, n. 469 (“imposta generale sull’entrata”*)<sup>619</sup>.

A possibilidade de conceber um “*concordato*” entre a administração e o contribuinte, associada a uma “conceção de tipo negocial e contratual coerente com a conceção privatística do direito tributário”<sup>620</sup>, conduziu a que, durante a fase embrionária do “*concordato*”, tanto a doutrina como a jurisprudência propendessem para um enquadramento contratual-privatístico do instituto e sustentassem que “o *concordato* é uma transação” destinada a prevenir ou resolver, através do esquema “*aliquid datum-aliquid retentum*”<sup>621</sup>, uma questão de facto relativa à

---

<sup>618</sup> Esta previsão constava do artigo 81.º do decreto regulamentar, distinguindo-se da mera adesão do contribuinte às correções administrativas que se encontrava prevista no artigo 77.º desse diploma.

<sup>619</sup> Para uma análise histórica detalhada do “*concordato-accertamento con adesione*”, cf. F. Ferri, *L’ accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica* (Parte I), pp. 665 e ss. e ID., *L’ accertamento con adesione del contribuente: evoluzione storica* (Parte II), pp. 62 e ss..

<sup>620</sup> V. STEFANO GRASSI e STEFANO COSIMO DE BRACO, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra fisco e contribuente*, pp. 149-150.

<sup>621</sup> Cf. O. QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, pp. 482-512, tal como referido por MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’ accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, p. 58, n. 23.

determinação da matéria tributável que apresentasse natureza controversa e incerta (“*res dúbia*”), aplicando-se-lhe as disposições civilísticas que regiam esse contrato<sup>622</sup>.

Após esse período inicial, a natureza jurídica da figura tornou-se o centro da polémica. As ideias de indisponibilidade da obrigação tributária e de supremacia da “*potestà di imperio*”, exercida pela administração, abalaram os alicerces da estrutura transacional civilística e as trincheiras doutrinárias dividiram-se entre aqueles que imputavam o *concordato* a uma estrutura comercial, ainda que não, forçosamente, contratual, e aqueles que o reconduziam a um ato

---

<sup>622</sup> A configuração transacional do concordato foi, inicialmente, defendida, entre outros, por O. QUARTA, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, 1902, A. UCKMAR, *La legge del registro*, 1928, A. ROTONDI, *Appunti sull'obbligazione tributaria*, 1950, F. CARNELUTTI, *Contrato e diritto pubblico*, 1929, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, 1953. Note-se que alguns desses autores – Uckmar e Allorio – alteraram as suas posições iniciais em sentidos opostos: o primeiro, depois de afirmar no texto citado [p. 519] “não poder haver dúvida sobre a natureza contratual do concordato, nem conseguir encontrar afinidade com contrato distinto da transação”, abandonou a posição contratualista no texto *Il concordato nella legge di registro*, publicado em 1943, não deixando, aí, de assinalar que a *renúncia* administrativa, apenas, se refere a importâncias que não possam ser consideradas devidas [“quando a administração determina um valor de L.110.000 (...) e, depois, concorda em L.100.000, não renuncia a qualquer imposto efetivamente devido, mas reconhece que a matéria tributável ascende apenas a L.100.000” –v. A. UCKMAR, *Il concordato nella legge di registro*, p. 8]; o segundo, ao invés, começando por considerar, no seu *Diritto processuale tributario*, 1942, p. 178, o *concordato* como mero pressuposto do ato unilateral de “*accertamento*”, acabou por fazer-se defensor da natureza contratual-transacional da figura, escrevendo, na edição de 1953, p. 144, que “todos os dias a administração tributária faz aquilo que se encontra solenemente inibida de fazer: discute, regateia, transige com os contribuintes; e, assim, faz porque só assim (...) pode proceder, sem sucessivos atrasos, e funcionar com regular continuidade”. Segundo *Berliri*, a diferença entre o “*concordato*” e a “*transazione*” era “evidentíssima”, uma vez que, segundo o *Autor*, faltaria ao “*concordato*”, a peça essencial da transação: o *aliquid datum*, *aliquid retentum*. Nos mesmos termos, ENRICO DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, p. 298: “não se renuncia a nada, sob o plano do direito de crédito e não se concede nada sob o plano do débito, porque antes do concordato não existe um débito ou um crédito que tenha como objeto um montante determinado (...) a problemática da transação e mais genericamente do contrato (...) em matéria de concordato fiscal, está excluída à partida”. Outros autores, como E. GUICCIARDI, *Le transazioni degli enti pubblici*, pp. 220-227, destacavam o facto do contrato de transação privatístico se referir a uma controvérsia jurídica que estaria ausente no domínio do “*concordato*”. Por sua vez, na jurisprudência, a perspectiva transacional terá vingado até aos primeiros anos da década de 30 – cf. sobre esta posição, MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, pp. 58-64.

unilateral da administração tributária, reduzindo a participação do contribuinte a um conceito de adesão, mais precisamente, a uma “*adesione in funzione di acquiescenza*”<sup>623</sup>.

Com a entrada em vigor do *Testo unico delle imposte dirette*, em 1958, o legislador suprime a expressão *concordato*, dispondo no artigo 34.º, desse diploma, que a matéria tributável podia ser estabelecida “*con adesione*” do contribuinte, o que ficou entendido como uma “oportunidade de excluir que a determinação da matéria tributável pudesse constituir objeto de uma transação entre o fisco e o contribuinte”<sup>624</sup>. Resolvia-se, por via legislativa, uma querela de meio século: o *concordato* passava a *accertamento con adesione* e este aparecia “configurado como ato unilateral de acerto, substitutivo que fosse precedentemente emanado, ao qual o contribuinte prestava a sua adesão; ou enquadrado no âmbito dos procedimentos administrativos de segundo grau, tendo como objeto o reexame da determinação do pressuposto, em virtude da anulação parcial do precedente “*accertamento*” com a contextual aquiescência do contribuinte, traduzida na renúncia ao recurso ou à impugnação já proposta”<sup>625</sup>.

Do ponto de vista do regime, a lei regulamentou com maior detalhe a “nova” modalidade de “*accertamento con adesione*”, prevendo que o mesmo pudesse operar, tanto antes como depois da liquidação do imposto e, neste caso, mesmo se já estivesse pendente impugnação junto

---

<sup>623</sup> Uma exposição completa da evolução da questão da natureza jurídica do *concordato* encontra-se em MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, pp. 49-131. Para além da doutrina que subscrevia o enquadramento transacional privatístico, o *Autor* refere como posições “bilaterais”, a conceção do “*concordato come negozio di accertamento*”, imputada a *Guicciardi* [pp. 65-68], como “*contrato di diritto pubblico*”, posição defendida por *Berlini, Rotondi, Carnelutti* [pp. 68-71]; e, quanto às posições “unilaterais”, surgidas da crítica à imposição contratual, distingue a perspectiva do “*concordato come atto unilaterale amministrativo*”, como “*mero atto amministrativo di accertamento*”, partilhada por *A.D. Giannini, Ingrosso, Liccardo* [pp. 77-82], ou como *negozio unilaterale di accertamento*, posição defendida por *Cocivera* [pp. 82-85].

<sup>624</sup> Cf. ENRICO DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, p. 297 e MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, p. 89. Este último *Autor* refere que, com a alteração introduzida em 1958, a doutrina passou a centrar-se na questão atinente à tipologia do ato de *accertamento* e à sua configuração procedimental – v. pp. 87-99.

<sup>625</sup> MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziale nell'attuazione della norma tributaria*, p.159.

das “*Comissioni Tributarie*”; que a administração só poderia alterar o “acordo” quando, de forma superveniente, tomasse conhecimento de factos novos; e, entre o mais, que o contribuinte beneficiaria de uma redução das sanções que lhe fossem aplicadas<sup>626</sup>. Contudo, o regime legal manteve incólume a possibilidade do instituto conduzir a uma matéria tributável distinta da determinada *ex officio* e, ainda, que esse resultado fosse obtido através de um acordo em sede de contraditório, razão pela qual, no que se refere à prática, se manteve a identidade substancial do *concordato*, ainda que submetido a uma mera operação de maquilhagem terminológica<sup>627</sup>.

Verdadeiramente, significativa para a história do *accertamento con adesione* foi, ao invés, a reforma fiscal dos anos setenta que alterou, substancialmente, a tributação do rendimento, em Itália, que passou a referir-se à determinação do “*reddito complessivo netto*”, de forma “*analítica*”, “*in base a scritture contabili*” ou segundo “*principi di competenza economica*” e “*in base alle risultanze del bilancio*”<sup>628</sup>, estabelecendo, assim, um sistema de “*accertamento analítico*”, baseado em elementos de teor escritural-contabilístico que se deixou entregue aos contribuintes, em contrapartida da imposição de cumprimento dum extenso arsenal de deveres acessórios com vista ao apuramento exato da matéria tributável.

Nesse contexto, a possibilidade da administração e contribuinte poderem definir, consensualmente, a matéria tributável contrariava, objetivamente, o pressuposto da reforma e a sua intenção de eliminar qualquer tipo de poder discricionário relativamente à quantificação do imposto, tendo o legislador revogado o quase centenário *concordato-accertamento con adesione*, não raras vezes, visto como um mero *fórum* de regateio, onde as partes entravam de má

---

<sup>626</sup> Nesta parte, o legislador continuou sem explicitar os limites materiais do procedimento, permanecendo as posições que circunscreviam a *adesione* apenas a “valorações de carácter empírico e técnico atinentes a situações de facto”, aos “pressupostos da obrigação”, ou seja, ao “*quantum debeatur* da obrigação tributária” – v. ENRICO DE MITA, *Principi di diritto tributario*, p. 299.

<sup>627</sup> Cf. G.GAFFURI, *Concordato tributario*, p. 293.

<sup>628</sup> As expressões constam da *Legge 9 ottobre 1971, n. 825* e são citadas, tal como no texto, por LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfaitaire*, p. 3.

consciência<sup>629</sup>, cuja função perdia significado face aos auspícios reformadores<sup>630</sup>. Estava feito o *requiem* pelo “*accertamento con adesione*”.

Com a extinção do “*accertamento con adesione*”, abre-se uma nova etapa na mobilização de instrumentos participativos e dialógicos, direcionados ao consenso entre a administração e os contribuintes. Para esta segunda fase, parte-se, praticamente, do zero, com exceção da memória do *accertamento con adesione*, que, posteriormente, será chamada à colação por parte do legislador italiano.

O modelo de tributação emergente da reforma determinava que o apuramento da matéria tributável fosse realizado com base nas declarações dos contribuintes, sucessivamente controlado em sede administrativa.

---

<sup>629</sup> F. MOSCHETTI, *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, p. 5331. A mesma ideia já tinha sido apresentada por *Berliri* ao referir que “a possibilidade de se alcançar uma solução transacional induzia o contribuinte a ser muito contido na sua declaração fiscal, e a administração a ser concomitantemente... desmesurada na liquidação”, citado por ENRICO DE MITA, *Principi di diritto tributario*, p. 297, que também se refere ao instituto como «una sorta di “*patteggiamento*” sulla misura dell'imposta dovuta in base a criteri che, di fatto, non venivano esplicitati». A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, p. 214, refere-se à reforma de 73 como uma tentativa de superar os “*mercanteggiamenti*” do regime anterior, não se referindo tanto ao instituto em si, mas à pretérita forma de determinação do rendimento tributável. R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, p. 66, associa a supressão da figura à intenção do legislador erradicar todas as formas de *patteggiamento* do âmbito tributário, assim visando combater a celebração de acordos ilícitos e a corrupção que lhe pudesse estar associada.

Importa referir que o “*accertamento con adesione*” se manteve vivo, ainda que residualmente, no âmbito do imposto de certos impostos indiretos. Contudo, também aí, as alterações introduzidas nestes impostos depois da reforma de 71-73, designadamente, em 1986 (no imposto sobre o registo) e em 1990 (no imposto sobre sucessões e doações), acabaram por colocar um ponto final naquela que pode considerar-se ter sido a primeira fase da vida do instituto.

<sup>630</sup> No entanto, MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, p. 99, n.<sup>la</sup> 173, dá conta do ceticismo de parte da doutrina (*Maffezzoni, Russo, Gaffuri*) sobre a revogação do instituto promovida pela reforma da tributação do rendimento, com base na consideração de que “mesmo no âmbito destes impostos podem continuar a existir margens de incerteza na determinação da matéria tributável”.

No entanto, o pressuposto de recíproca confiança e transparência com que o movimento reformador perspectivava as relações entre a administração e os contribuintes, veio a revelar-se vencido pela prática de ambos os sujeitos, tendo manifestamente desembocado no seu oposto.

Por um lado, a impossibilidade da administração desenvolver uma atividade de vigilância e fiscalização em termos adequados, numa época em que os meios informáticos estavam longe de permitir o escrutínio fiscal que, hodiernamente, se conhece, fez proliferar a evasão fiscal; por outro, a redução da atividade administrativa a uma ação de controlo exercida, autisticamente, à margem de qualquer participação contraditória do contribuinte prévia à liquidação, levou à proliferação do confronto e da confrontação, exponenciando o contencioso junto das “*Comissioni tributarie*”, que constituía o único instrumento de que o contribuinte dispunha para contraditar a atuação administrativa, porquanto, apesar da reforma assentar “*num modelo de participação direta do contribuinte*”, reduzia essa “participação” à apresentação da declaração de rendimentos – tida como “*la prima e essenziale forma di partecipazione del contribuente all'accertamento del tributo*”<sup>631</sup> – e à satisfação de esclarecimentos que fossem solicitados pela inspeção, configurando a participação do sujeito passivo numa ótica de estrita *colaboração* com o exercício da atividade administrativa, sem que lhe fosse reconhecido qualquer direito de participar no procedimento tributário... antes deste ser concluído<sup>632</sup>.

Com esses problemas para resolver, o legislador começou por reagir ao fenómeno da evasão e, nessa sede, para além da racionalização da atuação dos órgãos de inspeção e do

---

<sup>631</sup> V. A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, pp. 165-166. Constituindo a apresentação da declaração um “dever” que se impõe ao contribuinte, muito dificilmente poderá reconduzir-se ao âmbito de um direito de participação procedimental. Há que referir, no entanto, que no contexto histórico das obras de ENZO VANONI, a afirmação se afigura perfeitamente compreensível. Sobre a questão de saber se a declaração do contribuinte constitui uma “verdadeira forma de participação”, v. STEFANO GRASSI e STEFANO COSIMO DE BRACO, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra fisco e contribuente*, pp. 109-113.

<sup>632</sup> Segundo A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, p.166, é unanimemente reconhecido pela doutrina que a previsão do artigo 2.º da *Legge 17 febbraio 1985, n. 17* constitui “o primeiro caso de participação do privado, não em função de colaboração, mas como contraditório, isto é, em defesa dos seus próprios direitos e interesses”. Estava, aí, em causa uma “*richiesta di chiarimenti*” obrigatória para a administração, sob pena de nulidade, antes de poder proceder à determinação do rendimento com base em coeficientes.

reforço do aparato sancionatório, deixou, igualmente, cair o “mito do *accertamento* contabilístico”, introduzindo formas de verificação e determinação da matéria tributável fundadas em “*coefficienti di congruità e presuntivi di reddito*”<sup>633</sup>. No entanto, à medida em que se facilitava a ação de controlo e se barricava a administração no hermetismo de um “*provvedimento*” solitário, mais se tornava premente, por força da escalada do conflito a que esse modelo dava causa, antecipar para a sede administrativa o contraditório que, apenas, se exercia na via judicial.

Quanto a esse “estado das coisas”, o acantonamento decisório da administração tributária ficou, ainda mais, evidente quando a Lei do Procedimento Administrativo (“*Legge 7 agosto 1990, n. 241*”) estabeleceu um direito geral de participação no procedimento (artigo 10.º) e, para além disso, a possibilidade de, “no acolhimento das observações e propostas apresentadas” no exercício desse direito, serem concluídos acordos com os interessados de modo a determinar, conjuntamente, o conteúdo discricionário do ato final (“*accordi integrativi*”) ou que pusessem termo ao procedimento (“*accordi substitutivi*”), com exclusão expressa de que os mesmos fossem passíveis de aplicação no âmbito dos procedimentos tributários (artigo 13.º).

Apesar deste regime não ter deixado qualquer margem para uma eventual discussão, contrariamente ao sucedido em Espanha, onde se debateu, amplamente, a aplicabilidade do esquema participativo desenhado na lei administrativa ao procedimento tributário, o certo é que, perante a assimetria de regimes, não deixou a doutrina de fazer eco do vazio que representava a

---

<sup>633</sup> Estes coeficientes, introduzidos com a *Legge 17 febbraio 1985, n.17* (na sequência do *Decreto Legge 19 dicembre 1984, n. 853*), foram substituídos, em 1991, pelos “*coefficienti presuntivi di ricavi e compensi*”, que, por seu turno deram lugar aos “*studi di settore*” em 1993. Sobre a evolução destes instrumentos, v., por todos, LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfaitaire*, 1999.

Quanto à intervenção do legislador na sede referida, cf., para além das indicações referidas no autor citado no parágrafo antecedente, MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, pp. 135-137, F. GALLO, *Accertamento tributario del contribuente: prospettive di riforma*, p. 52, ID., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione* pp. 30-31.



ausência de participação procedimental prévia à liquidação e do caótico estado do contencioso<sup>634</sup>, propondo, à imagem do procedimento administrativo, o estabelecimento de uma fase endoprocedimental de contraditório qualificado, onde o particular pudesse participar espontaneamente como sujeito interessado ou o regresso do *concordato* como resposta para os problemas que, então, atingiam o sistema fiscal italiano<sup>635</sup>.

A “condição dramática do contencioso” e as suas consequências nefastas no que respeita à certeza e imediação da perceção das receitas fiscais, a par com os novos quadros participativos que se desenhavam no procedimento administrativo, constituíram o impulso necessário que para que o legislador tributário italiano introduzisse, em 1994, a figura do “*accertamento con adesione*”, acompanhado, desta vez, por um instituto “*novo*”, o da “*conciliazione giudiziale*”<sup>636</sup>.

---

<sup>634</sup> Cf. S. LA ROSA, *Caratteri e funzione dell'accertamento tributario*, p. 801. F. GALLO, *Discrezionalità dell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte d'ufficio*, p. 663, considerava que a ausência de um contraditório instaurado na fase da instrução que permitisse a definição preventiva dos elementos de facto e de direito aportava à fase pré-contenciosa uma expressão anti-democrática.

<sup>635</sup> No primeiro sentido, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, p. 2, depois de revelar que a participação do contribuinte na atividade da administração, sempre, foi entendida como tendo características diversas da participação administrativa, em domínios não tributários – o que para a autora resulta de um “*timor reverentialis*” do legislador perante a matéria tributável [p. 28] –, considera necessário o estabelecimento de uma “*fase contenziosa endoprocedimentale*” [p. 24] que permita garantir a tutela dos interesses do contribuinte, resultando, ademais, numa maior eficiência da própria atividade administrativa.

Quanto ao regresso do “*accertamento con adesione*”, v. R. LUPI, *Diritto tributario. Parte Generale*, p. 115, e G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, p.37. A questão foi, amplamente, discutida entre os meses de março e abril de 1993 no jornal *Il Sole 24 Ore*, onde entrevistaram G.Tremonti e S.Patriarca (“*Fisco, è meglio tornare al concordato*”), F. Bosello (“*Il concordato può rivivere senza cadere nei vecchi errori*”), R. LUPI (“*Trasparenza al concordato con le “liste di controllo”*”), P. Russo (“*Concordato grazie agli “studi di settore”*”), F. Gallo (“*Concordato solo per gli accertamenti*”) e E. De Mita (“*Prima di concordare si rinnovino gli uffici*”).

<sup>636</sup> A história normativa desse renascimento é “longa e conturbada” – v. MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, p. 139. O primeiro diploma com relevo foi o *Decreto legge 18 luglio 1994*, n. 452, onde se referia, em nota preambular, a “extraordinária necessidade e urgência” de regular o “*accertamento*” e se dispunha, logo no artigo 1.º, que, no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento relativos a atividade empresarial ou por conta própria, podiam ser definidas “*con unico atto, in contraddittorio e con*

---

*adesione del contribuente*". Não tendo existido a necessária conversão legal, sucedeu-lhe o *Decreto legge 17 settembre 1994, n. 538*, sendo aprovado, ainda no seu período de vigência, *Decreto Legge 30 settembre 1994, n. 564*, onde se previam algumas normas relativas ao "*accertamento*" para anos anteriores. Como, também, o decreto n.º 538 não fora convertido, foi aprovado o *Decreto Legge 16 novembre 1994, n. 630*, cujas disposições foram fundidas no texto do decreto n.º 564, finalmente convertido na *Legge 30 novembre 1994, n. 656*.

Para além destas figuras, a lei previa ainda o "*accertamento con adesione del contribuente per anni pregressi*" (artigo 3.º) e a "*autotutela*" (artigo 2-*quarter*).

O primeiro ficou conhecido como "*concordato di massa*" e traduzia-se na possibilidade do contribuinte aceitar, *tout court*, uma proposta unilateral da administração relativa a anos anteriores, beneficiando de isenção de juros, redução das sanções e da possibilidade de fracionar o pagamento, não estando abrangido pelas limitações quanto ao objeto e, forçosamente, quanto ao conteúdo que se reconheciam ao "*accertamento con adesione a regime*".

Por outro lado, quanto à *autotutela*, a lei de 1994 não constituiu uma novidade, uma vez que a figura já se encontrava prevista no artigo 68.º do *Decreto del Presidente della Repubblica 27 marzo 1992, n. 287*. Contudo, o legislador aproveitou para introduzir uma referência, de não pouca importância, relacionada com a intenção de vincular o instituto a um "critério de economicidade", como orientador da atuação administrativa, nos termos mais tarde concretizados no Decreto do Ministro das Finanças n.º 37/1997 ("*Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria*"). Tais normas disciplinam a chamada "*autotutela negativa*" ou "*a favore del contribuente*", consubstanciada no poder da administração, oficiosamente ou a requerimento do particular, modificar ou anular, no todo ou em parte, atos tributários ou atos em matéria tributável desfavoráveis ao contribuinte, e que não se confunde com a "*autotutela positiva*" ou "*a danno del contribuente*", configurável nos casos em que a administração "procede à mera substituição de um ato viciado por outro desprovido dos vícios do anterior" – cf. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, pp. 319-320 e V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, pp. 97-139 para a "*autotutela negativa*") e pp. 141-178 para a "*autotutela positiva*".

Relativamente às razões invocadas para a previsão da "*autotutela tributaria*", sobressai a relação de correspondência entre uma administração ativa, transparente, imparcial e eficiente, e a deflação do contencioso que tal atuação provoca. A "*autotutela*" é, assim, expressão da ideia de que "o primeiro juiz da atividade administrativa é, de facto, a própria administração, em virtude da sua obrigação institucional de aplicar o direito no interesse exclusivo da coletividade dos cidadãos", e, por isso, aquela deve "eliminar espontaneamente os efeitos de um ato cuja invalidade seria, de outra forma, relevada pelo juiz" – v. V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, p. 3.

A "*autotutela*" traduz-se no "*potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo*" (artigo 1.º do decreto referido). No primeiro caso, "a administração elimina o ato emanado pela raiz, quando lhe reconheça a existência de vícios de legitimidade originários"; no segundo, a administração intervém "para bloquear os efeitos de um ato que, apesar de válido, padece de insuficiência ao nível dos seus pressupostos justificadores"; por fim, a "*rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento*" ocorre "antes da emissão de um ato impositivo, com base em elementos e circunstâncias que evidenciam a existência desses mesmos pressupostos e, na prática, traduz-se no

---

arquivamento dos elementos de controlo que, diversamente, conduziram à notificação de uma liquidação adicional oficiosa” – V. FUSCONI, *Il contenzioso tributario chiude all'autotutela*, p. 422.

Quanto ao seu regime, para além do carácter oficioso da “*autotutela*”, o procedimento pode, também, ser despoletado a pedido do próprio contribuinte (artigo 5.º do decreto ministerial), elencando o legislador, no artigo 2.º, de forma meramente exemplificativa, um conjunto típico de situações abrangidas pelo instituto, *v.g.*, erro na pessoa, manifesto erro lógico ou de cálculo, erro nos pressupostos do imposto, dupla tributação, falta de consideração de pagamentos de impostos regularmente efetivados, falta de documentação sucessivamente sanada dentro do prazo de caducidade, existência de requisitos para a realização de deduções ou para fruir de regimes favoráveis, anteriormente negados, erro material do contribuinte, facilmente, reconhecido pela administração.

De maior significado para a teleologia do instituto revestem-se outros aspetos do regime, tais como: o *critério de prioridade*, pelo qual a administração deve dar preferência ao tratamento de questões que ofereçam maior risco de contencioso [artigo 3.º - “(...) é dada prioridade aos casos de interesse geral e, de entre estes, àqueles que estejam em curso ou em que exista o risco de um vasto contencioso”]; a monitorização dos vícios dos atos e “motivos pelos quais mais frequentemente os recursos (...) são providos ou rejeitados pelas *commissioni tributarie*”, de modo a que sejam identificadas “as questões que são objeto de impugnação com maior frequência, evidenciando os casos de contraste com a jurisprudência nacional e comunitária” (artigo 4.º e 6.º); e, por fim, os “*critérios de economicidade para o início ou o abandono da atividade contenciosa*”, que, com base na atividade de monitorização e na jurisprudência consolidada que exista sobre a matéria, resultam em “diretrizes para o abandono de processos já iniciados com base no critério da probabilidade da sucumbência e da consequente condenação da administração tributária ao reembolso das despesas judiciais”, também aplicáveis “à adoção de iniciativas contenciosas da administração”, devendo ter em conta “a exiguidade dos créditos fiscais em relação com os custos administrativos conexos com a sua defesa” (artigo 7.º) – *v. V. FICARI, Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, pp. 47-48. Atenta a configuração conjugada desses critérios, reconhece-se que “o exercício da autotutela representa um instrumento eficaz de perseguição da economicidade e do controlo dos resultados da administração tributária com base numa valorização *custos-benefícios*” – *v. V. FICARI, Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, p. 323.

Por fim, há que assinalar a ausência de consenso quanto à questão de saber se a *autotutela* constitui uma mera faculdade discricionária ou uma obrigação de natureza vinculada. Como refere V. FUSCONI, *Il contenzioso tributario chiude all'autotutela*, pp. 423-424, a matéria foi, amplamente, discutida quanto à existência de uma obrigação de pronúncia administrativa que pudesse originar uma situação de indeferimento tácito contenciosamente impugnável, o que assumia manifesta importância prática, nos casos em que se solicitasse o reexame de um ato inimpugnável pelo sujeito passivo. A doutrina maioritária, ainda que ponha em relevo o facto da “*autotutela*” se resolver, mais, num *poder-dever* de atuação administrativa fundada em critérios de imparcialidade e no “bom andamento” da administração, propende a primeira solução – *cf. S. LA ROSA, Principi di diritto tributario*, p. 321. Essa doutrina foi, igualmente, acolhida pela decisão da *Corte di Cassazione* de 6 de fevereiro de 2009 (*sentenza n.º 2870*, comentada por V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, p. 474), onde se lê que “contra o ato com qual a administração rejeita, em sede de autotutela, a retirada de um ato impositivo tornado definitivo (...) não é, seguramente, expectável uma autónoma tutela jurisdicional, seja pela discricionariedade própria, neste caso, da atividade de autotutela, seja porque, de forma diversa, dar-se-ia um

No que concerne ao “*accertamento con adesione*”, a sua previsão foi, inicialmente, revestida de algumas cautelas motivadas pelo conhecimento, de experiência feito, dos riscos de degeneração que a prática anterior havia posto em evidência.

Desse modo, quanto ao âmbito, a sua aplicação circunscreveu-se a questões relacionadas com “a existência, a estimativa, a afetação e a imputação ao período impositivo dos componentes positivos e negativos do rendimento” empresarial ou obtido por conta própria, quando não estivesse em causa matéria, penalmente, relevante e em que a administração pudesse proceder à quantificação, com base em critérios normativos predeterminados<sup>637</sup>.

No entanto, na parte relativa à estrutura do debate dessas questões, manteve-se a estrutura contraditória que caracterizou a origem do instituto, a impossibilidade do *accertamento* ser impugnado pelo contribuinte ou alterado pela administração, a redução das sanções aplicáveis ao contribuinte e a condição de realização do pagamento dos valores<sup>638</sup>.

Se o “*accertamento con adesione*” tinha o seu lugar na história do direito fiscal italiano, a introdução da “*conciliazione giudiziale*” constituiu uma novidade<sup>639</sup>.

---

inadmissível regresso a uma controvérsia sobre a legitimidade de um ato impositivo que é definitivo”. Contra esta posição, V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, pp. 49 e 249-288 e ID., *Diniego di autotutela negativa e Sezione disunita della Cassazione*, p. 474, considera que o artigo 2.º do regulamento ministerial, pelo menos nas hipóteses ali citadas, constitui a administração na obrigação “de controlar as suas ações e de dar resposta fundamentada ao contribuinte, sempre que o pedido formulado por este não seja, manifestamente, infundado ou incompleto”, correspondendo esse dever de agir a uma posição jurídica do contribuinte suscetível de tutela jurisdicional. Assinale-se, no entanto, que o mesmo tribunal em decisão datada de 23 de abril de 2009 (*sentenza* n.º 9669) admite, claramente, a possibilidade de o contribuinte impugnar junto das *Commissioni Tributarie* a decisão administrativa que indefira o pedido de “*autotutela*” sob o ponto de vista da “*illegittimità*” da decisão, mantendo excluída uma apreciação sobre a “*infondatezza*” do ato tributário controvertido de forma mediata.

<sup>637</sup> Artigo 2-bis do DL 564/94.

<sup>638</sup> V. artigo 2-bis, n.ºs 1 e 5 do DL 564/94.

<sup>639</sup> A conciliação judicial teve o mesmo percurso tortuoso que se referiu a propósito do “*accertamento con adesione*”. No culminar das sucessivas “falsas partidas”, a “*conciliazione giudiziale*” foi prevista, *ex vi* o artigo 2.º-sexies da *Legge 30 novembre 1994, n. 656*, no artigo 20.º-bis do *Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636*. Esse artigo 2-sexies dispunha, no n.º 1, que: “*Se a controvérsia envolve questões que não podem ser resolvidas com base em provas certas, cada uma das partes pode propor, em audiência, à outra parte a conciliação total ou parcial sobre tais questões. A tentativa de conciliação pode ser proposta pelo*

É certo que, no passado e logo durante o período de vigência do “concordato”, se reconheceu a possibilidade do acordo entre a administração e o contribuinte se realizar, no decurso da fase judicial perante o próprio tribunal, regime que, em substância, não se alterou com a posterior regulamentação do “accertamento con adesione”<sup>640</sup>. Todavia, com a previsão da “conciliazione giudiziale” como instituto autónomo daquele, o legislador diferenciou *ab initio* os respetivos âmbitos de atuação, em função da fase em que o acordo fosse alcançado e, para além disso, não obstante a breve oscilação das fronteiras materiais da “conciliazione”, definiu pressupostos diferentes para a aplicação de ambos os institutos, tendo atribuído à conciliação um espaço de acordo mais amplo do que o admitido para a *adesione* pré-contenciosa<sup>641</sup>.

---

*tribunal*”. No n.º 2, refere-se que a conciliação pode ser proposta ainda antes da primeira audiência, através de documento escrito depositado na secretaria do tribunal e comunicado à outra parte.

O carácter inovador da “*conciliazione giudiziale*” é assinalado por MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, p. 161, e F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale*, p. 230.

<sup>640</sup> Sobre a possibilidade do acordo entre a administração e o contribuinte ocorrer na fase judicial, desempenhando “um duplo, alternativo, efeito de evitar a emergência de uma controvérsia futura ou de extinguir uma já existente”, previamente à introdução da “*conciliazione giudiziale*”, cf. MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, pp. 222 e ss..

<sup>641</sup> Inicialmente, como se referiu, o único critério delimitador do seu âmbito objetivo fora estabelecido por referência à existência de “*questioni non risolubili in base a prove certe*”. A doutrina atribuiu essa diferenciação dos institutos ao “diverso grau de confiança reconhecido aos respetivos âmbitos previstos para a sua atuação: às relevantes cautelas e limitações introduzidas na sede administrativa, contrapunha-se uma maior margem de manobra na fase jurisdicional, tida, provavelmente, como apta a fornecer maior garantias contra o risco de possíveis mercantilizações entre fisco e contribuinte” – v. MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, p. 231 –, e, não menos, à existência de uma posição de maior paridade entre as partes – v. F. MOSCHETTI, *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell’ordinamento italiano*, p. 5537, também referido no texto atrás citado.

Contudo, na primeira alteração introduzida nesse regime, o legislador modificou o âmbito de aplicação da “*conciliazione*” para que esta, apenas, pudesse ter lugar, nos casos em que fosse admitido o “*accertamento con adesione*”. Assim, no artigo primeiro do *Decreto-legge 26 settembre 1995, n. 403*, convertido sem modificações na *Legge 20 novembre 1995, n. 495*, o legislador alterou o primeiro período do artigo *supra* referido, no qual se passou a dispor que “*qualquer uma das partes pode propor, em audiência, à outra parte a conciliação total ou parcial da controvérsia nos casos em que é admitida a definição do accertamento con adesione do*

A “*conciliazione giudiziale*” acaba, assim, por ser configurada como um espaço próprio de consenso obtido em sede jurisdicional, onde qualquer uma das partes podia propor à outra um acordo, total ou parcial, sobre a controvérsia em juízo, independentemente do objeto e da natureza das questões que estivessem na origem do conflito<sup>642</sup>.

Desta forma, em meados de 1996, o retrato da resolução, consensual, dos conflitos entre a administração e os contribuintes era o de um sistema dual, relativamente aos momentos em que as partes podiam alcançar uma decisão consensualizada, e assimétrico, quanto aos limites com que essa possibilidade era recortada, podendo reconhecer-se nesse modelo uma tentativa de equilíbrio de três dimensões.

Por um lado, a dimensão histórica, de natureza ambivalente, de onde o legislador colheu a tradição do acordo poder ocorrer, já, em fase judicial e, simultaneamente, o temor do “*malcostume*”; em segundo lugar, uma dimensão profilática associada à intenção de estancar o conflito entre as partes, ainda, numa fase administrativa; e, por fim, a dimensão pragmática aportada pelo estado de necessidade de deflação do contencioso pendente.

A articulação destes factores torna compreensível que o legislador tenha, inicialmente, discriminado os campos de aplicação do “*accertamento con adesione*” e da “*conciliazione giudiziale*”, sendo mais prudente quanto às possibilidades de consenso na fase administrativa e mais abrangente onde o problema impunha uma solução de largo espectro e a intervenção do

---

*contribuente*” – cf., em sentido crítico quanto à “solução de continuidade” entre os institutos, F. BATISTONI FERRARA, *La conciliazione giudiziale*, p. 1029.

Mais tarde, o artigo 12.º, n.º 1, alínea *d*), do *Decreto legge 8 agosto 1996, n. 437* (convertido na *Legge 24 ottobre 1996, n. 556*), ao introduzir modificações na disciplina do processo tributário, substituiu o “*esame preventivo della controversia*” previsto no artigo 48.º do *Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*, pela “*conciliazione giudiziale*” sem que lhe fossem impostos quaisquer limites relativos às questões em que pudesse ter lugar. Com efeito, no n.º 1 desse artigo 48.º passou a dispor-se, *tout court*, que “qualquer uma das partes (...) pode propor à outra parte a conciliação total ou parcial da controvérsia”, independentemente dos problemas de “incerteza probatória” ou da questão se reportar ao âmbito previsto para o “*accertamento con adesione*” – cf. F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale*, p. 292.

<sup>642</sup> MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, p. 163.

juiz, ainda que concebida num plano, assumidamente, formal, constituía elemento dissuasor de práticas ilícitas.

A evolução subsequente manteve essa estrutura binária, mas ultrapassou o pejorativo pré-conceito histórico e corrigiu a referida assimetria de modo a equiparar os institutos pelo referente estabelecido para a “*conciliazione giudiziale*”<sup>643</sup>.

A alteração fundamental, mantida até à atualidade, foi introduzida pelo decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218<sup>644</sup>, que revogou a legislação anterior e suprimiu as anteriores limitações do “*accertamento con adesione*”, levando a uma “institucionalização do contraditório” administrativo,

---

<sup>643</sup> Com a *legge 23 dicembre 1996, n. 662*, artigo 3.º, *comma 120*, o legislador italiano delegou ao governo a tarefa de “simplificar e ampliar o âmbito aplicativo do *accertamento con adesione*”, estendendo-o “a todos os contribuintes e a todas as categorias de rendimento”, de modo a que se estabelecesse uma “identidade das matérias objeto de definição” com as aquelas que já se encontravam abrangidas pelo instituto da “*conciliazione giudiziale*”.

<sup>644</sup> Cf. “*Relazione al decreto legislativo di revisione organica della disciplina dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale emanato in esecuzione dell'articolo 3, comma 120 della Legge 23 dicembre 1996, n. 662*”, disponível em <http://www.camera.it/bicamerale/fiscale/relazgov/218.htm>. Aí, vai referido que o diploma “tende a realizar (...) a ampliação do âmbito de aplicação do instituto do *accertamento con adesione*, tendo consciência que o mesmo representa um instrumento eficaz de deflação do contencioso, coordenando-o com a disciplina da conciliação judicial (...) quanto concerne à harmonização entre adesão e conciliação decidiu-se assumir a segunda (dada a maior amplitude do seu âmbito aplicativo) como parâmetro inspirador da ampliação do *accertamento con adesione*”. Desse modo, o “artigo 1.º, *comma 1* e o artigo 2.º do decreto legislativo (...) estendem a aplicação do *accertamento con adesione* a todos os contribuintes e a todas as categorias de rendimento. É suprimida, portanto, a limitação, contida no citado artigo 2.º- *bis*, da sua aplicação, apenas, aos rendimentos derivados do exercício de atividade empresarial ou profissional e referida a elementos específicos (existência, estima, afetação [de custos] e imputação ao período impositivo) que caracterizavam a determinação dessa tipologia de rendimento, permitindo, ao invés, a aplicação do *accertamento con adesione* a contribuintes que possuam rendimentos de categorias diversas das previamente mencionadas e também no caso de determinação do rendimento global através do *accertamento sintetico*. Como consequência dessa modificação, coordena-se a disciplina do *accertamento con adesione* com a da *conciliazione giudiziale* que permite a resolução em sede contenciosa de todas as controvérsias fiscais, independentemente do seu objeto. Foram, igualmente, suprimidas as disposições que previam obstáculos à definição consensual: daí deriva que, como para a *conciliazione giudiziale*, não existem situações preclusivas dessa possibilidade de definição. Como resultado das disposições introduzidas, *accertamento con adesione* e *conciliazione giudiziale* constituem, assim, com referência ao seu âmbito aplicativo, duas possibilidades semelhantes de definição negociada da obrigação fiscal: a primeira realizável em sede administrativa, a segunda em sede judicial”.

na perspectiva de que a “atuação da administração, que, nessa fase, deve valorar de forma, atenta e objetiva, os argumentos e os elementos invocados pelo contribuinte, permit[isse] a institucionalização de uma relação menos conflitual com o contribuinte e a limitação do recurso aos órgãos contenciosos”<sup>645</sup>.

Da nova configuração da “adesione” resulta uma “disciplina, substancialmente, ilimitada quanto à possibilidade de acordo com o contribuinte”<sup>646</sup>, não se prevendo “causas de inadmissibilidade e de exclusão”<sup>647</sup>: ao nível objetivo, o instituto passou a poder aplicar-se em todas as hipóteses onde se preveja um poder de determinação administrativa do imposto<sup>648</sup>, independentemente da forma que essa determinação assuma em concreto (accertamento analitico, induttivo e sintetico)<sup>649</sup>, resultando desse alargamento, consequentemente, uma

---

<sup>645</sup> As expressões citadas constam da *circolare 8 agosto 1997, n. 235/E*, que explicita o conteúdo do *decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218*, de modo a “assegurar a sua operatividade imediata”. Nesse texto reconhece-se, igualmente, que “a nova disciplina do “*accertamento con adesione*” atribui à administração uma ampla margem de atuação para definir, em sede administrativa e em contraditório com o contribuinte, a obrigação tributária com vista a diminuir o contencioso tributário e antecipar a cobrança dos impostos, com consequentes resultados positivos concretos da ação de *accertamento*”.

<sup>646</sup> MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, p. 168, e MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’*accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale**, pp. 174 e 230-234).

<sup>647</sup> De qualquer modo, a questão crucial deixou de residir na existência de limites positivos à intervenção destes institutos, para se centrar nos seus limites negativos ou imanescentes face aos parâmetros constitucionais. MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, p. 166, alerta precisamente para essa realidade.

<sup>648</sup> O âmbito objetivo do *accertamento con adesione* consta do artigo 1.º do *decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218*, onde se estabeleceu que o mesmo pode ter lugar no âmbito dos “imposte sui redditi e dell’imposta sul valore aggiunto” (n.º 1), e dos “imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull’incremento di valore degli immobili” (n.º 2). Na *circolare 8 agosto 1997, n. 235/E*, indicam-se, em enumeração com carácter ilustrativo, quais os principais impostos que estariam abrangidos pelo regime: “*imposta sul reddito delle persone fisiche, Imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta sul valore aggiunto, imposta locale sui redditi* (revogado), contributo straordinario per l’Europa (revogado), *imposta sul patrimonio netto delle imprese* (revogado), *imposta sostitutiva su riserve o fondi in sospensione, imposta sostitutiva sulla rivalutazione obbligatoria dei beni immobile delle imprese, imposta regionale sulle attività produttive*”.

<sup>649</sup> Relativamente aos procedimentos administrativos de determinação do rendimento tributável, o legislador italiano distingue o *accertamento analitico*, que pode revestir a forma de *accertamento analitico-contabile* ou *analitico-induttivo*, o *accertamento induttivo-extracontabile* e o *accertamento sintetico*.



ampliação do universo de sujeitos legitimados a intervir no procedimento em causa, que o legislador estendeu, também, aos substitutos.

Perante essa maior latitude atribuída ao *“accertamento con adesione”*, como resultado da sua equiparação à *“conciliazione giudiziale”*, não se deixou, porém, de reconhecer que estes institutos têm maior virtualidade operativa, nos casos onde o legislador deixa à administração uma margem de *“apprezamento valutativo”* que lhe permite considerar, mais intensamente, os elementos invocados pelo contribuinte em contraditório e, com isso, obter determinação “mais fundada e razoável” do pressuposto impositivo<sup>650</sup>.

De qualquer modo, no que contende com o essencial, o regime estabelecido permite observar que o legislador italiano acabou por instituir um modelo de participação ativa do contribuinte fundada sob o contraditório e, por essa via, compensou um défice de participação procedimental prévia à quantificação administrativa da obrigação tributária; por outro lado, ao direcionar a participação ao consenso, privilegiando a sua obtenção ainda em fase administrativa, associou a tal participação um potencial de diminuição do contencioso; e, por fim, ao manter a referida estrutura binária, criando uma solução de continuidade entre *“accertamento con adesione”* e *“conciliazione giudiziale”*, duplica os espaços de possível acordo entre a administração e os contribuintes.

Contudo, a lógica de evitar a proliferação do contencioso tributário seguida pelo decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218, não se limitou à generalização da participação contraditória na fase administrativa, como se ilustra pela introdução da figura da *“acquiescenza”* do contribuinte à

---

<sup>650</sup> É com base neste pressuposto, expressamente referido na *circolare 8 agosto 1997, n. 235/E circolare 8 agosto 1997, n. 235/E circolare 8 agosto 1997, n. 235/E circolare 8 agosto 1997, n. 235/E circolare 8 agosto 1997, n. 235/E*, que afirmam como “prioritariamente relevantes” os casos em de determinação *induttiva* dos rendimentos com base nos seguintes exemplos: a) retificações fundadas em presunções; b) determinação presumida do rendimento; c) retificação das declarações apresentadas por pessoas singulares com base em presunções simples; d) determinação global do rendimento; e) determinação oficiosa do rendimento tributável em caso de omissão da declaração; f) determinação do rendimento com base em coeficientes presuntivos; g) determinação do rendimento com base em parâmetros e nos estudos de sector; h) atos de avaliação por estimativa; i) casos de qualificação do rendimento tributável ou de um seu componente; j) retenção na fonte de montantes globais determinados indutivamente.

decisão da administração através da renúncia à impugnação e à instauração do “*accertamento con adesione*”, permitindo-lhe beneficiar de uma redução das sanções aplicadas<sup>651</sup>.

Com a introdução deste instituto, o legislador estabeleceu um estímulo à aceitação das decisões administrativas de particular importância para os casos onde o contraditório e a via contenciosa dificilmente pudessem conduzir a uma alteração dos valores fixados pela administração, pelo que, nesta ótica, a “*acquiescenza*” nasce como um contrapeso desincentivador do recurso, meramente temerário, a formas de tutela de difícil sucesso, não raras vezes, assumidas como, mera, forma de proletoar o efetivo pagamento da dívida. Mais tarde, esse caminho acabou por ser desenvolvido pela introdução da “*adesione ai verbali di constatazione*” e da “*adesione agli inviti al contraddittorio*”, institutos que visavam uma mais rápida definição das relações fiscais, através de uma acentuada redução do valor das sanções aplicáveis às infrações fiscais, acompanhada da possibilidade do pagamento dos valores em dívida poder realizar-se em prestações independentemente da prestação de garantia, o que ia assumido pelo legislador como reflexo da necessidade de submeter as relações da administração com os contribuintes a uma lógica de confiança recíproca<sup>652</sup>.

---

<sup>651</sup> A medida foi introduzida no n.º 1 do artigo 15.º, sob a epígrafe “Sanções aplicáveis no caso de omissão de impugnação”, onde se consignou que “as sanções aplicadas pelas violações estabelecidas no artigo 2.º, n.º 5, do presente decreto, no artigo 71.º do texto único das disposições relativas ao imposto de registo, aprovado pelo decreto do Presidente da República de 26 de abril de 1986, n.º 131, e no artigo 50.º do texto único das disposições relativas ao imposto sobre sucessões e doações, aprovado pelo decreto do Presidente da República de 31 de outubro de 1990, n. 346, são reduzidas a um quarto se o contribuinte renunciar a impugnar a notificação do “*accertamento*” ou da liquidação e a apresentar um pedido de “*accertamento con adesione*”, promovendo o pagamento dos montantes totais devidos dentro do prazo estabelecido para a interposição de recurso”.

<sup>652</sup> A “*adesione ai verbali di constatazione*” foi introduzida no *decreto legislativo 19 giugno 1997, n.218*, artigo 5.º-*bis*, pelo artigo 83.º, *comma* 18, do *decreto legge 25 giugno 2008, n. 112*, convertido com modificações pela *legge 6 agosto 2008, n. 133*. Nesse artigo, consagrou-se a possibilidade do contribuinte declarar a aceitação dos resultados da inspeção tributária nos casos em que, com base na existência de “violações das normas contidas nas leis fiscais” (artigo 24.º da *legge 7 gennaio 1929, n. 4*) que permitam a emissão de um *accertamento* parcial com base na existência de rendimentos não declarados, total ou parcialmente, deduções ou isenções não admitidas ou de imposto não totalmente pago. (nos termos previstos no artigo 41.º-*bis* do *decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*, e no artigo 54.º, quarto *comma*, do *decreto del Presidente della*

Mais recentemente e apesar dos resultados positivos já alcançados com a articulação desses mecanismos<sup>653</sup>, assistiu-se à introdução um novo instrumento, o procedimento “*di reclamo e mediazione*”, com o qual o legislador substituiu a “*conciliazione giudiziale*” nas causas de baixo valor<sup>654</sup> e altera o perfil de funcionamento, meramente, eventual dos instrumentos precedentes

---

*Repubblica* 26 ottobre 1972, n. 633). Essa adesão tem por objeto o “*contenuto integrale del verbale di constatazione*”, determinando a aceitação pelo contribuinte de todos os elementos incluídos no relatório da fiscalização que se refiram às mencionadas violações “substanciais” das normas tributárias e importa, em consequência, a emissão de um “*atto di definizione dell'accertamento parziale*” vinculado ao conteúdo daquele relatório – cf. *Circolare* 17 settembre 2008, n.55/E.

Refere a *Circolare* 17 settembre 2008, n.55/E que a adesão “antecipada” acarreta a “vantagem para a administração de definir em tempo mais breve o “*accertamento*” baseado no relatório da inspeção (...), evitando, desse modo, a fase do eventual contraditório” e, para o contribuinte, a “redução das sanções a metade da medida prevista para a hipótese de *accertamento con adesione*, correspondente a um quarto do mínimo estabelecido na lei, e ainda a possibilidade de efetuar o pagamento dos montantes devidos em prestações sem necessidade de prestação de garantias, medida que é estabelecida em perfeita sintonia com a finalidade (...) do novo instituto de assegurar que as relações com o fisco sejam inspiradas por princípios de confiança recíproca”.

Por seu turno, a “*adesione agli inviti al contraddittorio*” foi introduzida no *decreto legislativo* 19 giugno 1997, n.218, artigo 5.º, n.ºs 1-bis a 1-quinquies, pelo artigo 27.º, *comma* 1, b), do *decreto legge* 29 novembre 2008, n. 185, convertido com modificações pela *legge* 28 gennaio 2009, n. 2. O instituto persegue o mesmo objetivo da “*adesione ai verbali di constatazione*”: definir, mais rapidamente, uma dada situação fiscal, simplificando as relações entre a administração e o contribuinte a partir de um princípio de confiança recíproca – cf. *circolare* 16 febbraio 2009, n. 4/E. Tal regulamentação permite que o contribuinte, perante o “convite” da administração para exercer o contraditório (no qual devem ser indicados os períodos impositivos passíveis de liquidação oficiosa, o dia e o local para a definição do “*accertamento con adesione*”, o valor adicional de imposto, contribuições, sanções e juros devido no caso de adesão do sujeito a esse “convite” e os motivos que originam esse valor), possa manifestar a sua *adesione* ao conteúdo dessa notificação, com isso obtendo uma redução das sanções em igual valor ao previsto para a “*adesione ai verbali di constatazione*” e, bem assim, a possibilidade de pagar o valor devido em prestações sem a prestação de garantias (*decreto legislativo* 19 giugno 1997, n.218, artigo 5.º, n.ºs 1-bis e 1-ter).

Com a introdução deste regime, o legislador articulou as estas duas hipóteses de “adesão” desprovida de contraditório do contribuinte às decisões da administração, excluindo que as mesmas possam operar sucessivamente (artigo 5.º, n.º 1 – *quinquies* do referido *decreto legislativo*).

<sup>653</sup> Cf. E. ANDRÉS AUCEJO, *Evaluacion de la litigiosidad en el “Rapporto tributário in Italia*”, pp. 244 e ss..

<sup>654</sup> O instituto foi previsto pelo *decreto legge* 6 Luglio 2011, n. 98, convertido pela *legge* 15 Luglio 2011, n. 111, e introduzido no *decreto legislativo* 31 dicembre 1992, n. 546, artigo 17.º-bis. Segundo este artigo, “para as controvérsias de valor não superior a vinte mil euros, relativas a atos da administração tributária, quem tencione deduzir impugnação judicial é obrigado, preliminarmente, a apresentar reclamação segundo as disposições seguintes e é excluída a conciliação judicial prevista no artigo 48.º (n.º 1)”. A dedução dessa reclamação é, assim,

dado que uma das características inovadoras desta figura reside no seu carácter obrigatório enquanto condição de impugnabilidade dos atos tributários perante as instâncias judiciais, no que vai assumido, com especial intensidade, o propósito de evitar que cheguem a contencioso questões que possam ser resolvidas em fase administrativa, aí, relevando todos os argumentos com que o contribuinte se propõe a controverter, de facto e de direito, uma determinada atuação impositiva da administração<sup>655</sup>.

Porém, apesar do mesmo se concretizar numa prévia e necessária reclamação administrativa, a sua tramitação não deixa de espelhar o mesmo “*adn*” procedimental que se encontra na *adesione* e na *conciliazione*, já que, também, aqui, se abriu espaço para uma (re)determinação do imposto controvertido através de uma composição consensual entre a administração e o contribuinte, residindo o traço fisiológico desta figura inédita na interpenetração dessas duas dimensões, como a nomenclatura deste instrumento – *reclamo* e *mediazione* –, aliás, denuncia.

---

condição de admissibilidade da impugnação, como expressamente se refere no n.º 2. Quanto ao seu tratamento procedimental, a reclamação é apresentada perante a autoridade que emanou o ato (*Direzione provinciale* ou *direzione regionale* da *Agenzia delle entrate*), que deve apreciá-la através de estruturas diversas e autónomas das que se encontraram incumbidas da instrução do ato reclamado (n.º 5). Admite-se que o contribuinte inclua na reclamação uma “proposta de mediação fundamentada” versando sobre uma possível re-determinação dos valores devidos (n.º 7). No caso de o órgão destinatário não pretender acolher a reclamação e, com isso, anular, total ou parcialmente, o ato, nem, tão pouco, a eventual proposta de mediação efetuada pelo sujeito passivo, deve formular, oficiosamente, uma proposta de mediação que gera um diálogo entre as partes, segundo o modelo previsto para a conciliação judicial (n.º 8).

<sup>655</sup> Na *circolare 19 marzo 2012, n. 9/E*, releva-se, enfaticamente, essa dimensão, assinalando-se que o instituto em causa está “substancialmente orientado a evitar o reenvio para os juizes tributários de litígios que possam ser resolvidos em sede administrativa através de um exame que possa antecipar um desfecho razoável do juízo, tendo em conta as circunstâncias de facto e de direito subjacentes ao caso concreto”, sendo por isso “presumível e altamente desejável que o resultado dessa nova atividade administrativa possa fornecer um relevante contributo, seja para a diminuição dos processos tributários, seja para desenvolver a *tax compliance*. (...) Em síntese, o novo instituto é potencialmente idóneo não só a melhorar as relações entre contribuinte e administração tributária, mas também a contribuir positivamente para a realização dos objetivos de qualidade perseguidos por esta”.

### 3.2. O dissenso sobre o consenso: variações dogmáticas italianas

Um breve relance sobre a doutrina italiana permite concluir que, por terras transalpinas, não há *consenso* sobre as figuras atrás referidas, variando os autores entre uma perspectiva “*contrattuale-transattiva*”, uma perspectiva “*accertativa-consensuale*” e uma perspectiva “*negoziale-compositiva*”, isto, para além de diversas variações, em consonância com os pontos de partida dogmáticos relativos a questões como a da indisponibilidade tributária ou às conceções recorrentes das diferenciadas perceções do princípio da legalidade e da capacidade contributiva por referência aos “instrumentos de consenso”.

Ainda assim, apesar desse *dissenso* sobre o *consenso* no direito fiscal italiano, parece haver acordo que a evolução *supra* retratada é “*testimonianza di un mutamento radicale nella relazione tra consociati e amministrazione finanziaria*”<sup>656</sup>, que ocorre na sequência da reconfiguração do exercício dos poderes públicos, tal como se deu conta no âmbito do direito administrativo<sup>657</sup>, e que, no direito tributário, se consubstancia numa profunda reconfiguração da

---

<sup>656</sup> Assim, expresamente, F. BATISTONI FERRARA, *L'evoluzione del quadro normativo*, p. 19. No mesmo sentido, entre varios autores, v. MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, p. 13: “*La ricerca del consenso dei soggetti interessati da parte dell'amministrazione nell'esercizio delle potestà pubblicistiche va comunque corretamente inquadrata nel più generale contesto dell'evoluzione dei pubblici poteri, caratterizzata dal profondo mutamento dei rapporti con i soggetti amministrati e dal diverso modo di interpretare alcuni dei principi basilari di governo dell'azione amministrativa*”.

<sup>657</sup> Trata-se de uma relação que é, particularmente, destacada por MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, pp. 1-72, onde se considera a dinâmica entre “*autorità e consenso nei rapporti tra pubblica amministrazione e privati interessati: dalla partecipazione procedimental all'adozione di strumenti consensual nell'esercizio dell'attività amministrativa funzionalizzata*”. A *Autora*, destaca, no plano do exercício da atividade administrativa, o abandono de uma conceção tradicional de acordo com a qual os poderes públicos, apenas, poderiam agir com base na “*unilateralità, imperatività ed autoritatività*”, em favor de uma abertura à participação dialógica e consensual dos administrados, ditada pela garantia da boa administração, por critérios de eficiência e imparcialidade [pp.11-13]. Mais desenvolvidamente, refere que o fenómeno do “consensualismo ou do contratualismo dos poderes públicos não encontra obstáculo na pretensa ausência da sua negociabilidade, na medida em que o poder público não perde o seu carácter quando se vincula perante os administrados a uma determinada atuação” [p. 36]. Por outras palavras, a forma não

participação do contribuinte, que deixa de ser configurada unilateralmente na lógica do “*sujeito passivo*” da atividade administrativa, para passar a adquirir uma feição mais dialógica e funcionalmente dirigida à determinação consensual da obrigação tributária<sup>658</sup>.

No que se refere à construção dogmática, *principaliter* no que tange com a qualificação dos instrumentos de consenso que possibilitam a existência de um *acordo* entre a administração e o contribuinte, a doutrina encontra-se dividida.

A esse nível, e porque as posições de *Pasquale Russo* e *Franco Batistoni Ferrara* se destacam da demais doutrina italiana, cumpre começar por referir as posições dogmáticas que consideram o acordo como uma *transação*.

---

determina a função, pelo que o interesse público, tanto pode ser perseguido unilateralmente, como, preferencialmente, através da participação dos particulares de forma dialogada e consensual. Nas páginas seguintes, *Moscateli* refere-se aos *accordi* resultantes da Lei n.º 241/1990, como pressuposto para a consideração, no capítulo II da sua dissertação dos “*moduli consensual e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*”, pp. 73 e ss.

Nesse sentido, MARCO VERSIGLIONI, *Accertamento com adesione e conciliazione giudiziale*, 2015, considera que os instrumentos consensuais que proliferam, atualmente, no direito tributário italiano, representam “um nuovo corso consensuale sviluppatosi principalmente sui rivolgimenti dogmatici e normativi prodotti dalla L. n. 241/90”. Cf., também MARIA TERESA MOSCATELLI, *Le fattispecie consensual e negoziali nell’attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, p. 326, onde se refere que “de resto a procura do consenso com o contribuinte, ainda que tenha como pressuposto inevitável o novo modo de conceber as relações entre administrados e administração pública, baseado, numa renovada consideração do cidadão na relação com o exercício dos poderes públicos, tem, ainda, uma importante razão fiscal relacionada com a rápida e segura cobrança dos créditos fiscais”.

<sup>658</sup> L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell’accertamento*, p. 3570, relativamente ao tema da *participação* observa que, nos últimos dez anos, sobressaem claramente duas dimensões correlacionadas. Em primeiro lugar, a “multiplicação dos institutos participativos pelo legislador”, se bem que numa linha nem sempre coerente, para a *Autora*, e, em segundo lugar, a individualização, por parte da jurisprudência de princípios gerais que permitam colmatar as lacunas legais e, com base nos institutos existentes, tutelar o “*interesse del contribuente all’effettività del contraddittorio*”. Em ambos os casos, *Salvini* considera que a participação do contribuinte, independentemente da forma ou do objetivo de que se revista, tem uma idêntica funcionalidade: “a determinação de uma obrigação tributária de acordó com a real capacidade contributiva do sujeito passivo.

De acordo com a posição de *Pasquale Russo* torna-se necessário começar por distinguir a indisponibilidade do poder impositivo, “na sua abstrata dimensão normativa e como expressão de uma função pública essencial” e o concreto e singular crédito que resulte de uma determinada relação jurídica.

Quanto ao primeiro, refere que “o poder impositivo, assim entendido, deve qualificar-se como um poder indisponível e irrenunciável, pelo que não poderia considerar-se válido e eficaz um ato através do qual a administração pública renunciasse *ex ante* a aplicar um imposto cujos pressupostos se verificassem no futuro ou que acordasse com o contribuinte isenções não previstas”, porquanto, nesse caso, existiria uma efetiva derrogação da lei tributária não consentida pelo ordenamento jurídico<sup>659</sup>.

Discurso, radicalmente, distinto é produzido perante as situações em que se considera o imposto na sua consistente relação de relação de débito-crédito, na sequência da realização de um determinado pressuposto de facto tributário. Neste caso, o ordenamento jurídico pode considerar existir uma conveniência, fundada em razões de interesse público, em autorizar a administração a resolver um litígio existente ou a prevenir a emergência de uma lide, através de concessões perante a pretensão do contribuinte, tendo como contrapartida a aceitação deste relativamente ao valor do imposto assim definido, com conseqüente renúncia ou desistência do recurso aos meios contenciosos<sup>660</sup>.

Esta posição parte do pressuposto de que não existem “razões ontológicas de princípio” para excluir a disponibilidade de um crédito tributário constituído, e, paralelamente, “não existem razões de princípio contra a admissibilidade de uma transação entre a administração fiscal e o contribuinte”, conquanto a mesma seja autorizada pelo legislador, tendo em conta as dificuldades

---

<sup>659</sup> Cf. PASQUALE RUSSO, *Indisponibilità del crédito tributario*, pp. 595 e ss., *Id. Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversia*, pp. 89 e ss.

<sup>660</sup> V. PASQUALE RUSSO, *Indisponibilità del crédito tributario*, p. 617.

práticas de assegurar uma atuação administrativa que “*risponda ai canoni di imparzialità e buon andamento*”<sup>661</sup>.

Nessa mesma linha, perfila-se a posição de *Batistoni Ferrara*, para quem o acordo entre a administração e o contribuinte expressa uma “*determinazione consensuale dell'imposta attuata con il concorso sia della volontà dell'amministrazione, sia del contribuente*”.

Para o *Autor*, o concurso da vontade convergente de ambos os sujeitos da relação jurídica fiscal deve ser qualificado como um contrato de transação. Na sua perspectiva, o legislador não pretendeu, com o “*accertamento con adesione*” ou com a “*conciliazione giudiziale*”, “construir um instrumento para apreensão da realidade, ou que permitisse uma maior aproximação” à realidade dos factos, como se infere claramente do facto da falta de pagamento dos montantes convencionados resultar na “*immodificabilità da parte dell'amministrazione*” dos valores unilateralmente determinados.

Dáí resulta que o “*accertamento con adesione*” se encontra concebido, por um lado, como um instrumento de determinação do imposto através do contraditório, mas, também, como uma forma de atuação que se resolve numa comparação do interesse à cobrança imediata e certa do imposto com o interesse da sua determinação exata, acompanhada da *alea* da instauração sucessiva de uma controvérsia.

Em consequência, e confrontando essa perspectiva com o princípio da indisponibilidade da obrigação tributária, considera que o “princípio não é absoluto e que deve relevar as exigências de certeza e de cobrança dos impostos”, que são expressão do “*interesse fiscale*”. Ou seja, o “facto do legislador, no âmbito de procedimentos específicos que têm por finalidade prevenir ou resolver uma controvérsia, consentir que a administração tributária um poder de *disposizione* do crédito tributário não se apresenta como uma negação da regra da indisponibilidade da obrigação

---

<sup>661</sup> V. PASQUALE RUSSO, *Indisponibilità del crédito tributario*, pp. 617-618.



tributária, que apenas é derogada numa hipótese particular, e para tutela de um interesse constitucionalmente protegido”<sup>662</sup>.

Em sentido, diametralmente, oposto à visão contratual dos institutos consensuais, encontram-se aqueles autores que excluem uma visão “negocial”, ainda que, configurem, diferentemente, a estrutura subjacente ao “*accertamento con adesione*” e à “*conciliazione giudiziale*”.

Nesse âmbito, importa destacar a posição de *Franco Gallo* que configura o “*accertamento con adesione*” como um “*accordo di diritto pubblico*”, privado, no entanto, de uma caracterização contratual ou negocial<sup>663</sup>.

Uma nota decisiva para essa qualificação reside no facto do *Autor* enquadrar o ressurgimento dos instrumentos consensuais como o resultado de uma evolução no âmbito das relações entre Estado e cidadão, onde confluem, atualmente, “o interesse – entretanto válido – do privado-contribuinte à co-administração, à cooperação e participação na atividade administrativa, à simplificação, à eficiência, à fundamentação, ao contraditório”<sup>664</sup>. É essa reflexão que leva *Franco Gallo* a afastar-se da consideração do “*nuovo concordato*” como um ato administrativo unilateral a que o contribuinte se limitava a aderir<sup>665</sup>. De facto, o reconhecimento de que os novos

---

<sup>662</sup> V. BATISTONI FERRARA, *L'evoluzione del quadro normativo*, pp. 19 e ss., esp. <sup>te</sup> 26-27. Refletindo sobre o regime anterior, *Ferrara* considera que o “potente instrumento que é o contraditório” pode consentir uma mais fidedigna determinação da matéria tributável, quando comparada com a determinação unilateral da administração, sem que o “confronto” entre as posições da administração e do contribuinte dê origem a qualquer “transação”. No entanto, considera que no caso do “nuovo accertamento tributario”, face às possibilidades de determinação do imposto em medida “inferior” à que resulta do procedimento ordinário e ao “fortissimo abatimento das sanções”, existe efetivamente uma *transação*, admitindo que tal acordó possa comportar uma determinação do imposto que difere da realidade.

<sup>663</sup> V. FRANCO GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, pp. 61 e ss., esp. <sup>te</sup> 68-70.

<sup>664</sup> V. FRANCO GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, p. 64. A reflexão do *Autor* começa com uma referência à evolução do Estado e do modo de conceção das relações jurídico-administrativas perante essa realidade. Neste ponto, *Gallo* limita-se a sintetizar uma posição que se encontra desenvolvida noutros escritos, para os quais aqui se remete: FRANCO GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, 2011.

<sup>665</sup> Entre os autores italianos que fundam os referidos institutos em dois atos unilaterais distintos – o de *accertamento*, por parte da administração e o de disposição do direito de impugnação, por banda do contribuinte –, destaca-se SALVATORE LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, pp. 409 e ss., *Id.*, *Gli accordi nella disciplina*

instrumentos estão construídos sobre uma base de contraditório, permitindo “*la partecipazione attiva del contribuente al procedimento di formazione dell’atto definitivo*”, num momento em que a situação pode considerar-se *incerta e indefinida*, é demonstrativo de que “*siamo bem lontani dall’atto unilaterale e molto vicini all’amministrazione con il consenso realizzata all’insegna del principio dell’imparzialità amministrativa*”<sup>666,667</sup>.

Na sequência, o *Autor* considera o “*concordato*” um acordo de direito público, ainda que de natureza não negocial, defendendo que se está no âmbito de um “modelo consensual”, mas fora do esquema da autonomia privada e do contrato. Na sua perspetiva, “a determinação da dívida fiscal, que ocorre no contexto do *accertamento con adesione*, é, somente, o resultado – pretendido pela lei – de uma valoração crítica e concordante de sujeitos que não se encontram no mesmo plano de igualdade, e que se destina a superar o estado de incerteza de uma controvérsia e não a dispor, livremente, sobre o valor do imposto”, sendo que o papel das partes consiste na individualização consensual e motivada de um valor que se deve apurar de acordo com as normas legais aplicáveis ao imposto circunstancialmente em causa, pelo que, uma eventual redução do débito é uma consequência de um novo “*apprezzamento*” da situação de facto e de direito, e “não

---

*dell’attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, pp. 50 e ss., onde, por seu turno, critica as posições de *Franco Gallo* e *Maria Teresa Moscatelli*, no plano da sua “coerência” interna: “*non mi pare condivisibile (dal punto di vista della coerenza interna) la tesi secondo la quale la definizione consensuale dell’accertamento tributario si risolverebbe in un mero atto giuridico bilaterale e consensuale, ma non negoziale, poiché si fuoriesce automaticamente dalla logica propria dell’esercizio (anche consensuale) di una funzione amministrativa nel momento in cui si fa discendere direttamente dalla legge (invece che dal volere dell’amministrazione o da quello comune a entrambi i soggetti) la soluzione che viene concretamente definita e perseguita dalle parti*”.

<sup>666</sup> V. FRANCO GALLO, *La natura giuridica dell’accertamento con adesione*, p. 66.

<sup>667</sup> Por outro lado, *Franco Gallo* afasta-se, igualmente, das posições contratualistas, *supra* indicadas, por entender que, na relação jurídico-tributária, não concorrem as características de um modelo verdadeiramente contratual, porque este pressupõe o encontro de duas vontades autónomas e uma igualdade no plano dispositivo que permitia a união de vontades na forma do contrato – v. FRANCO GALLO, *La natura giuridica dell’accertamento con adesione*, pp. 66-68.

a consequência de uma discricionariedade com efeitos de tipo dispositivo expressa por sujeitos em situação de igualdade e titulares de interesses comuns”<sup>668</sup>.

Em paralelo com esta posição, pode referir-se a tese sustentada por *Maria Teresa Moscatelli*. A sua dissertação recebe particular influência do domínio do direito administrativo, mais concretamente no que se refere ao tratamento dos *accordi* previstos na Lei n. 241/90, que, para a *Autora*, produziu um efeito indireto ao nível da criação de um ambiente “de favor quanto à introdução dos instrumentos consensuais” e com a consequente “previsão de institutos direcionados à adesão consensual do contribuinte no âmbito de aplicação das normas tributárias”<sup>669</sup>.

A sua dissertação parte do pressuposto que a procura de um consenso entre a administração e o contribuinte, não só não se encontra em contraste com o exercício da função administrativa em matéria fiscal, como permite, inclusivamente, que esta seja mais adequadamente, realizada dentro do quadro axiológico conformador da atuação da administração funcionalizada à realização do interesse público.<sup>670</sup>

A *Autora* assume, por interferência dos princípios constitucionais, que a determinação do imposto não depende da vontade das partes. No entanto, não exclui, pelo contrário, pretende demonstrar a compatibilidade dos “*moduli consensuali*” com o carácter *ex lege* da obrigação tributária. Por um lado, afirma que essa obrigação não é posta em causa perante a coexistência de declarações coincidentes do contribuinte e da administração que expressem um consenso relativamente à dimensão qualitativa e quantitativa do pressuposto fiscal, caso em que a participação do contribuinte no procedimento assume uma importância fundamental. Por outro lado, a autora sustenta que esse *idem sentire* entre as partes não tem necessariamente que se manifestar como um “ato de vontade”, que pretenda predispor sobre uma determinada

---

<sup>668</sup> V. FRANCO GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, pp. 68-71.

<sup>669</sup> V. MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, p. 79.

<sup>670</sup> V. MARIA TERESA MOSCATELLI, *Le fattispecie consensual e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, p. 329.

regulamentação de interesses, mas pode resumir-se a um mero “ato voluntário”, que seja mera expressão de uma concordância subjetiva com os efeitos decorrentes da lei. Nessa ótica, *Maria Teresa Moscatelli* assume a pretensão de elaborar uma “ricostruzione del modulo consensuali in termini di coesistenza di coincidenti dichiarazioni proveniente dall’amministrazione e dal contribuente in ordine alla dimensione qualitativa e quantitativa del presupposto di imposta, eventualmente all’esito di un procedimento connotato dalla partecipazione del contribuente”<sup>671</sup>.

Em particular, a participação do contribuinte reveste-se de uma efetiva relevância quando existe uma situação de incerteza na quantificação da obrigação tributária. Nesses casos, a procura de uma solução consensual dentro dos limites da lei está conotada com a necessidade administrativa de cobrança rápida e não litigiosa dos créditos tributários, e, assim, com um maior grau de realização dos princípios vetores da atividade administrativa<sup>672</sup>.

Por fim, no âmbito de uma corrente “*negoziale-compositiva*”, perfilam-se os trabalhos de *Marco Versiglioni*, em particular, a sua tese de doutoramento “*Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*”, onde trabalha a figura do “*acordo tributário*” como hipótese reconstrutiva, e, reconhecendo a “força de atração conceptualmente exercida” pelo paradigma dos acordos no direito administrativo<sup>673</sup>,

---

<sup>671</sup> V. MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, p. 91. Trata-se de uma ideia que se vai reafirmando ao longo da dissertação: “*nel modulo consensuale, alla volontà non è dato predisporre un autonomo regolamento di interessi, essendo gli effetti della fattispecie stabiliti ex lege ed attenendo il consenso, che puré rappresenta elemento della complessiva fattispecie, non la predisposizione del regolamento di interessi quanto puittosto alla realizzazione di uno degli effetti previsti ex lege, principalmente consistenti nella coincidenti e definitiva ricostruzione del presupposto*” [p. 189].

<sup>672</sup> V. MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, pp. 152-154. Importa, porém, notar que as razões “administrativas” de uma atuação eficiente, célere e de percepção eficaz dos créditos tributários não prevalecem sobre o interesse fiscal da comunidade em ver os encargos públicos repartidos de acordo com a capacidade contributiva de cada um.

<sup>673</sup> V. MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, p. 478. Quanto aos demais trabalhos do Autor, destacam-se, no mesmo tema, *Contributo allo studio dell’attuazione consensuale della norma tributaria*, 1996, e, mais recentemente, *L’accertamento con adesione: strumento di tutela del contribuente rispetto all’efficiente e responsabili agere pubblico consensuale (compositivo)*, pp. 89 e ss. Neste artigo, o Autor retoma os aspetos principais da sua dissertação de doutoramento, respondendo às críticas da doutrina tributária italiana relativas às

refere-se à existência de uma categoria de “*accordi amministrativi tributari*”, ao qual devem ser reconduzidas “as figuras com ‘código genético’ consensual”<sup>674</sup>.

Na sua construção, *Versiglioni* dedica parte substancial do “*Accordo e disposizione nel diritto tributario*”, à análise da matéria da *indisponibilità* da obrigação tributária e à conformação da atividade administrativa, em matéria tributária, como uma atuação “vinculada”. As suas conclusões, relativamente a esses temas, passam pela referência a um “novo” tipo de “discricionariedade tributária”, diferenciada tanto da “discricionariedade administrativa”, como da chamada “discricionariedade técnica”, a uma ideia de “*indisponibilità tributaria rovesciata*”, e, conseqüentemente, à admissibilidade dos *acordos tributários*, reconhecendo-lhes uma dimensão *negocial-transativa*, ainda que de natureza não contratual.

Relativamente à questão da “*vincolatezza*”, o *Autor* salienta que o âmbito de eleição dos acordos, no direito tributário, é constituído por questões, de facto ou de direito, marcadas, indefetivelmente, por um perfil de “incerteza”, onde confluem a posição da administração e os direitos dos contribuintes, *maxime*, no que concerne à contestação do juízo administrativo que se forme naquele contexto. Ou seja, o âmbito fundamental em que emergem o “*accertamento con adesione*” e a “*conciliazione giudiziale*” refere-se a “situações caracterizadas por uma ‘litigiosidade (atual ou potencial), onde a pretensão da administração é confrontada com o direito de impugnação do contribuinte”, pelo que a questão relativa a uma eventual “renúncia a um crédito” certo não existe<sup>675</sup>. Conseqüentemente, uma eventual “escolha de chegar a acordo com o contribuinte não implica uma ‘*deminutio conoscitiva/accertativa*’ perante um conhecimento diligente, nem, por outro lado, se coloca como um *aliquid datum* em ordem a obter o efeito

---

suas propostas mais “arrojadas”, *v.g.*, em matéria de discricionariedade e em matéria de indisponibilidade, que constituíam pressupostos da sua posição quanto à natureza dos “*accordi*” – *v.*, em particular, pp. 92-101.

<sup>674</sup> V. MARCO VERSIGLIONI, *L'accertamento con adesione: strumento di tutela del contribuente rispetto all'efficiente e responsabili agere pubblico consensuale (compositivo)*, p. 90.

<sup>675</sup> V. MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, pp. 303 e ss., esp.<sup>te</sup> 346 e ss..

preclusivo”<sup>676</sup>. É neste contexto que *Versiglioni* considera necessário ponderar o “princípio constitucional do *buon andamento dell’azione amministrativa*”, com os cânones de eficiência e economicidade previstos na Lei n. 241/90<sup>677</sup>, daí decorrendo a específica “discricionariedade tributária”, referida pelo *Autor*, para abranger aquelas situações em que, perante um *status* de incerteza, se coloca a necessidade de um juízo administrativo que chame à colação critérios de oportunidade relacionados com o grau de probabilidade de obtenção judicial de uma decisão favorável. Em suma: “*la conclusione non può non essere che quella della necessaria ragionevole ponderazione di tutti questi aspetti secondo il rapporto costi/benefici, questo sì, da assumere a parâmetro di ‘vincolatezza’ dell’amministrazione finanziaria nell’attuazione della norma in casi ‘litigiosi’*”<sup>678</sup>.

Em face destas proposições, o *accordo tributario* surge caracterizado como o resultado de um consenso de vontades, de conteúdo dispositivo limitado a uma lide, atual ou potencial, sobre a aplicação de uma norma tributária, com uma conotação negocial, não determinativa, mas transacional, seja numa fase pré-negocial, seja numa fase negocial, com eficácia meramente preclusiva<sup>679</sup>.

Para além dos autores mencionados, importa evidenciar, os trabalhos de *Enrico Marellò* e de *Massimo Stipo*. No primeiro caso, justifica-se uma referência à dinâmica que o *Autor* vislumbra no funcionamento dos instrumentos consensuais; no segundo, a pertinência da visão de *Stipo* da evolução do Estado administrativo e das consequências, daí, emergentes, também na esfera do direito tributário, não podia passar em claro no contexto discursivo que se vem realizando.

---

<sup>676</sup> Em todo o caso, MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, p. 357, considera que o desenvolvimento de uma adequada atividade instrutória por parte da administração constitui um pressuposto indefetível para que esta possa, de forma informada, realizar uma escolha com base na relação entre custos e benefícios.

<sup>677</sup> MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, pp. 375-382.

<sup>678</sup> MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, p. 384

<sup>679</sup> MARCO VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, pp. 490-537.

Com efeito, *Marello* aborda o instituto do “*accertamento con adesione*” numa perspectiva centrada no papel desempenhado pelo *fluxo informativo* entre a administração tributária e o contribuinte que procura realizar um “equilíbrio” informativo e funcional de modo a que a conseguir reconstruir o pressuposto tributário de uma forma mais aproximada possível à realidade. Para o *Autor* o “*accertamento con adesione*”, encontra-se, assim, “*indirizzato al raggiungimento dell’equilibrio informativo*”, onde se destaca “*la centralità della fase dialógica, che consente la formalizzazione del risultato condiviso dalle parti: tramite il confronto diretto delle diverse ricostruzioni si ottiene un’immediatezza nello scambio informativo*”<sup>680</sup>. Esta visão funcional do procedimento em causa, apesar de estar mais centrada na dimensão operativa ao instituto do que na sua qualificação, revela um aspecto determinante da ação administrativa em matéria fiscal, cuja pertinência se coloca em todas as fases do procedimento e constitui uma indefetível concretização de uma justa normatividade procedimental.

Por seu turno, *Massimo Stipo* procede a uma exata apreensão das transformações ocorridas no âmbito do Estado administrativo, com a “transformação do papel dos sujeitos públicos, a partir do qual a relação entre administração e administrados é construída com base na transparência, ausência de privilégios e confiança recíproca”, que leva a administração “a renunciar a uma ação, necessariamente unilateral, e a procurar o consenso”, perante a “necessidade de adoção de instrumentos jurídicos dúcteis, flexíveis e adequados”, postulando uma superação “dos anacrónicos modelos tradicionais de atuação administrativa” e a eleição da “consensualidade” como marca de contraste do novo direito administrativo.

Na sua perspetiva, também, o “*accertamento con adesione*” é expressão desse novo modo de administrar, considerando-o como um “*modulo convenzionale*” em que a vontade da administração concorre com a vontade do contribuinte para produzir o efeito visado, ainda que as diferentes posições dos sujeitos permaneçam no “interior” dessa “*fattispecie*”. Para *Stipo*, “no âmbito do ‘*accertamento con adesione*’, estamos no âmbito de uma relação jurídica intersubjetiva (Administração-contribuinte), marcada pela consensualidade que resulta de uma relação de direito

---

<sup>680</sup> ENRICO MARELLO, *L’*accertamento con adesione**, pp. 3 e ss., esp.<sup>te</sup> 141 e ss. e 165 e ss..

público (obrigação pública que tem como fonte, num sentido lato, a lei e concretamente um módulo convencional ou consensual não contratual)<sup>681</sup>.

### 3.3. Remate final

Da consideração do ordenamento jurídico italiano resultam, essencialmente, duas conclusões, já, parcialmente antecipadas.

Em primeiro lugar, trata-se de um ordenamento onde a evolução dos instrumentos consensuais resulta da falta de momentos de participação ativa e de verdadeiro contraditório no decurso da tradicional ação de fiscalização realizada pela administração fiscal. A massiva litigiosidade tributária obrigou o legislador a recorrer aos chamados “instrumentos deflatores do contencioso” e, entre esses instrumentos, assume um papel determinante aqueles que permitem compensar a falta de participação e de diálogo no decurso da atividade unilateral da administração.

A lógica de que uma adequada configuração dos momentos de participação gera consensos, aceitação das decisões e reduz o contencioso é, obviamente, uma ideia cara ao legislador italiano.

Porém, não se trata de disponibilizar apenas momentos participativos qualificados para a resolução das controvérsias, na medida em que o legislador orienta, de alguma medida, a ação administrativa pelos critérios da eficiência, da imparcialidade, da transparência e da economicidade.

Para além disso, com a instituição do instituto do “*reclamo e mediazione*”, o legislador italiano desenhou um esquema procedimental que pretende oferecer garantias de objetividade

---

<sup>681</sup> MASSIMO STIPO, *Ancora sulla natura giuridica dell'“accertamento con adesione del contribuente (ex D. Lgs. 19 giugno 1997, n.218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico*, pp. 1740 e ss.



nas decisões administrativas e acaba por instituir um momento prévio que se localiza na antecâmara do acesso aos tribunais onde se admite uma resolução da controvérsia já com as bases informativas perfeitamente consolidadas, o que, por sua vez, permite um juízo administrativo mais informado.

Obviamente que as virtudes “deflativas” resultam, também, de um estímulo monetário, particularmente, no que se refere aos valores das sanções, potencialmente, aplicáveis, mas essa dimensão não explica tudo, caso contrário, não seria necessário abrir instrumentos dialógico-consensuais, bastando institutos com a lógica da “*acquiescenza*”.

Por outro lado, ao nível da doutrina, tal como na dogmática germânica, não há entendimento entre os autores sobre a natureza jurídica dos instrumentos considerados. Obviamente que, as razões do dissenso são diferentes em cada um dos ordenamentos jurídicos. No caso italiano, a generalidade dos autores vê no princípio da legalidade e na natureza “vinculada” da atividade administrativa um obstáculo para a relevância da vontade dos sujeitos em causa, procurando, assim, desenvolver soluções doutrinárias intermédias, como os módulos consensuais ou convencionais, que não comprometam o dogma da indisponibilidade da obrigação tributária e a coerência interna das construções dogmáticas que o reconhecem.

Para finalizar, o confronto com estes dois ordenamentos jurídicos revela que a *praxis* nacional tende a aproveitar o pior dos dois mundos. Reconhece um direito de participação, como o modelo alemão, mas que não é funcional, seja pela sua estrutura, seja pela atuação das partes; e, com isso, aproxima-se do modelo italiano, com a diferença de que, salvo nos casos de avaliação indireta da matéria tributável, o único remédio “deflativo” do contencioso serão os custos do acesso aos tribunais, conjugados com o tradicional *solve et repete*.



## Capítulo III

### O acordo na determinação da matéria tributável dos impostos sobre o rendimento

#### Enquadramento jurídico-normativo

##### § 1. A informação vinculativa como “questão prévia”

1. Justificação preliminar
2. Informações vinculativas: aspectos de regime
3. Natureza jurídica

##### § 2. O Acordo e a determinação indireta da matéria tributável

1. Razão de ordem
2. A estrutura da matéria tributável na Lei Geral Tributária
3. A avaliação indireta: Inquisitório, colaboração, fundamentação e ónus da prova
5. Diagnóstico sobre o procedimento de acordo de fixação da matéria tributável

##### § 3 Preços de Transferência

1. Razão de ordem
2. Contextualização normativa
3. Do regime dos preços de transferência
4. Acordos Prévios sobre Preços de Transferência

## §1 A informação vinculativa como questão prévia

1. Justificação preliminar
2. Informações vinculativas: aspectos de regime
3. Natureza jurídica

## § 1. A informação vinculativa como “questão prévia”

### 1. Justificação preliminar

No Capítulo I, consideraram-se, no âmbito do substrato intencional materialmente subjacente à transformação dos paradigmas do Estado e da administração, e, mais tarde, como manifestação de uma administração cooperativa *ad extra*, alguns dos aspectos essenciais relativamente às informações vinculativas, designadamente, no que concerne à sua pertinência enquanto forma de atuação administrativa que inverte, temporalmente, funcionalmente e axiologicamente, o momento típico “*Überwachungsverwaltung*” no direito fiscal.

A antecipação da intervenção administrativa, seja relativamente ao momento da prática dos factos, seja relativamente a uma eventual definição, em sede de fiscalização, das consequências jurídicas que aquela realidade consubstancia, constitui, efetivamente, um meio procedimental da máxima importância no direito fiscal moderno, considerando a sua inerente complexidade e a inevitável incerteza comportada pelos regimes fiscais. O direito fiscal, como se foi concretizando, implicitamente não constituirá modelo do clássico, mas equivocado, axioma jurídico “*in claris non fit interpretatio*”.

A essa antecipação vai reconhecida, geralmente, uma funcionalidade de conferir *certeza* e *segurança jurídicas* a uma determinada situação de facto. Será esse, com efeito o *leitmotiv*

determinante da consideração destes instrumentos. Contudo, para além desse efeito externo, há um conjunto de efeitos mediatos ou indiretos que conseguem realizar-se em face do sistema de informações vinculativas, como, por exemplo, ao nível do ambiente relacional. Trata-se de uma prática que ocorre sem que o contribuinte tenha *receio* da intervenção administrativa, de liquidações adicionais ou da aplicação de sanções, e, por outro lado, da parte da administração, também, se afastará o protótipo do *contribuinte-evasor* que importa perseguir até ao último cêntimo, ou seja, a intervenção dos sujeitos ocorre num momento próprio para a instituição de um ambiente de confiança e de correção das já referidas assimetrias, potenciando, por essa via, a aceitação das decisões administrativas; por outro lado, trata-se de um instrumento impulsionador do investimento não, apenas, por conferir certeza *ex ante* relativamente às transações, mas, concomitantemente, pela redução que tendencialmente provoca relativamente aos litígios e controvérsias que, na informação vinculativa, *morrem antes de nascer*; para além disso, contribuem, globalmente, para a articulação sistemática do direito fiscal, permitindo uma maior coordenação no que concerne à densificação progressiva que se vai logrando relativamente a questões duvidosas e para revelar eventuais imprecisões que devam merecer intervenção normativa, legislativa ou regulamentar, no sentido de as colmatar; ainda por outro lado, importa, também, realçar a interseção das informações vinculativas com os modelos de administração cooperativa, na lógica do “*right from the start*” e do “*together for better outcomes*”, mais especificamente quando ocorram, nesse contexto prévio, momentos dialógicos que permitam alcançar um consenso entre contribuinte e administração relativamente a uma dada controvérsia; por fim e não no fim, crê-se que este serviço prestado pela administração, mesmo sem o pagamento de uma taxa, permite uma poupança estrutural de recursos administrativos, sendo potenciador da *voluntary tax compliance*, sem esquecer o potencial de generalização associado à conversão das informações vinculativas em orientações genéricas da administração.

O tratamento deste instrumento, no âmbito de um capítulo dedicado aos “acordos no âmbito da determinação da matéria tributável dos impostos sobre o rendimento”, não deixa de, numa visão mais perfunctória, revelar alguma assistemacitidade dogmática. No entanto, apesar

desta possível evidência, existem razões que justificam tal enquadramento. *Primo*, em geral, reconhecem-se às informações vinculativas efeitos diretos e indiretos que têm identidade com aqueles que resultam de um acordo, com exceção, claro está, na vinculação bilateral; *Secundo*, ambos são instrumentos regidos pela mesma lógica consensual-cooperativa; *Tertio*, não se deve excluir, *de iure constituendo*, a possibilidade deste instituto permitir uma composição dialógica preventiva, passível de produzir efeitos bilaterais.

## 2. Informações vinculativas: aspectos de regime

A Lei Geral Tributária consagra, no artigo 68.º um regime *dual* de informações vinculativas: as chamadas “informações vinculativas normais” e as “informações vinculativas urgentes”<sup>682</sup>. Trata-se, em ambos os casos, de um procedimento relativamente ao qual o legislador vem dando progressiva atenção, procurando introduzir alterações no sentido de potenciar o recurso a esse instrumento preventivo de litígios e atributivo de segurança jurídica aos particulares – *v.g.* o encurtamento dos tempos de resposta e a possibilidade de sindicar a decisão proferida pela administração.

Procurando as raízes do instituto, pode constatar-se que os instrumentos jurídicos de colaboração administrativa entre a administração tributária e os contribuintes, intencionados a procurar resolver, antecipadamente, os conflitos emergentes da aplicação da lei tributária, encontram-se, no domínio do direito aduaneiro, no pedido de consulta prévia vinculativa sobre a

---

<sup>682</sup> Nesses termos *v.* RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, pp. 103 e ss. Sobre o procedimento de informação vinculativa prévia, para além dos autores atrás mencionados, *v.* SÉRGIO VASQUES, *O mecanismo da informação vinculativa*, pp.105 e ss., RAQUEL CARVALHO, *A informação administrativa vinculativa. Em direito do urbanismo, direito do ambiente e direito fiscal*, pp. 699 e ss., esp.<sup>te</sup> 704 e ss., AMARAL TOMAZ, *Informações vinculativas fiscais*, pp. 221 e ss. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, pp. 316 e ss., JÓNATAS MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual de Direito Fiscal. Perspetiva multinível*, pp. 488 e ss., MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, pp. 298 e ss., LEITE DE CAMPOS, JORGE DE SOUSA e BENJAMIM RODRIGUES, *Lei Geral Tributária Anotada*, p. 346.

classificação pautal das mercadorias que estava prevista nos artigos 210.º e 225.º do Código do Contencioso Aduaneiro: a administração aduaneira, na prática do ato de liquidação, estava vinculada pela sua anterior decisão de classificação pautal<sup>683</sup>.

A reforma fiscal levada a cabo na década de 1960 veio a aplicar, também, o instituto no âmbito do direito fiscal, tendo o artigo 14.º do Código de Processo das Contribuições e dos Impostos (aprovado pelo DL. n.º 45.005, de 27 de abril de 1963) passado a admitir a *consulta prévia*, conquanto, *apenas*, relativamente à definição da concreta situação tributária do interessado, em caso de pedido, efetuado pessoalmente por este, ou pelo seu representante legal, e sujeitando a informação prestada pelos serviços à confirmação do Director-Geral dos Impostos [alínea b) e parágrafo §1.º]. Assinale-se, todavia, a circunstância de a informação só ser admitida relativamente a *situação concreta* e não, também, relativamente a situação hipotética ou futura, pelo que lhe estava ausente qualquer propósito de orientação fiscal na atividade do contribuinte.

---

<sup>683</sup> Hoje a matéria, envolvendo o direito aduaneiro da União Europeia, é regulada no artigo 4.º do Regulamento Delegado (EU) n.º 2016/341 da Comissão, de 17 de dezembro de 2015, que completa o Regulamento (EU) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho e que altera o Regulamento Delegado (EU) 2015/2446. O sistema comunitário das informações pautais vinculativas (IPV) foi instituído por decisão do Conselho das Comunidades Europeias e entrou em vigor em 1991, através dos Regulamentos (CEE) n.º 1715/90 do Conselho e 3796/90 da Comissão. Por força do Regulamento (CEE) n.º 2674/92 da Comissão, as IPV emitidas em um Estado-membro passaram a ser, obrigatoriamente, aceites em todos os outros Estados-membros. Desde 1 de Janeiro de 1994, o sistema das IPV regeu-se pelos artigos 11.º e 12.º do CAC e art.ºs. 5.º a 14.º das DACAC. O Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 09 de outubro de 2013, regula a matéria relativa às decisões IPV nos arts. 22.º, 33.º e 34.º. O Regulamento de Execução (UE) 2015/2447 da Comissão, de 24 de novembro de 2015, que estabelece as regras de execução de determinadas disposições do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece o Código Aduaneiro da União, regula a matéria relativa às decisões IPV nos arts. 16.º, 17.º e 20.º a 23.º. O Regulamento Delegado (UE) 2015/2446 da Comissão de, 28 de julho de 2015, que completa o Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, com regras pormenorizadas concernentes a determinadas disposições do Código Aduaneiro da União, regula a matéria relativa às decisões IPV no art.20.º. Constituem objetivos das IPV: “assegurar a aplicação uniforme da Pauta Aduaneira Comum no seio da União Europeia, através da uniformização das classificações pautais estabelecidas nos Estados-membros; promover a eficácia do Mercado Único, pela aplicação uniforme da nomenclatura aduaneira; garantir que as normas aduaneiras se tornam num instrumento da estratégia comercial das empresas e de incitamento ao comércio internacional e não um obstáculo; permitir às empresas otimizarem a matriz da cadeia logística, de que a alfândega faz parte, garantindo a rapidez da passagem nas alfândegas graças à utilização de IPV”.



A possibilidade de utilização com este sentido, apenas, passou a ser admitida no artigo 72.º do Código de Processo Tributário. Em vez de a certeza sobre os contornos de constituição de uma relação jurídica tributária hipotizada, apenas, poder ser obtida com a prática do ato tributário, *a posteriori*, tornou-se possível antecipar esse efeito para o momento anterior em que a relação estava tão só projetada, com evidentes vantagens sobre a atuação económica e financeira a decidir e realizar pelo contribuinte. O instituto surge com a matriz de uma concessão unilateral da administração tributária, sediada no seu dirigente máximo, o Director-Geral dos Impostos, sobre o exercício dos seus poderes de autoridade relativos à aplicação da norma tributária à situação de facto sujeita a apreciação. Em termos materiais, o efeito ajusta-se, deste modo, ao de uma promessa vinculativa unilateral de atuação administrativa sobre os termos em que a administração interpretará e fará a aplicação da lei material aos factos supostos, por enquanto, apenas, abstratamente, na formulação do pedido: uma vinculação unilateral da administração sobre o sentido em que a lei material tributária deve ser interpretada e aplicada ao quadro de pressupostos manifestados. Nesta aceção, poderá dizer-se que a informação vinculativa se quedou pelos parâmetros de uma simples promessa administrativa de atuação futura, com valor vinculativo, em que a administração, apenas, perdia, no momento futuro, a autonomia competencial para uma decisão em sentido divergente. O âmbito de atuação dos sujeitos passivos, neste instituto, cingia-se, todavia, ao direito de requerer a prestação antecipada da informação vinculativa da administração cuja posição, porém, apenas, poderiam controverter em juízo, quando e se aplicada à decisão do caso concreto em que eram interessados, por ser insuscetível de impugnação judicial autónoma. Por outro lado, a obrigação assumida centrava-se, apenas, numa vinculação para a ação por parte da administração, constituindo “uma vinculação administrativa própria, sem vínculo alheio” (“*Selbstbindung ohne Fremdbindung*”)<sup>684</sup>. A ausência de qualquer relação jurídica bilateral com os contribuintes, neste instrumento jurídico, justificava, assim, que estes não estivessem atingidos por igual vinculação jurídica e que pudessem vir a obter do tribunal uma pronúncia sobre o caso de sentido diferente.

---

<sup>684</sup> ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, p. 563.

Adiante-se, todavia, que a tal instrumento normativo estava ausente qualquer ideia de *estabilidade* da vinculação perante os contribuintes na atuação administrativa, pois não estava a administração impedida de passar a mudar de posição, não se constituindo, na esfera jurídica dos contribuintes, qualquer direito à manutenção do entendimento antes externado nestas informações escritas, ainda que, o legislador, com o sentido de atenuar as situações de conflito com os contribuintes, tenha excluído a responsabilidade dos sujeitos passivos pelo respetivo ato, naquelas situações em que estes cumprissem os seus deveres acessórios de acordo com as instruções escritas transmitidas pela administração fiscal (v. artigo 74.º do Código de Processo Tributário) constantes, essencialmente, de informações aos serviços, circulares e despachos dos dirigentes dos diversos serviços orgânicos da administração tributária.

A Lei Geral Tributária transmutou a natureza e a intensidade vinculística dos instrumentos de informação administrativa, passando a entendê-la como vinculação “às informações escritas prestadas aos contribuintes sobre o cumprimento dos seus deveres acessórios” e às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza emitidas sobre a interpretação das normas tributárias que estiverem em vigor no momento do facto tributário” (artigo 68.º, n.º 4, da versão original, agora levado ao artigo 68.º-A, aditado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro), pelo que o contribuinte não só tem o direito de ser isentado de responsabilidade como passou a poder orientar o cumprimento dos seus deveres acessórios segundo as regras constantes de tais instruções, circulares e regulamentos enquanto as mesmas se mantenham e estejam em vigor à data dos factos tributários.

No que concerne, especificamente, à informação vinculativa, importa reconhecer que a Lei Geral Tributária atribuiu-lhe uma particular função, no quadro das relações com os contribuintes, tendo passado a recortá-la em termos que lhe concedem maior grau de eficiência, eficácia e efetividade.

Na verdade, o pedido de informação vinculativa passou a poder ser acompanhado, para além da descrição dos factos ou dos pressupostos dos benefícios fiscais, cuja qualificação jurídico-tributária se pretende, de uma *proposta* de enquadramento jurídico dos factos ou desses

pressupostos a que se refere o pedido, a admitir a possibilidade de suprimento dos dados de facto necessários à apreciação da questão jurídica (n.º 11 do artigo 68.º da Lei Geral Tributária) e a prever a possibilidade de constituição do deferimento tácito no caso de ser excedido o prazo estabelecido para a pronúncia, se referente a pedido de urgência.

Nem que seja mediante forma meramente incipiente, não se vê, na versão originária da LEI GERAL TRIBUTÁRIA, qualquer abertura do procedimento vocacionado, especialmente, para a possibilidade de concertação de posições e, muito menos de acordo de vontades, *maxime*, através da previsão de um momento de audição sobre uma proposta de decisão da administração.

Este direito de audição, apenas foi admitido com a introdução do n.º 13 do artigo 68.º, da Lei Geral Tributária, através da Lei n.º 64-A/2008, que passou a prever o dever de a administração tributária proceder à audição do requerente, “antes da prestação da informação vinculativa e quando o entender conveniente”, ficando, todavia, suspensos os prazos estabelecidos para a pronúncia administrativa.

Conquanto a previsão legal desta audição do contribuinte não converta o instituto num instrumento administrativo pactício, sempre a posição ou a vontade do contribuinte podem constituir razão material e institucional determinante para que o ato administrativo prometido poder acautelar, como motivos ou fundamentos da vontade institucional, algum conteúdo decisório ajustado aos interesses e à vontade do contribuinte.

Perante os atuais contornos legislativos da informação vinculativa, tem-se por seguro o entendimento de que não pode atribuir-se a tal instituto a natureza de acordo ou de contrato celebrados entre a administração e o contribuinte, dada a ausência evidente de mútuo consenso ou de acordo de vontades entre a administração e o contribuinte que possa ser considerada fonte jurídica do efeito de definição do regime jurídico a aplicar à situação tributária ou aos pressupostos dos benefícios fiscais, não existindo, na verdade, qualquer estrutura de diálogo, expressa na manifestação de recíprocas declarações de vontade entre as duas partes que seja dirigida à obtenção de um mútuo consenso sobre o enquadramento jurídico dos factos ou dos pressupostos dos benefícios fiscais a ser aplicado na definição do caso, nem, com tal sentido não pode ser

entendido o requerimento do contribuinte em que este pede a informação vinculativa pois que, aí, limita-se a demandar da administração tributária o concreto exercício de uma sua competência legal, consubstanciada na apreciação e decisão do pedido de definição da qualificação jurídica dos factos cuja descrição é feita pelo requerente. E o mesmo pode dizer -se, *mutatis mutandis*, relativamente à proposta de enquadramento jurídico-tributário que tem de acompanhar o pedido de informação vinculativa, no caso de o requerente o efetuar a título de urgência, nos termos do n.º 2 do artigo 68.º, da Lei Geral Tributária. Na verdade, esta proposta não configura qualquer proposta negociada, correspondendo, antes, a um simples pressuposto da configuração do pedido de informação vinculativa como procedimento urgente cuja exigência, dentro de uma administração participada com os cidadãos, encontra a sua razão de ser na agilização e celeridade do estudo da questão colocada aos serviços da administração, até porque o estudo apresentado pelo requerente pode, em muitos casos, corresponder a um verdadeiro projeto de decisão administrativa, libertando os serviços da administração para outras tarefas e aligeirando o tempo da sua análise, com isso se ganhando na celeridade da decisão. Por outro lado, para além disso, a circunstância de o pedido de informação vinculativa englobar uma proposta de enquadramento jurídico-tributário da situação tributária ou dos pressupostos dos benefícios fiscais faculta, ainda, a possibilidade de o legislador a poder assumir como instrumento passível de decisão tácita de deferimento, conquanto seja, previamente, reconhecida pela administração, e notificada, a existência da situação de urgência, efetuado o pagamento da taxa fixada dentro do prazo de 5 dias, e decorrido o prazo de 75 dias após a apresentação do pedido (n.ºs 2 e 6 a 8 do artigo 68.º, da Lei Geral Tributária), cingindo-se, porém, o deferimento tácito “especificamente aos atos e factos identificados no pedido e ao período de tributação em que os mesmos ocorram” (n.º 9 do artigo 68.º, da Lei Geral Tributária).

Os termos em que a informação vinculativa se acha delineada ajustam-se, antes, ao de uma decisão unilateral autoritária da administração, posicionando-se dentro da linha histórica de exercício dos poderes administrativos da autoridade, consubstanciando-se assim, no dizer da dogmática alemã, numa “declaração de vontade jurídico-administrativa no sentido da auto-

obrigação a uma determinada conduta futura”. Na verdade, até aos advenços do Estado social cooperativo, o modo comum de a administração pública exercer os seus poderes de autoridade, dentro dos espaços de competência própria, era o da via autoritária unilateral. Neste domínio, as inovações verificadas centraram-se, essencialmente, no alargamento do âmbito da vinculatividade da administração, passando a ser admitida mesmo em relação às situações ainda não verificadas, na admissibilidade, condicionada, do deferimento favorável presumido, na celeridade da decisão, e na assunção, embora sob a forma de exclusão, da responsabilidade dos contribuintes, por atraso no exercício da atividade administrativa de decisão do pedido de informação, sendo que, no que tange a este último aspeto, o legislador passou a excluir a responsabilidade do contribuinte relativamente às coimas, juros e outros acréscimos legais quando a administração não emita a decisão sobre o pedido de informação no prazo de 150 dias e o contribuinte tenha atuado com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei (n.ºs 4 e 18.º do artigo 68.º da Lei Geral Tributária), estando, aí, implícito o reconhecimento da violação, por parte da administração, de dever de decidir em prazo adequado, integrando-se no tipo de responsabilidade pelo não exercício devido da atividade administrativa, sendo alheia a qualquer fonte de natureza contratual.

Continuando. Sem embargo de a temática do instituto voltar à discussão a propósito da natureza dos acordos em sede fiscal, a obrigação de a administração ter de atuar, na aplicação da lei à concreta situação tributária, pelo modo como anteriormente decidiu (n.º 14 do artigo 68.º da Lei Geral Tributária) tem por fonte jurídica imediata este anterior ato unilateral através do qual se autovinculou a agir pelo modo nele *constituído*.

A obrigação administrativa ou o vínculo jurídico administrativo, assumido perante o contribuinte, de exercer os seus poderes de autoridade, na definição da situação tributária ou dos pressupostos dos benefícios fiscais, de acordo com o sentido da informação anteriormente prestada sobre a questão jurídico-fiscal suposta nos mesmos termos de facto e de direito, tem por fonte o ato administrativo unilateral, autónomo, de autovinculação dos seus poderes administrativos de decisão.

Embora este ato não seja, ainda, o ato de aplicação da lei material tributária aos factos concretos, por força do qual fica definida a situação tributária do contribuinte, certo é que ele é, já, por força da lei, um ato autónomo constitutivo do direito a ver adotada uma determinada conduta futura em relação ao contribuinte, não podendo a administração deixar de o respeitar, a quando da verificação da situação concreta, salvo caso de cumprimento de decisão judicial.

Nesta medida, no caso de a administração praticar o ato concretamente definidor da situação tributária do contribuinte e dos pressupostos dos benefícios fiscais em sentido diverso com o anteriormente decidido, pode o contribuinte reclamar dele ou impugná-lo tal, invocando como fundamento da sua ilegalidade a própria violação da decisão vinculativa.

A natureza da informação vinculativa como ato unilateral de autoridade decorre, igualmente, também, do facto de, precedendo prévia audição do contribuinte, poder ser objeto de revogação administrativa, com efeitos para o futuro, após o decurso de um ano a contar da apresentação.

Na verdade, a possibilidade de revogação unilateral é um elemento próprio inserido no do poder administrativo de decisão unilateral.

A questão que, neste domínio, pode colocar-se é a de saber se esta revogação está sujeita ao regime geral dos condicionalismos estabelecidos para o instituto no artigo 167.º do Código de Procedimento Administrativo ou se tem regime próprio. A dúvida é postulada pela circunstância de o n.º 16 do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, ao admitir expressamente o instituto, se limitar a estabelecer a exigência do decurso de um ano a contar da sua prestação e a audição prévia do contribuinte e a consagrar a “salvaguarda dos direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos”. Tratam-se de pressupostos ou condicionalismos de revogação que não se justapõem aos previstos no Código do Procedimento Administrativo, apontando para a configuração de um regime próprio, especialmente no tocante ao estabelecimento de um prazo de vigência da obrigação de vinculação e aos direitos dos contribuintes advenientes dessa revogação.

Neste domínio, importa realçar que, enquanto na revogação da informação vinculativa, apenas, ficam salvaguardados os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos – o que, no caso dos impostos de obrigação única ou dos benefícios fiscais cujos pressupostos de facto já tenham ocorrido, implica que esse efeito passe pela consolidação definitiva da situação tributária, e nos impostos periódicos ou nos benefícios fiscais sujeitos a prazo o direito de salvaguarda, apenas, abarca os direitos tributários cuja constituição, de acordo com os seus pressupostos, já tenha acontecido – no regime geral, a revogação, quando admissível nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 167.º do Código do Procedimento Administrativo, garante aos beneficiários de boa-fé do ato revogado o direito a “serem indemnizados, nos termos do regime geral aplicável às situações de indemnização pelo sacrifício”, ou “quando a afetação do direito, pela sua gravidade ou intensidade, elimine ou restrinja o conteúdo essencial desse direito, o beneficiário de boa-fé do ato revogado tem direito a uma indemnização correspondente ao valor económico do direito eliminado ou da parte do direito que tiver sido restringida” (n.º 5 do mesmo artigo).

Estamos perante regimes de reparação, por revogação, de dois atos administrativos constitutivos de direitos, mas de tipos muito diferentes. Mas, trata-se de uma diferença que bem se compreende. É que, no caso das informações vinculativas, o objeto da obrigação da administração cinge-se ao dever de definir a situação tributária recortada no pedido de acordo com o sentido que ficou definido no ato revogado. Estamos perante um ato revogado que seria de aplicação futura, de um ato que demanda a prática de um outro ato. É claro que existe, aqui, uma obrigação jurídica de atuar segundo certo sentido, e, não menos, uma expectativa de manutenção da situação segundo o princípio do *rebus sic stantibus*. Daí que, não obstante o dever de boa-fé que vincula tanto a administração como o contribuinte, sempre se pode considerar expectável ser necessária uma alteração de regime para acautelar a prossecução dos interesses públicos e deste modo sair justificada a limitação legalmente estabelecida. A ofensa aos direitos e interesses legítimos do contribuinte sedia-se, essencialmente, no desrespeito pela palavra dada quanto à forma futura de atuar, mas salvaguardando todos os direitos já constituídos.

Muito diferente é a situação que subjaz ao disposto no n.º 5 do artigo 167.º do Código de Procedimento Administrativo, quando os direitos e interesses legítimos que são atingidos pela revogação do ato foram constituídos na esfera jurídica do administrado por força do próprio ato revogado. Aqui a lesão provocada pelo ato revogatório atinge os próprios direitos que foram constituídos pelo ato revogado, e não por ato de aplicação de ato revogado, pelo que a tutela, aqui, apenas, poderá ser de tipo ressarcitório.

Na mesma linha de sentido vai a circunstância de o legislador tributário admitir, expressamente, a revogação das informações vinculativas sem outras limitações ou condicionalismos que não sejam as da prévia audição do contribuinte e a salvaguarda dos direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos.

A prévia audição do contribuinte encontra a sua razão de ser no princípio geral da boa fé que onera a administração, possibilitando-lhe, em algumas situações, a re-orientação das suas opções económicas e financeiras.

De assinalar, todavia, como dimensão jurídica que extravasa do regime comum dos atos administrativos constitutivos de direitos é a da possibilidade de as informações vinculativas estarem sujeitas a regimes de caducidade.

Na verdade, as informações vinculativas caducam em caso de alteração superveniente dos pressupostos de facto ou de direito em que assentaram e, em qualquer caso, no prazo de quatro anos após a data da respetiva emissão, salvo se o sujeito passivo solicitar a sua renovação (n.º 15 do artigo 68.º da LEI GERAL TRIBUTÁRIA, na redação da Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto).

Se é verdade que a primeira situação de caducidade encontra explicação na aplicação, neste domínio, da cláusula geral de estabilidade dos negócios jurídicos, *rebus sic stantibus*, fundada no princípio geral da boa fé – já a segunda causa tem por fim garantir uma considerada útil atualidade das regras de atuação administrativa na sua atividade de “gestão” dos impostos.

Nesta matéria das informações vinculativas não pode esquecer-se a possibilidade legal, aberta pelo artigo 64.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, de atribuição de eficácia vinculativa às conclusões do relatório da inspeção tributária, no que se refere



aos factos relatados e à qualificação jurídico-tributária operada, esta embora sujeita à contingência fiscal a que se refere o n.º 3 do artigo 12 do mesmo Regime, ou seja, à qualificação fiscal feita por razões de cumprimento da jurisprudência do plenário ou do pleno do Supremo Tribunal Administrativo, pedido esse a dirigir ao Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, no prazo de 30 dias, a contar da notificação do relatório e sujeito à condição de o requerente dever identificar as matérias “sobre as quais pretende que recaia o sancionamento”.

Caso o pedido seja, expressa ou tacitamente, deferido, a administração tributária não pode proceder, relativamente, à entidade inspecionada em sentido diverso do teor das conclusões do relatório ou da qualificação jurídico-tributária das operações realizadas com contingência fiscal, nos três anos seguintes, ao da data da notificação, salvo “se se apurar posteriormente simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos fiscalmente relevantes relativos ao objeto do procedimento de inspeção” (n.º 4 do mesmo artigo).

Do mesmo passo, não pode, igualmente, desconhecer-se o efeito vinculativo para a administração tributária, pelo período de três anos, das conclusões do relatório de inspeção efetuada por iniciativa do sujeito passivo ou de terceiro, ao abrigo do disposto no decreto-lei n.º 6/99, de 8 de janeiro, previsto no seu artigo 5.º, efeito vinculativo esse que impede a administração de, nesse período, proceder a novas inspeções com o mesmo objeto ou a atos de liquidação respeitantes a factos tributários nela incluídos que não tenham por fundamento as conclusões do relatório de inspeção, mas que não aproveita aos autores do crime de fraude fiscal condenados com base em simulação, falsificação, viciação, ocultação, destruição ou inutilização de elementos fiscalmente relevantes.

Estamos, em ambas as situações, perante vinculações jurídicas da administração tributária suscetíveis de inquinar de ilegalidade os atos administrativo-tributários posteriores praticados com violação dos sentidos “sancionados” que hajam sido aplicados nos respetivos processos de inspeção, em termos equivalentes aos que sucedem com a aplicação, às situações tributárias ou pressupostos dos benefícios fiscais, de sentidos normativos desconformes com os

decididos no procedimento de informação vinculativa regulado no artigo 68.º da Lei Geral Tributária.

Falta, por fim, abordar um ponto relevante da problemática das informações vinculativas cujo recorte denuncia a sua verdadeira natureza de procedimento tributário autónomo configurado, enquanto instrumento de tornar efetivo o cumprimento do dever de colaboração da administração tributária com os contribuintes sobre a satisfação das suas obrigações tributárias [art. 59.º, n.º 3, alínea e) da Lei Geral Tributária], e cuja existência se mostra cada vez mais útil e necessária perante a, também, cada vez maior complexificação e constante alteração das relações económicas e financeiras, bem como das leis tributárias que dispõem os seus efeitos jurídico-tributários.

Num sistema de gestão fiscal que assente, essencialmente, sobre o dever de declaração e de auto-liquidação dos contribuintes, a informação vinculativa constitui um instrumento de assaz relevante utilidade, na medida em que lhes permite conhecer antecipadamente, relativamente ao momento do ato de autoliquidação, a posição da administração tributária sobre os factos fiscalmente relevantes e o seu correspondente enquadramento jurídico, salvaguardando-os da eventual realização de futuras liquidações adicionais, da exigência de juros compensatórios e da aplicação de coimas.

Essa teleologia surge atualmente reforçada com o regime de deferimento tácito para as informações vinculativas urgentes e com a impugnabilidade contenciosa prevista no n.º 20 (aditado pela lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro) do artigo 68.º, da Lei Geral Tributária, onde se prescreve que: “são passíveis de recurso contencioso autónomo as decisões da administração tributária relativas: a) à inexistência dos pressupostos para a prestação de uma informação vinculativa ou a recusa de prestação de informação vinculativa urgente; ou b) à existência de uma especial complexidade técnica que impossibilite a prestação da informação vinculativa; ou c) ao

enquadramento jurídico-tributário dos factos constantes da resposta ao pedido de informação vinculativas”<sup>685</sup>

Nas duas primeiras hipóteses, o legislador pretende tutelar, contenciosamente, o direito do contribuinte à efetiva existência, desenvolvimento procedimental e funcionalidade do próprio procedimento da informação oficial vinculativa, mediante a possibilidade de “recurso contencioso autónomo” relativamente às decisões administrativas que, nele, hajam sido proferidas sobre as referidas dimensões procedimentais previstas na lei e cuja verificação poderia obstar à prossecução do fim visado pelo concreto procedimento tributário, assim obviando, também, à

---

<sup>685</sup> Previamente à introdução da referida norma, RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, p. 109, n.º 214, salientava que “não envolvendo [em geral] a resposta a um pedido de informação vinculativa a prática de qualquer ato que afete os direitos do destinatário, não pode ser objeto de recurso contencioso, pois, de outro modo, estar-se-ia a confrontar o tribunal com questões meramente ‘teóricas’, que não lhe cabe estar a dirimir. O litígio surgirá a propósito da concretização, feita pela administração, do entendimento sustentado na ‘resposta’, quando o destinatário não se tenha conformado com ela (p. ex., a propósito de uma liquidação adicional que resulte dessa divergência de entendimento). Também SÉRGIO VASQUES, *O mecanismo da informação vinculativa*, pp. 123-124, considerava ser entendimento geral a inexistência de recurso: “a informação vinculativa não constitui ato que integre o processo de liquidação, logo assim porque se reporta a factos meramente eventuais”, aduzindo, complementarmente, a disposição do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que não admitia recurso ou reclamação da consulta prévia solicitada pelo contribuinte. A lógica jurídica compreendia-se: “a informação vinculativa não constitui o contribuinte em obrigação de qualquer espécie, constitui-o, no entanto, em direitos. Proferido despacho de informação, o contribuinte fica no direito de exigir que, ocorrida a situação em jogo, os serviços procedam nos termos da informação prestada. Significa isto que o contribuinte pode livremente reclamar ou impugnar a liquidação do imposto, sempre que a Administração a venha a fazer em sentido diverso do constante do despacho de informação”. No mesmo sentido, v., ainda, Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, p. 145.

Na jurisprudência, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 5 de janeiro de 2012, tirado no processo 01011/11, disponível em *dgsi.pt*, esclareceu, igualmente, que “no contencioso tributário a impugnabilidade do acto continua a depender da sua lesividade imediata e actual, da produção de efeitos negativos imediatos na esfera jurídica do contribuinte, pela violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, não bastando para a impugnabilidade do acto (e contrariamente ao que sucede no contencioso administrativo) a lesividade meramente potencial ou não objectiva, e visto que, por outro lado, se conclui que, no caso, a prestação da presente informação vinculativa não é susceptível de provocar, por si, efeitos jurídicos negativos imediatos na esfera jurídica da recorrente, em termos de corresponder a um acto imediatamente lesivo, então, a controvérsia sobre a própria natureza da informação vinculativa acaba, por, nesta base, não relevar”.

tentação da sua infundada alegação administrativa, tanto mais possível quanto menos a administração valorize, funcionalmente, as posições dos contribuintes nos procedimentos tributários.

Sendo a informação vinculativa ditada por razões de colaboração, boa-fé, certeza e segurança jurídicas, no domínio da definição administrativa das situações tributárias dos contribuintes, a possibilidade de interposição de “recurso contencioso autónomo”, nas situações procedimentais explicitadas, garante a efetiva operacionalidade do procedimento nos termos tidos como adequados pelo legislador para a obtenção da informação administrativa e o respeito por aqueles princípios.

A admissibilidade de ação judicial administrativa (recurso contencioso autónomo), nestas situações, pode, ainda, encontrar fundamento em razões de concessão de uma tutela plena e efetiva, demandada pelo direito de informação tributária que encontra suporte no direito de participação dos interessados na formação das decisões administrativas e no direito de informação procedimental, reconhecidos como direitos fundamentais nos artigos 267.º, n.º 5, e 268.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, e que, neste campo material, devem ser, também, entendidos enquanto constituindo garantias dos contribuintes sujeitas às exigências materiais e formais do princípio da legalidade tributária estabelecido no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição.

Em síntese, poder-se-á dizer que, nas duas primeiras hipóteses acima previstas, estão em causa razões procedimentais que se prendem com a própria configuração legal do procedimento de informação vinculativa cuja verificação desonera a administração de cumprir o seu dever de prestação de informação ou de o fazer dentro dos prazos estabelecidos,

A hipótese configurada na alínea c) surge como uma solução legislativa sustentada em fundamentos, essencialmente, diversos. Aqui o dever de prestação de facto da informação vinculativa mostra-se, efetivamente, cumprido. A questão surge, agora, do lado do seu mérito. Sucede, porém, que os termos em que a administração se considera autovinculada, através da decisão do procedimento, podem ser desfavoráveis ao requerente. Todavia, não pode obnubilar-

se que esta decisão tem, apenas, a natureza de uma obrigação administrativa de agir pelo modo nela constituído, na aplicação da lei à situação tributária ou aos pressupostos dos benefícios fiscais configurados no pedido e, como tal, ela não poderá ser qualificada, juridicamente, como sendo já um ato lesivo, mesmo de eficácia suspensa, pois mostra-se proferida sobre realidade institucionalmente, apenas, hipotizada, conquanto até já possa ter acontecido no mundo histórico ou no período de tributação, mas que tem de considerar-se desconhecida até ao momento da concretização do seu enquadramento jurídico. Apenas a decisão posterior que faça aplicação do sentido da decisão tomada no procedimento de informação (enquadramento jurídico) é que procede à definição da concreta situação tributária ou dos benefícios fiscais do contribuinte e, decorrentemente, só esta decisão se revela como lesiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos do contribuinte.

Nesta medida, a decisão proferida, no procedimento de informação, não seria passível de impugnação judicial direta em face do âmbito da garantia constitucional de tutela judicial e de impugnação consagrada no artigo 268.º, n.º 4, da Constituição e, também, do disposto nos artigos 95.º, da Lei Geral Tributária, e 97.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, por não estarem em causa atos lesivos ou direitos carecidos de tutela cautelar.

A admissibilidade legal de impugnação direta da decisão proferida no procedimento de informação constitui, deste modo, um meio específico de defesa, em sede jurisdicional, dos interesses legítimos do contribuinte cuja *ratio* reside, essencialmente, na ponderação de a solução a adotar, na definição da situação tributária concreta, eventualmente então já lesiva dos direitos do contribuinte, já estar pré-fixada e de a sua aplicação ser de uma certeza quase inarredável, porquanto a não utilização dos critérios definidos na informação só não poderá ser adotada no caso de sobrevir uma sua revogação posterior, mas cuja superveniência dificilmente se pode ter como evento previsível, dada a circunstância dos limitados condicionalismos estabelecidos para este efeito no n.º 16 do artigo 68.º da Lei Geral Tributária.

Deste jeito, a admissibilidade legal do recurso contencioso autónomo da decisão do procedimento de informação vinculativa com anterioridade em relação à sua aplicação ao caso

concreto tem para o contribuinte a vantagem de poder ver definidos a sua situação tributária ou os pressupostos dos benefícios fiscais, quando os factos verificados correspondam aos expostos no pedido ou deles divirjam em termos tão pouco relevantes que não justifiquem uma outra solução jurídica, assim podendo orientar as suas opções económicas futuras.

O referido n.º 20 do artigo 68.º da Lei Geral Tributária qualifica o meio de impugnação judicial das referidas decisões proferidas no procedimento de informação vinculativa como “recurso contencioso autónomo”. Ora, no atual Código de Processo dos Tribunais Administrativos, este meio de defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos deixou de estar, nominalmente, previsto, sendo substituído, em paralelo com o que acontece no processo civil, pelo processo da ação administrativa, a qual corresponde ao meio judicial adequado, salvo quando a lei determine o contrário, para fazer reconhecer em juízo, prevenir ou reparar a violação dos direitos e interesses administrativos legalmente protegidos e a realizá-los coercivamente. Consequentemente, e como, aliás, decorre do disposto no artigo 37.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, pode a ação administrativa ter vários objetos, entre eles se contando “a impugnação de atos administrativos” [n.º 1, alínea a)] e “a condenação à prática de atos administrativos devidos, nos termos da lei ou de vínculo contratualmente assumido” [n.º 1, alínea b)].

Se bem se analisam os atos administrativos proferidos no procedimento de informação vinculativa, passíveis de “recurso contencioso autónomo”, pode constatar-se que os mesmos se traduzem, a final, na conseqüente violação de um dever de prestar ou de *agere* segundo as regras estabelecidas no procedimento ou da obrigação de autovinculação a decidir obrigatoriamente, na prática do ato de liquidação futuro ou de reconhecimento dos pressupostos dos benefícios fiscais, segundo o enquadramento jurídico nele decidido.

A circunstância de a ação ter por objeto um ato administrativo cujo escopo último – decisão da informação vinculativa – é, apenas, o de a administração definir o regime que irá a aplicar perante a verificação dos pressupostos correspondentes aos constantes do pedido de informação, ou a atuação administrativa a tomar em outro ato administrativo posterior, corporizada

numa obrigação legal de atuar segundo certo regime, ou somente questões relativas ao procedimento de prolação desse ato instrumental, cinge, em boa verdade, o objeto da ação a uma obrigação administrativa de prestar um facto ou de agir de acordo com o regime jurídico nela definido, ainda que esta definição diga respeito ao enquadramento jurídico da situação tributária.

Sendo assim, a ação tem por objeto não só a impugnação e eventual anulação dos atos administrativos praticados no procedimento de informação, ou da decisão de enquadramento jurídico nela proferida que violem as referidas dimensões do procedimento, mas *essencialiter* a condenação da administração a agir nos atos procedimentais a praticar no processo e nos atos futuros da liquidação ou de reconhecimento dos benefícios fiscais de acordo com o julgado nesta ação administrativa.

Ora, o processo adequado para, de modo eficaz e pleno, conferir a tutela jurídica demandada nesta ação - “a condenação da entidade competente à prática, dentro de determinado prazo, de um ato administrativo ilegalmente omitido ou recusado” ou de *agere* segundo os termos autovinculativos prédefinidos - é a ação judicial administrativa de condenação de ato devido, nos termos previstos nos artigos 66.º e ss. do Código de Processo dos Tribunais Administrativos<sup>686</sup>.

---

<sup>686</sup> Neste sentido, mas equacionando diversos cenários ao nível do direito administrativo, cf. JOÃO TABORDA DA GAMA, *Promessas Administrativas – Da decisão de autovinculação ao ato devido*, pp. 249 e ss.

Note-se que a “proteção jurídica” no caso das informações vinculativas, não é solução inédita do direito nacional, encontrando-se já estabelecida noutros ordenamentos jurídicos como o australiano e o alemão. No caso do ordenamento jurídico alemão, a doutrina começa por fazer menção a duas realidades diferenciadas no plano da tutela jurídica. Por um lado, pode estar em causa uma rejeição do requerimento de pedido da informação vinculativa por razões formais; por outro, pode pretender controverter-se o conteúdo da “*materielle Negativauskunft*”. Relativamente ao primeiro caso, a concessão de uma informação vinculativa é colocada na discricionariedade da administração (nos termos do artigo 5.º da *Abgabenordnung*), de modo a que sejam ponderadas as situações em que deve ser concedida a informação requerida; porém, quando o sujeito passivo demonstre a existência de um especial “*Zusageinteresse*”, fundamentado nos seus direitos, essa discricionariedade pode ser “reduzida a zero” no sentido de existir, em concreto, um “*Rechtsanspruch auf Erteilung einer Auskunft*” – como explicita ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, p. 567. Nestes casos, considera-se que uma vez que a pretensão do particular se dirige à prática de um ato administrativo, o meio adequado será a ação de condenação à prática de um ato devido nos termos do § 40, n.º 1, frase 2, do “*Finanzgerichtordnung*”, devendo essa ação ser precedida de uma reclamação administrativa nos

Conquanto a informação vinculativa, delineada no artigo 68.º, da Lei Geral Tributária, tenha a natureza de um ato unilateral de poder da administração, não pode deixar de assinalar-se que esta não goza de quaisquer poderes discricionários quanto à sua prática, não podendo deixar de tomar conhecimento do pedido do contribuinte e de conceder ou de recusar a tutela jurídica adequada ao caso, segundo os termos legais.

A natureza da ação, como sendo de condenação na prática de ato devido, conduz a que “ainda que a prática do ato devido tenha sido expressamente recusada, o objeto do processo é a pretensão do interessado e não o ato de indeferimento, cuja eliminação da ordem jurídica resulta diretamente da pronúncia condenatória”, como se dispõe no artigo 66.º, n.º 2, do Código de Processo dos Tribunais Administrativos, sendo, ainda, de acrescentar que, no caso de incumprimento do decidido nessa ação para prática de ato devido, pode o interessado lançar mão do processo de execução de sentença previsto nos artigos 162.º e ss. do mesmo diploma<sup>687</sup>.

A qualificação legal como “autónoma” desta ação administrativa utilizada pelo legislador tem por fundamento a circunstância de a mesma respeitar, por um lado, a um procedimento administrativo que está previsto na lei como meio autónomo declarativo de direitos e deveres

---

termos conjugados do disposto no § 44 do “*Finanzgerichtordnung*” e no § 347, n.º 1, da “*Abgabenordnung*”. *Roman Seer* considera, ainda, a possibilidade de tutela cautelar, por aplicação do § 114 do “*Finanzgerichtordnung*” quando o sujeito passivo demonstre um “interesse de disposição urgente” incompatível com a existência de uma demora na prestação da informação vinculativa relativa ao tratamento material do caso concreto – v. *ROMAN SEER, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, pp. 576-577. Quanto à reação a uma “informação vinculativa negativa”, a doutrina divide-se. Segundo uma parte da doutrina – v. *Schön, Schmitz, Horst*, citados por *Roman Seer* –, apenas a obrigação de prestar a informação poder ser sindicada judicialmente, negando essa possibilidade relativamente ao conteúdo concreto da informação prestada. Em sentido contrário, *Roman Seer* considera que, nos casos em que exista um direito à informação vinculativa, não se afigura coerente diferenciar a intervenção do tribunal entre a concessão da informação e o conteúdo desta. Ora, o “*Bundesfinanzhof*” já reconheceu a inexistência de discricionariedade administrativa quanto ao modo de agir, mas restringe o controlo judicial da informação a um mero controlo de plausibilidade ou sustentabilidade, uma vez que a correção jurídico-material da informação seria posteriormente verificada, de forma intensiva, na impugnação da liquidação – cf., sobre a sindicabilidade jurisdicional da informação vinculativa alemã, *ROMAN SEER, Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, pp. 577-580.

<sup>687</sup> Neste sentido, cf. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, p. 336.



tributários, e, por outro lado, ao facto de não afastar a possibilidade de exercício dos meios judiciais de defesa próprios previstos no sistema jurídico para as situações em que se não se recorra ao procedimento de informação vinculativa ou, tendo-se recorrido a ela, a questão esteja *fora* do enquadramento jurídico relativo aos factos apresentados no pedido.

Cabe, por fim, acentuar que, com este procedimento de informação, o legislador pretende induzir a criação e estabelecimento de relações de confiança com os contribuintes, propiciar a obtenção de ganhos de celeridade de gestão tributária, tanto para os contribuintes como para a administração e dar real tradução aos princípios da colaboração, da eficácia e da segurança jurídicas postuladas pelo princípio da legalidade tributária. Neste plano, não pode deixar de referir-se que, através dele, e numa perspetiva *ex ante* em relação aos factos, a administração está a assumir o risco do *erro jurídico* que, sempre se encontra associado aos processos de interpretação da lei, designadamente, na determinação do sentido dos conceitos jurídicos indeterminados, mesmo nas situações em que estes possuem várias opções jurídicas (*“mehrere rechtliche Entscheidungsoptionem”*), tendo de fixar, logo aí, a solução que tem por única correta. Mesmo se errado, e fora os casos possíveis de revogação, o critério fixado pela administração vincula-a na aplicação ao caso concreto futuro. Ora, no caso do contribuinte divergir da solução administrativa fixada *ex ante*, o acesso a uma decisão judicial pode revertir-se de um triplo efeito: em primeiro lugar, obriga a uma reflexão mais apurada por parte da administração; em segundo lugar, antecipa a proteção jurídica ao particular; e, em terceiro lugar, trata-se de um regime que propicia ao contribuinte um elevado nível de segurança jurídica, quer no que respeita ao modo de solver o défice jurídico-fiscal de vários tipos tributários, quer no que concerne às opções a tomar no planeamento da sua atividade.

Pode, no entanto, equacionar-se se a solução legal corresponde à solução que melhor realiza o interesse público, no quadro de uma boa administração, e tendo em vista a prevenção de litígios, que, justamente, é um dos efeitos reflexos que se pretende com o instituto. Nessa linha, sempre, seria preferível dotar o direito de audição, previsto no artigo 68.º, n.º 13, da Lei Geral Tributária, de uma estrutura funcionalmente contraditória e dialógica que pudesse sanar, de forma

preventiva, eventuais controvérsias, permitindo a concretização cooperativa da questão de direito que se apresente como objetivamente incerta.

### 3. A Natureza jurídica das informações vinculativas: a autovinculação unilateral do poder tributário

A questão da natureza jurídica da informação vinculativa, enquanto expressão de uma autovinculação da administração tributária a um determinado sentido jurídico-normativo relativamente a factos tributários que já ocorreram ou a factos tributários futuros, não foi pacífica.

Na Alemanha, como *supra* se deu conta, questionou-se se a *Promessa* prevista na “*Abgabenordnung*” constituía uma forma jurídica própria ou se, ao invés, se concretizava num ato administrativo que vinculava unilateralmente a administração, mas não o sujeito passivo. A atual regulamentação da informação vinculativa, integrada pelo § 89, n.º 2, da “*Abgabenordnung*”, pelo “*Steuer-Auskunftsverordnung*” e, ainda, pelo despacho regulamentar de 2 de janeiro de 2008 sobre a “*Abgabenordnung*”, não deixa margem para qualquer dúvida, qualificando a informação vinculativa como um ato administrativo favorável<sup>688</sup>.

---

<sup>688</sup> ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, p. 562, refere que, perante essa qualificação, *Hartmut Söhn* concluiu que a informação vinculativa não só vincula a autoridade fiscal, mas, também, o requerente. *Seer* discorda desse entendimento, referindo que a “autoridade fiscal consegue vincular-se através de uma informação vinculativa, apenas, a si própria e não ao destinatário”. Vinculação própria, sem vínculo alheio, “*Selbstbindung ohne Fremdbindung*”, é a marca de contraste da informação vinculativa que, nesses termos, contém um regime que favorece exclusivamente o destinatário, “concedendo-lhe um direito ao cumprimento condicionado suspensivamente”. Segundo a opinião defendida por *Hartmut Söhn*, a informação vinculativa tornar-se-ia uma espécie de decisão administrativa condicionada, suspensivamente, contudo, segundo um entendimento dogmático geral até agora predominante, uma promessa não vincula o destinatário. “Em vez disso, o destinatário pode em qualquer altura optar por um tratamento dos factos divergente da promessa. Ele recebe uma espécie de opção, sob a forma da promessa, que pode aproveitar, mas que não o vincula” – v. ROMAN SEER, *Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften*, pp. 562-563.

Na doutrina portuguesa, o problema da natureza da informação vinculativa, enquanto *promessa*, foi abordado essencialmente no contexto do direito administrativo, tendo *Taborda da Gama* considerado, também, a questão ao nível do direito fiscal<sup>689</sup>.

Ao nível do direito administrativo, *Sérvulo Correia*, refere-se que a noção de promessa unilateral não é incompatível com o elemento definitório da noção de ato administrativo e que “o compromisso de vir a atuar futuramente num determinado sentido, assumido desde logo perante um sujeito exterior à Administração, torna o acto futuro em objeto de uma obrigação futura” que tem por fonte “um ato administrativo de promessa”<sup>690</sup>. Idêntica qualificação encontra-se em *Paulo Otero*, referindo-se não só à qualificação da “promessa como um ato administrativo”, mas explicitando, igualmente, que as próprias promessas de não praticar atos administrativos são “elas próprias, atos administrativos”<sup>691</sup>. Também *Vasco Pereira da Silva*, em diálogo dogmático com *Freitas do Amaral*, afirma que se “as promessas feitas pela administração possuem um carácter vinculativo, então, isso significa que a posição da administração relativamente aos particulares ficou, desde logo, definida por esse acto, ainda que os efeitos dessa decisão na esfera jurídica deste último ficassem dependente da prática do ato prometido”<sup>692</sup>. *João Taborda da Gama* considera, igualmente, que a promessa constitui um ato administrativo e que essa qualificação impede que se relegue a figura para “os campos da informalidade e da incerteza, com consequências menos positivas para os aplicadores e destinatários do direito”<sup>693</sup>. *José Carlos*

---

<sup>689</sup>V. JOÃO TABORDA DA GAMA, *Promessas Administrativas – Da decisão de autovinculação ao ato devido*, pp. 215 e ss. Especificamente quanto à natureza da promessa, v. pp. 223 e ss.

<sup>690</sup>V. JOSÉ MANUEL SÉVULO CORREIA, *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, pp. 748 e ss. [p. 751].

<sup>691</sup>V. PAULO OTERO, *Legalidade e administração pública – O sentido da vinculação à juridicidade*, p. 862.

<sup>692</sup>V. VASCO PEREIRA DA SILVA, *Em busca do acto administrativo perdido*, pp. 729-730. O diálogo com *Freitas do Amaral* prendia-se com a posição deste *Autor* que considerava as promessas como “actos administrativos que não definem situações jurídicas”, afirmando, em todo o caso, que as promessas unilaterais vinculam a administração.

<sup>693</sup>V. JOÃO TABORDA DA GAMA, *Promessas Administrativas – Da decisão de autovinculação ao ato devido*, pp. 215 e ss. Especificamente quanto à natureza da promessa, v. pp. 223 e ss.

*Vieira de Andrade*, que considera a informação vinculativa um exemplo de “promessas administrativas (da prática de actos)”, considera-as como “atos [administrativos] geradores de uma auto-vinculação unilateral à prática futura de atos (ou à não adoção de uma determinada medida)”<sup>694</sup>.

Com efeito, seja pela redação inicial do Código de Procedimento Administrativo de 1991, onde, na esteira de Freitas do Amaral, o ato administrativo aparecia definido como sendo a decisão dos órgãos da administração que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos numa situação individual e concreta (cf. artigo 120.º, desse diploma), seja ao abrigo da noção de ato administrativo, mais próxima de Rogério Soares, constante do atual Código de Procedimento Administrativo (de 2015) que o define como a decisão que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visa produzir efeitos jurídicos externos, numa situação individual e concreta (cf. artigo 148.º do diploma agora mencionado)<sup>695</sup>, o facto é que as informações vinculativas, mesmo consideradas *promessas*, enquadram-se, perfeitamente, na forma jurídica do ato administrativo, não sendo necessário recorrer à elasticidade da doutrina das formas de atuação para constituir uma forma inédita que já se encontra absorvida pelo ordenamento jurídico. Trata-se, no caso, de um importante exemplo de que a prática de atos unilaterais por parte da administração pode ter um significado específico no quadro de um Estado cooperativo, como se deixou escrito no Capítulo I.

Realidade e questão distinta é a de saber se a *informação vinculativa* pode ser considerada uma *declaração de vontade administrativa* constitutiva de um vínculo obrigacional unilateral – “*Willenserklärung mit einseit selbstverpflichtender Wirkung*” – de acordo com a “doutrina do negócio jurídico”. Recorde-se que a *promessa*, sempre, surgiu definida como uma *específica* declaração de vontade da autoridade, no sentido de se vincular a um comportamento futuro. O facto de se concluir que o conceito se enquadra na categoria do ato administrativo, nada

---

<sup>694</sup>V. JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *As Formas Principais da Actividade Administrativa: Regulamento, Acto e Contrato Administrativo*, p. 29 e Id. *Lições de direito administrativo*, p. 175.

<sup>695</sup>V. PAULO OTERO, *Direito do procedimento administrativo, Volume I*, pp. 309 e ss., relativamente à evolução da noção do ato administrativo.

diz quanto às características da declaração administrativa, designadamente, se se está perante uma declaração cognitiva, de conhecimento, de ciência ou de vontade.

A questão é colocada por *Roman Seer* como uma dimensão essencial para a compreensão e delimitação das formas de atuação, tendo em conta a vontade das partes em produzir um efeito vinculativo que ocorre porque é intencionado, tendo como finalidade saber se a “administração consensual pode ser tipificada de acordo com o seu teor de negócio jurídico”<sup>696</sup>.

Na perspetiva do *Autor*, não se trata, obviamente, de uma transposição *in limine* da doutrina do negócio jurídico para os quadros do direito administrativo e fiscal uma vez que a administração pública atua, sempre, numa moldura legalmente determinada, não autodeterminando, livremente, os termos da sua atuação, pelo que a mobilização da “declaração de vontade” no direito administrativo serve, essencialmente, para delimitar e estruturar as formas de atuação, atendendo ao efeito jurídico vinculativo que provocam na esfera jurídica da

---

<sup>696</sup>V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 85 e ss.. De modo a sustentar a sua posição, *Roman Seer* demonstra que essa classificação não é alheia ao direito administrativo. *Kormann*, nos primeiros anos do século XX, entendeu que o “ato administrativo é uma encarnação de um negócio jurídico-público”, sendo que também *Laband*, *Fleiner* e *Mayer*, relacionaram o entendimento do ato administrativo com o conceito de negócio jurídico. *Hippel* veio questionar a necessidade dessa articulação, contestando a pertinência da doutrina do negócio jurídico no âmbito do direito público, por aquela se basear numa ideia de autonomia e liberdade individual que não encontra correspondência dentro do quadro de atuação da administração. *Seer* conclui que devido à sua sua função de fundar a proteção jurídica, a forma do ato administrativo adquire uma dominância e extensão que deixou cair no esquecimento a dogmática das declarações de vontade públicas ao nível do direito administrativo. Se a atuação administrativa era percebida como emanção unilateral do poder, não haveria sentido em classifica-la segundo critérios de negócio jurídico.

No entanto, o *Autor* refere que, recentemente, a doutrina do direito administrativo tomou em consideração que a atuação administrativa pode ser tida em conta como declaração de vontade jurídico-administrativa: “A administração pública actua, através de um leque variado de ações, que podem ser designadas de declarações de vontade de natureza de negócio jurídico. Bons exemplos são as declarações de celebração de um contrato administrativo ou declarações constitutivas como a compensação. Por outro lado, há muito tempo que o cidadão deixou de ser um destinatário e objeto da administração soberana. Antes ele participa variadamente na relação jurídica administrativa. Ele expressa a sua vontade, visando efeitos jurídicos sob a forma de requerimentos, consentindo a atos que carecem de colaboração e sob a forma de oferta ou aceitação nos contratos administrativos e a sua vontade pode ser descrita no âmbito de uma doutrina da declaração de vontade jurídico-administrativa”.

administração e dos administrados, distinguindo, então, nesse domínio, as declarações de vontade com efeito autovinculativo unilateral, como ocorre no caso da promessa<sup>697</sup>, das declarações de vontade com efeito vinculativo, tanto auto, como hétero-obrigacional, como no caso dos atos administrativos<sup>698</sup>, e ainda das declarações de vontade para celebrar um contrato administrativo, caso em que considera ser necessária a existência de uma conexão recíproca entre as declarações de vontade para a criação do efeito jurídico<sup>699</sup>.

Nesse sentido restrito, pode concordar-se com *Roman Seer* e qualificar a informação vinculativa como uma declaração de vontade jurídico-administrativa que visa uma autovinculação

---

<sup>697</sup>V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 92-93, define a promessa como autovinculação unilateral da autoridade perante o destinatário, que amplia a sua esfera jurídica, através da atribuição de uma posição jurídica, constitui uma “declaração de vontade jurídica-administrativa da autoridade que apresenta um efeito auto-obrigacional [p. 92].

<sup>698</sup>V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 96-98. O *Autor* refere a polémica relativa ao facto de saber se “o ato administrativo também contém uma declaração de vontade jurídico administrativa”. Quanto a essa questão, *Seer* considera: “que o ato administrativo não pode ser instrumento de uma autonomia do estado comparável à autonomia do particular. A administração pública é dirigida por lei, mas essa característica aplica-se a qualquer actuação administrativa. Por isso, teria que se negar à atividade administrativa em geral a qualidade de declaração de vontade, o que ninguém defende. Inversamente, é a estrutura genética que sugere aplicar o traço distintivo da declaração de vontade no contexto do ato administrativo. A finalidade da ação domina o ato administrativo tal como as outras declarações de vontade jurídico administrativas não só – como opina Ruppig – em relação à vontade de agir, mas também quanto à vontade de produzir efeito jurídico (vontade negocial). Quando um titular de um órgão emite um ato administrativo usa a sua vontade para produzir um efeito jurídico. A regulamentação contida no ato não é mais do que uma declaração de efeito jurídico direccionada para fora. Não obsta à sua qualidade de declaração de vontade que o ato administrativo vincule não só a autoridade, mas também o destinatário. Esta qualidade define o ato administrativo como declaração de vontade soberana qualificada, que apresenta um valor acrescentado de obrigatoriedade em comparação com uma declaração de vontade singular. Por isso, podemos aderir à opinião que agora é provavelmente dominante que considera o ato administrativo uma forma específica de declaração de vontade jurídico-administrativa. No entanto, essa qualificação dos atos administrativos como declaração de vontade jurídico administrativa não significa que possamos transferir para esta forma jurídica as conclusões da doutrina do negócio jurídico enraizadas na autonomia privada tendo em consideração a particularidade estrutural do direito administrativo”.

<sup>699</sup>V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 93-94, refere a seguinte situação como de vontades correspondentes e condordantes: “a autoridade pretende obrigar-se a agir de uma determinada maneira apenas se o cidadão não recorrer dessa ação. Por sua vez, o cidadão pretende renunciar à proteção jurídica apenas se obtiver a certeza de que a autoridade vai implementar efetivamente a promessa concedida”.

futura. No entanto, não pode, aí, vislumbrar-se qualquer fenómeno de “autoregulação de um interesse próprio”<sup>700</sup>, porquanto a administração não é titular dos interesses a que respeita a aplicação do regime jurídico prometido<sup>701</sup>.

---

<sup>700</sup> Cf. J. DIAS MARQUES, *Noções Elementares de Direito Civil*, p. 55; e CARLOS ALBERTO MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, p. 380.

<sup>701</sup> Traduzindo-se o objeto da informação vinculativa na regulação de relação jurídica alheia, não tem sentido a convocação, neste domínio, da figura do negócio jurídico unilateral, porquanto a administração tem um outro instrumento jurídico comum através do qual pode desembaraçar-se dos interesses de gestão do sistema tributário postos a seu cargo pelo legislador e que é o ato administrativo-tributário. De resto, cabe notar que, de acordo com o disposto no artigo 457.º do Código Civil, os negócios jurídicos unilaterais só funcionam como fonte de obrigações *nos casos especialmente previstos na lei* e esse efeito pode ser conseguido pelo ato administrativo que aplica a lei. Daí que, mesmo depois de admitida a utilização dos negócios bilaterais, sob o tipo de contratos, entre a administração e os particulares, a doutrina não se tenha ocupado dessa problemática. Sobre o negócio jurídico como instituição de direito privado, enquanto declaração de vontade dirigida à produção de efeitos jurídicos, que são acolhidos pela ordem jurídica por terem sido queridos pelo seu autor, ainda que de forma tácita, o que supunha que o conteúdo desses efeitos não tivesse de ser definido – v. GUILHERME MOREIRA, *Instituições do Direito Civil Português*, vol. I, p. 387, n.º 1, que o define como “declaração de vontade privada destinada a produzir efeitos jurídicos ou a criar, modificar ou extinguir direitos subjetivos”; por seu turno CABRAL DE MONCADA, *Lições de Direito Civil*, vol. II, pp. 163-164, entendia o negócio jurídico como um instrumento posto pelo Direito “à disposição dos particulares para estes poderem configurar, ou plasmar como melhor entenderem as suas relações jurídicas”; Também PAULO CUNHA, *Direito Civil*, Tomo I, p. 25, e *Id. Teoria Geral*, vol. II, p. 15, via o negócio jurídico como “uma manifestação de vontade privada, em conformidade com o Direito Objectivo, e tendo em vista a produção de efeitos jurídicos”; Por seu lado, depois de deixar claro que a nossa lei não explicita a definição de negócio jurídico, MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, p. 158, entende-o como “o facto voluntário lícito, assente numa ou várias declarações de vontade dirigidas à produção de determinados efeitos, que a ordem jurídica conforma, de um modo geral, em concordância com a intenção objectivamente apreendida dos seus autores, resultando do contexto que tem em mira apenas os negócios jurídicos de direito privado.





## § 2. O Acordo e a determinação indireta da matéria tributável

1. Razão de ordem
2. A estrutura da matéria tributável na Lei Geral Tributária
3. Critérios e práticas de quantificação
4. Vertente procedimental: inquisitório e direitos-deveres de participação
5. Variações em torno do ónus da prova
5. Um primeiro diagnóstico sobre o procedimento de acordo de fixação da matéria tributável

## § 2. O Acordo e a determinação indireta da matéria tributável

### 1. Razão de ordem

A admissibilidade do acordo no domínio dos impostos, *maxime* no âmbito dos impostos sobre o rendimento, e o grau de abertura do sistema jurídico-tributário para a sua concretização, não dispensa a análise dos regimes de direito positivo onde essa problemática, por excelência, se coloca.

O excursus antecedente revelou uma abertura jurídico-constitucional para a celebração de acordos entre a administração e o contribuinte, não existindo, dentro dos pressupostos considerados, razão dogmática para inferir da *norma fundamental* um travão à admissibilidade de uma definição consensual da matéria tributável, existindo, outrossim, como resulta das considerações pretéritas, fortes razões para que, dentro dos pressupostos da administração cooperativa, e, concomitantemente, no respeito pelo enquadramento imposto pelo *cânone* da boa administração, se pondere uma maior abertura por parte do legislador ordinário à celebração de acordos que contendam com a quantificação da matéria tributável, designadamente quando se esteja perante questões complexas de incerteza fáctico-jurídica.

Com efeito, do princípio da legalidade, como dimensão normativo-constitucional estruturante da atuação administração, momento na dimensão constante do artigo 103.º, n.º 2 da Constituição (“liquidação nos termos da lei”), não resulta que a determinação do sentido jurídico-

normativo da lei aplicanda, em vez de ser levada a cabo de forma unilateral, fundada apenas nos seus poderes de autoridade, possa e deva ser prosseguida em colaboração com o administrado.

A prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, constituindo o escopo constitucional da administração, não vincula a administração à mobilização de uma forma jurídica unilateral, como se relevou no âmbito do primeiro pressuposto de emergência da administração fiscal cooperativa, sem que daí possa resultar qualquer *descaraterização* da regra material da função administrativa, mesmo quando esta se resolva numa aplicação da lei material aos factos consubstanciadores das necessidades públicas a satisfazer.

Hoje, de resto, a admissibilidade deste acordo, no plano do direito infraconstitucional, poderá ser, já, sustentada no caso de reclamação do contribuinte sobre a decisão de determinação indireta da matéria tributável, nos termos do artigo 86.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária, o qual pode incidir sobre “questões de direito” na medida em que o objeto dessa reclamação pode respeitar à existência dos pressupostos de direito na aplicação da avaliação indireta. Estando prevista a ocorrência de acordo entre os peritos sobre essa matéria (artigo 92.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária), pode defender-se que a *intentio* legislativa, ao determinar a apresentação de “reclamação” como condição especial de recorribilidade do ato de liquidação ou do ato de fixação da matéria tributável por métodos indiretos quando não haja lugar a liquidação de imposto, pretende abrir um espaço, particularmente, qualificado de discussão contraditória sobre questões dissidentes, agregando, axiologicamente, o princípio de participação a critérios de eficiência, segurança e de pacificação consensual da relação jurídica fiscal. Nessa medida, dada a conformação normativa desta condição especial de impugnabilidade, poderá mesmo sustentar-se que a possibilidade de acordo constitui um valor acrescentado pelo sistema jurídico português<sup>702</sup>.

Na atual configuração do regime tributário, o terreno mais fértil para a emergência de acordos entre a administração tributária e o contribuinte será o que contende com a determinação

---

<sup>702</sup> No mesmo sentido, v. referido instituto italiano da “*reclamo e mediazione*”.

e aplicação, em concreto, dos pressupostos de facto que autorizam, abstratamente, o recurso aos métodos indiretos de determinação da matéria tributável e, bem assim, o que concerne aos critérios determinantes da respetiva quantificação.

Nessa medida, previamente a uma reflexão sobre a qualificação jurídica desses acordos, cumpre passar a considerar, *breviatis causa*, o terreno onde esses instrumentos podem ser mobilizados, sendo que, adiantando, será necessário distinguir dentro da avaliação indireta diversas *modalidades*, sendo que, a operatividade do acordo não se coloca de igual forma perante as diferenciadas hipóteses de avaliação indireta da matéria tributável

## 2. As avaliações da matéria tributável por métodos indiretos

### 2.1. Pressuposto compreensivo: avaliação direta *versus* avaliação indireta

O respeito pelos princípios fundamentais do direito tributário não deve concretizar-se, apenas, ao nível da configuração substancial do imposto, no que tange, directamente, com a *definição* dos elementos impositivos, mas, também, no plano procedimental da *demonstração*, *determinação* e quantificação dos factos fiscalmente relevantes<sup>703</sup>. Tal entendimento determina, em via de princípio, que a própria quantificação da obrigação tributária deva estar regulamentada no sentido de realizar uma tributação de acordo com a efectiva capacidade contributiva do sujeito passivo, visando assim, em primeira linha, apurar o valor real dos rendimentos e/ou bens sujeitos a imposto, partindo, *maxime*, dos elementos, essencialmente, contabilísticos disponibilizados pelos contribuintes, que são susceptíveis de retratar, diferenciadamente, a sua situação fiscal

---

<sup>703</sup> Sobre a distinção entre o domínio substancial e o âmbito procedimental da *factispécie* impositiva, reflectindo a sua importância no contexto da tributação do rendimento real, cf. LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettaria*, p. 5. Especificamente sobre a influência das valências axiológicas do direito fiscal no seio do procedimento de quantificação da matéria tributável, v. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, pp. 19 e ss..

concreta, sendo que, neste sentido, a mobilização de formas de tributação indirecta deve tão-só ter lugar em face de circunstâncias manifestamente excepcionais, previstas pelo legislador, havendo de ser, intencionalmente, determinada pela impossibilidade de quantificar, de forma directa e exacta, a matéria tributável sujeita a imposto ou pela necessidade de tributação de rendimentos que escaparam à devida tributação. Deste modo, a consideração das palavras de *Saldanha Sanches*, dando conta que “a tributação através de elementos de prova indirecta deve ter um carácter, marcadamente, excepcional”, uma vez que se trata de um domínio marcado por uma “inultrapassável incerteza” e que tem de ser compreendido como uma “ultima ratio fisci”, permanecem, ainda, atuais, apesar da diferente estrutura com que, hodiernamente, se recorta a avaliação indirecta<sup>704</sup>. Com efeito, esta afirmação leva implícita a compreensão de que a determinação directa da matéria colectável é a que dá maior satisfação “às mais evoluídas e progressivas exigências de equidade tributária, já que se permite uma avaliação da matéria tributável em termos certos, efectivos ou reais”<sup>705</sup>, devendo a avaliação indirecta estar reservada aos casos onde não seja possível apurar esse valor real ou efectivo.

---

<sup>704</sup> Cf. J.L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária. Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, p. 396, ID., *Um direito do contribuinte à avaliação indirecta?*, p. 126.. Em França, também JEAN-BAPTISTE GEFFROY, *Grands Problèmes Fiscaux Contemporains*, p. 304, afirma, quanto à avaliação administrativa: “*caractérisées par l'ampleur des prérogatives confiée à l'administration, les procédures d'office constituent pour celle-ci l'ultima ratio, le moyen exceptionnel de forcer la résistance ou le silence du contribuable (...)*”.

Note-se que a doutrina tende a referir o carácter excepcional do recurso aos métodos indirectos. Todavia, em face da configuração legislativa, parece ser mais adequada a referência a uma relação de subsidiariedade da avaliação indirecta relativamente à avaliação directa – v., neste sentido, LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfaitaire*, p. 9. Também, em Espanha, SÁNCHEZ PINO e MALVÁREZ PASCUAL, *La Estimación Indirecta en el Ambito de la Gestión Tributaria*, p. 57, esclarecem, quanto a este ponto particular, que a caracterização da *estimación indirecta* como excepcional pode não contribuir para uma caracterização adequada do instituto, pelo que seja preferível falar-se em subsidiariedade. No entanto, J.L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária. Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, p. 401, refere, igualmente, que a avaliação indiciária tem uma “natureza marcadamente subsidiária”, ainda que o autor não deixe de acentuar a excepcionalidade da avaliação indirecta.

<sup>705</sup> Cf. CÉSAR ALBIÑANA, *Sistema Tributario Español y Comparado*, p. 89. Com a mesma base substancial, MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO e TEJERIZO LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, p.

No âmbito do quadro normativo que a Lei Geral Tributária consigna para a matéria em causa, resultam consagrados dois *modelos funcionais e intencionais* de determinação da matéria tributável.

Por um lado, encontra-se prevista a avaliação direta, que corresponde ao modelo normativo desenhado para o funcionamento normal do tipo tributário, na qual se visa a determinação do valor real normativo dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, pelo que a matéria tributável será determinada ou pelo próprio sujeito passivo, ou pela administração, segundo os critérios próprios estabelecidos legalmente para o respetivo tipo tributário, sendo realizada através de simples operações de perceção, de quantificação e de qualificação levadas a cabo, diretamente, sobre os elementos objetivos cuja existência está legalmente estabelecida e que é desvelada no respetivo procedimento. Não obstante a objetividade ter como referente a possibilidade da sua direta e imediata constatação racional, não está excluído que ela demande, em determinadas circunstâncias, a consideração de elementos passíveis de alguma indeterminação fático-jurídica, o que tende a suceder sempre que o legislador defina o valor a considerar, lançando mão de conceitos jurídicos indeterminados, situação em que acaba por remeter para o aplicador do direito o seu concreto preenchimento factual funcional, como acontece quando se releva como valor dos bens a quantificar o seu valor de mercado. Contudo, a possibilidade de existência de alguma subjetividade na determinação desses valores não constituirá razão pela qual se possa, em regra, afirmar-se existir distorção relevante para que deixe de falar-se de uma determinação do valor real dos rendimentos ou dos bens sujeitos a tributação.

Por outro lado, prevê-se a possibilidade da matéria tributável ser determinada indiretamente a partir de indícios, presunções e outros elementos objetivos (provas indiretas), de que a administração tributária disponha, visando a determinação presumida dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação. Trata-se, no caso, de um regime subsidiário, pelo que, considerado o

---

361, afirmam que “a avaliação directa é o método que melhor se adequa a medir a real capacidade contributiva do sujeito tributado, garantindo, em maior medida de que os restantes métodos, os fins de justiça na tributação em particular e do sistema tributário em geral”.

escopo legal dos métodos indirectos de determinação da matéria tributável, há, por isso, que registar que não tem, deste modo, qualquer apoio a atitude de quem perspetive a aplicação das respetivas normas como estando-lhes implícito um qualquer intuito sancionatório<sup>706</sup>. Neste caso, e

---

<sup>706</sup> Com efeito, importa reter que a tributação por métodos indirectos constitui, precisamente, um meio de que a ordem jurídico-tributária lança mão para proceder à quantificação da matéria colectável com vista ao pagamento do imposto. Neste sentido pronuncia-se, de forma clara, L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, p. 99) afirmando que a mobilização dos métodos indirectos está *longe de constituir uma sanção* já que o que, na verdade, está em causa é *pura e simplesmente* um meio extremo que o legislador possibilita à administração tributária com vista à determinação do rendimento tributável. R. MUßGNUNG, *Le prove utilizzate dall'amministrazione finanziaria con particolare riguardo alla presunzione e al segreto bancario*, p. 75, retém que retém que “a avaliação administrativa não pode penalizar os contribuintes, atribuindo-lhe um rendimento que seja superior ao seu rendimento efectivo”. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação presuntiva do rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, pp. 214-215, concretiza, igualmente, que a avaliação indirecta “não é orientada para a punição”, procurando-se determinar, apenas, o valor efetivo da obrigação e “de maneira alguma, a fixação de uma matéria tributável diferente e mais elevada do que a que seria estabelecida por avaliação directa”. F. GAFFURI, *Considerazioni sull'accertamento tributario*, p. 548, não só refuta o carácter sancionatório-punitivo da aplicação dos métodos indirectos afirmando que, em todo o caso, o fisco deve preocupar-se com a adequação probatória dos elementos presuntivos considerados, como também sustenta, que “paradoxalmente a avaliação indiciária (...) é, em certos aspectos, mais benévolo para o contribuinte do que o tratamento analítico da declaração apresentada”. Esta hipótese é arredada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que no Acórdão de 30 de junho de 1999, tirado no processo n.º 23026, considera, em sentido contrário, que que o “contribuinte pode sair prejudicado pela aplicação de “métodos indiciários” fora dos casos permitidos pela lei, mas não o contrário”.

No sentido da natureza sancionatória dos métodos indirectos, v. NUNO SÁ GOMES, *Manual de direito fiscal*, vol. II, p. 132, CÉSAR ALBIÑANA, *Sistema Tributario Español y Comparado*, p. 98. Também J.L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária. Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, pp. 381 e ss., em face do artigo 75.º, n.º 2, do já revogado CPT, refere o carácter sancionatório da aplicação dos métodos indiciários. O *Autor* parte da violação dos deveres de cooperação que recaem sobre o contribuinte como o fundamento para “o enfraquecimento da situação jurídica do contribuinte”, justificando, nessa óptica, a dimensão sancionatória da avaliação indirecta; e, em escrito mais recente, retrata a avaliação indirecta como “um regime de avaliação criado pelo ordenamento jurídico-tributário para responder à violação dos seus deveres de cooperação” – v., ainda, J.L. SALDANHA SANCHES, *Um direito do contribuinte à avaliação indirecta?*, p.127. Esta posição afigura-se inspirada nos autores alemães, que dão por assente que a violação dos deveres de participação do sujeito passivo não pode deixar de ser apreciada contra si, aplicando a máxima do § 444 do Código de Processo Civil alemão, com base na qual “aquele que prejudica a prova não deve poder tirar proveito da sua conduta” – V., sobre esta posição, os autores referidos em ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 193, n.º 354. Trata-se, aliás, da posição de D. BIRK, *Poteri di controllo, accertamento dell'imposta e discrezionalità dell'amministrazione*, p. 83, ao considerar que “a obrigação de investigação da administração e os deveres de colaboração [do contribuinte] condicionam-se, mutuamente: a violação do dever de colaboração implica que a administração não

ao contrário do que sucede, relativamente, à determinação direta da matéria tributável, em que a competência para a sua aplicação pode ser deferida ao contribuinte, como acontece nos casos de auto-liquidação, a competência surge *exclusivamente* atribuída à administração tributária. É nesta natureza de normas de habilitação de competência que reside o fundamento material da posição legislativa consubstanciada na atribuição à administração tributária do “ônus” de provar

---

fica obrigada a desenvolver uma rigorosa indagação” e de WALTER SCHIK, *Il procedimento del diritto tributario*, p. 82, onde refere que a administração pode atuar “in danno” do sujeito passivo tendo em conta a sua falta de colaboração da determinação do rendimento tributável.

A conceção não sancionatória é a que melhor se adequa com os dados normativos considerados de forma teleonomologicamente adequada. Em primeiro lugar, quanto aos pressupostos de que se faz depender a mobilização dos métodos indirectos, note-se que a mera existência de um qualquer vício ou irregularidade não determina de forma imediata a aplicação dos métodos indirectos; em segundo lugar, em estreita relação com o argumento anterior, tem-se ainda que a relação de dupla subsidiariedade dos métodos indirectos impõe que sejam valoradas, na medida do possível, é certo, as regras da avaliação directa mesmo em sede de aplicação dos métodos indirectos. O que não implica que o comportamento do contribuinte não possa implicar a cominação de uma sanção negativa, mesmo que de natureza extra-fiscal, sempre que se preencham os requisitos tipificados para a aplicação da sanção. Todavia, uma coisa é a avaliação indirecta *tout court*, que não pode ser vista como uma reacção punitiva ao contribuinte, outra, distinta é o facto de o comportamento do contribuinte poder ser sancionado na medida em que a ordem jurídica lhe faça corresponder uma reacção punitiva, independentemente da aplicação dos métodos indirectos. A eventual previsão de infrações, conseqüente da prática de certos factos ou de incumprimento de deveres acessórios com que o contribuinte se encontra onerado, não pertence já ao domínio da constituição da obrigação de imposto a determinar, mas ao domínio do sancionatório, de justiça contraordenacional ou criminal. *Summa brevitas causa*, através do sancionamento contraordenacional, o legislador intenta conseguir o cumprimento dos deveres relacionados com as “criações positivas do Estado” – v. MANUEL DA COSTA ANDRADE, *Contributo para o conceito de contra-ordenação (A experiência alemã)*, pp.87-88 – no domínio da *administração* dos impostos, *maxime*, através da previsão de diversos deveres acessórios de declaração, de pagamento de impostos, de registo, de contabilização, de forma, etc. E, por seu lado, mediante a previsão de penas criminais, intenciona-se defender os valores éticos de natureza tributária pré-existent na comunidade política cuja protecção não possa ser alcançada através de outros meios jurídicos menos onerosos. Pode, pois, suceder que o contribuinte tenha, por exemplo, falsificado um elemento da sua escrita sem que isso determine, imediatamente, o recurso aos métodos indirectos, na medida em que, apesar do vício, pode não ser impossível quantificar, directamente, a matéria tributável, podendo, no entanto, existir procedimento criminal; ou, numa situação distinta, a avaliação indirecta pode ser determinada por um motivo de força maior sem que o contribuinte fique exposto a qualquer reacção punitiva da ordem jurídica.

Sobre as sanções decorrentes da avaliação indirecta, remete-se para JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação presuntiva do rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, pp. 215-216.



os pressupostos de facto concretos que integram as várias situações abstratamente previstas no artigo 87.º da Lei Geral Tributária, que legitimam a mobilização dos métodos indiretos de determinação da matéria tributável, ao qual se refere artigo 74.º, n.º 3, da mesma Lei Geral Tributária<sup>707</sup>. Tal exigência decorreria, de resto, também, do princípio da legalidade administrativa: para poder agir, a administração carece de estar habilitada, legalmente, e essa habilitação só pode ser atribuída por uma norma de direito positivo, carecendo, ela, de provar os pressupostos da sua concreta existência. Não obstante, e ao contrário do que haveria de entender-se quando perspectivadas como normas administrativas, os princípios da legalidade tributária, da tipicidade e da segurança jurídica não tolerariam, sob pena de perderem a sua função constitucional de garantia, a admissibilidade de normas que conferissem uma autorização geral de utilização dos métodos indiretos, porquanto tratando-se de normas impositoras de obrigações de imposto que restringem o âmbito de proteção constitucional reconhecido ao direito de propriedade e ao rendimento, a habilitação formulada em termos genéricos ofenderia, manifestamente, os princípios da segurança jurídica e da proporcionalidade, conflituando com a salvaguarda constitucional conferida a este direito, ofendendo o artigo 18.º, n.º 2, da Constituição. Por outro lado, muito embora tendo, também, uma “função administrativa”, não podem, também, essas normas serem entendidas como conferindo quaisquer poderes discricionários à administração, relativamente às situações em que a mesma se tem por habilitada a exercer os seus poderes de determinação indireta da matéria tributável. Uma leitura constitucionalmente adequada dos princípios da legalidade tributária de reserva de lei formal, da tipicidade, da determinabilidade, da segurança

---

<sup>707</sup> A referência à existência de um “ônus”, em matérias subtraídas à disponibilidade das partes, não está de par com a razão de ser histórica do instituto que surge como um meio de imputar o resultado advindo da incerteza probatória verificada a quem é titular do direito disponível e o pode alegar. Nos domínios em que vigora o princípio da legalidade administrativa, sob qualquer das suas dimensões, a administração está sempre vinculada a fundamentar a legalidade da sua atividade e do seu resultado. Nesta medida, o ônus de prova apenas tem sentido, neste campo, enquanto instrumento de sancionamento do administrado, em caso de incerteza probatória, pela sua falta de colaboração com a administração para o esclarecimento das situações tributárias em relação a cujo conhecimento está melhor colocado. Neste sentido, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação presuntiva do rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*, pp.194-195.

jurídica, da capacidade contributiva e da igualdade exige que o legislador parlamentar enuncie, expressamente, em geral e em abstrato, todas as situações fáctico-jurídicas que permitem a mobilização dos métodos indirectos de determinação da matéria tributável, no que goza de alguma liberdade normativo-constitutiva, dentro dos parâmetros da Constituição Fiscal.

A relação entre estes dois modelos funcionais de determinação da matéria tributável encontra-se, legalmente, configurada de acordo com um princípio de subsidiariedade que pode ser visto numa dupla aceção. Por um lado, a avaliação indirecta só poderá realizar-se quando não for possível o recurso à avaliação directa; por outro lado, mesmo quando não seja possível quantificar directamente o rendimento, ainda assim, devem ser tidas em conta, sempre que possível, as regras da avaliação directa. Nesses termos, a possibilidade de mobilização, por banda da administração tributária, de métodos indirectos para proceder à fixação da matéria tributável ainda está, a montante, dependente de um juízo administrativo que carece de devida fundamentação quanto à inviabilidade da avaliação directa que externe os pressupostos de competência legalmente estabelecidos para que a administração possa agir, pelo que, nesta medida, a via indirecta não estará aberta *ab initio*<sup>708</sup>; e é, a jusante, determinada pelo facto de que não se podem deixar de valorar, para a fixação do *quantum* sujeito a imposto, todos os elementos “de prova directa” cuja credibilidade não mereça reservas e que sejam aptos a contribuir para revelar a capacidade contributiva do sujeito passivo. Ou seja, quando a base tributável é encontrada mediante a concorrência de diferentes elementos de prova, não se deve deixar de reconhecer primazia aos critérios directos [credíveis] no caso de manifesta oposição destes com o que resulte da consideração de “realidades” meramente presumidas ou construídas indiciariamente, sob pena de, em caso contrário, não se relevar na devida conta a gravidade e a

---

<sup>708</sup> Como referem SÁNCHEZ PINO e MALVÁREZ PASCUAL, *La Estimación Indirecta en el Ambito de la Gestión Tributária*, p. 33, “só depois de um trabalho de avaliação inquisitiva se poderá determinar se existem - ou não - dados reais [que permitam apurar directamente, *id est*, sem recorrer ao meios probatórios indirectos, a matéria tributável]”; e daí que sejam configuráveis hipóteses onde “a administração se encontre habilitada para avaliar indirectamente a matéria tributável por via indirecta, mas que no decurso do procedimento se recolham dados suficientes que permitam a determinação da matéria colectável por via directa”.

extensão da violação por parte do contribuinte das obrigações que lhe são legalmente impostas. Basta, quanto a este ponto, atentar na diversidade de situações possíveis: desde a falta total de elementos de contabilidade até a uma irregularidade na organização ou execução dos livros vai uma distância que é feita de elementos que não podem deixar de ser directamente valorados pela administração tributária<sup>709</sup>.

## 2.2. A diferente estrutura das avaliações indiretas

Percorrendo o catálogo dos métodos de avaliação indireta tipificados no artigo 87.º da Lei Geral Tributária, e após reflexão sobre a evolução normativa do preceito<sup>710</sup>, verifica-se a existência de algumas incoerências sistemáticas e, bem assim, a presença de diferentes *intencionalidades* e, conseqüentemente, de diversificadas formas de as concretizar, o que torna necessário uma reflexão preliminar que considere a diferenciada estrutura das diversas hipóteses de avaliação indireta e os seus principais traços caracterizadores em função do regime normativo implementado na Lei Geral Tributária. Trata-se de uma reflexão que, para a economia da dissertação, não se reveste, apenas, de interesse teórico, porquanto a operacionalidade da definição consensual, por acordo, da matéria tributável fixada por métodos indiretos está dependente da consideração dessa dimensão estrutural.

---

<sup>709</sup> J.L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária. Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, pp. 411 ss. dá conta da diferença entre os casos onde não existe qualquer registo contabilístico e aqueles onde já existem elementos contabilísticos susceptíveis de influírem na fixação da matéria tributável, pelo que a própria avaliação indireta não pode deixar de enquadrar-se sob uma geometria variável onde os poderes inquisitórios são exercidos dentro de uma moldura mais ou menos ampla consoante a participação dos sujeitos passivos.

<sup>710</sup> Para o que a obra de JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação presuntiva do rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, 2010, presta um inestimável contributo dogmático.

Nesses termos, será, num primeiro momento considerado o âmbito do regime simplificado, e, sucessivamente, proceder-se-á a um agrupamento das diversas hipóteses de aplicação dos métodos indiretos tendo em vista o seu *modus operandi* e a sua teleologia justificadora<sup>711</sup>.

### 2.1.1. A exclusão do regime simplificado e a sua complexificação

O regime simplificado surge, na Lei Geral Tributária, impropriamente mencionado como um procedimento de avaliação indirecta da matéria tributável. Com efeito, no regime simplificado aquilo que se assume como rendimento tributável não é o resultado da consideração dos elementos conformadores da matéria tributável que são espelhados, com maior ou menor certeza, nos resultados da avaliação directa ou indirecta, mas uma magnitude distinta que é construída pelo legislador com base em critérios de normalidade ou num juízo de valoração, pelo que e tendo a *Ley General Tributaria* espanhola, como modelo, devia ter o legislador distinguido entre “avaliação directa”, “avaliação indirecta” e “avaliação objetiva”, em termos idênticos aos que constam desta legislação comparada<sup>712</sup>.

Na verdade, trata-se, no regime simplificado, de um modelo de tributação que pouco partilha do “espírito” de uma verdadeira avaliação indirecta. Em primeiro lugar, por estar em causa

---

<sup>711</sup> Nesta parte, adianta-se, mantêm-se, no essencial as reflexões já antecipadas em JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES, *Critérios normativos de predeterminação da matéria tributável – Os novos caminhos abertos pela [pré-]suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, 2003.

<sup>712</sup> Com efeito, o artigo 50.º, n.º 2, da “*Ley General Tributaria*”, refere que “la base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos: a) Estimación directa; b) Estimación objetiva; c) Estimación indirecta”; e o n.º 3 do mesmo artigo esclarece que “[l]as bases imponibles se determinarán con carácter general a través del método de estimación directa. No obstante, la ley podrá establecer los supuestos en que sea de aplicación el método de estimación objetiva, que tendrá, en todo caso, carácter voluntario para los obligados tributarios”. Sobre a “estimación objetiva”, cf. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de derecho financiero español*, p. 500, F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y tributario*, pp. 164-165 e SÁNCHEZ PINO, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, p. 282. Entre nós, sobre a “avaliação objetiva”, v., por todos, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação presuntiva do rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, pp. 320 e ss..

um regime cuja opção depende da autonomia da vontade do contribuinte, não sendo a administração “competente” para promover a sua aplicação. Nessa medida, e em segundo lugar, não se trata de um regime de natureza excepcional ou subsidiária, com o sentido que a Lei Geral Tributária empresta à avaliação indireta. Por fim, o próprio legislador considera os regimes simplificados como uma forma de *colaboração* entre a administração tributária e o contribuinte, considerando “a limitação das obrigações acessórias” que esse modelo de tributação propicia.

Perante esta realidade, o regime simplificado não constitui, nem no plano funcional, nem no plano teleonomológico, nem, por fim, no plano axiológico, qualquer relação de contacto com os regimes de avaliação indireta.

Ainda assim, justifica-se uma reflexão sobre algumas das suas características, cuja apreciação pode ter-se por conveniente no desenvolvimento das matérias jurídicas aqui equacionadas.

Numa primeira observação, realça-se a consideração do regime simplificado como exemplo de colaboração entre a administração fiscal e os contribuintes, equacionado pela lei, tendo em consideração a limitação das obrigações acessórias que resultam da aplicação desse regime [artigo 59.º, n.º 3, alínea *h*), da Lei Geral Tributária]. Essa relação de “colaboração”, pode, contudo, ser apresentada de forma inversa, porquanto, com o funcionamento do sistema de tributação simplificada é a administração que fica desonerada de comprovar a veracidade das declarações, relativamente à componente negativa da matéria tributável, pelo que, nessa perspectiva, pode configurar-se a existência de uma dimensão *win-win* entre os sujeitos da relação jurídica tributária.

Como resulta da lei, o âmbito de aplicação do regime simplificado encontra-se recortado em função de critérios que assentam, essencialmente, no rendimento ilíquido dos sujeitos passivos, podendo afirmar-se, numa globalização, que o regime tem como destinatários-alvo os contribuintes que desenvolvem uma actividade de pequena-média dimensão. Estão, assim, em causa sujeitos relativamente aos quais a imposição de todo um complexo arsenal de deveres acessórios, dentre os quais assumem particular relevo os de natureza escritural-contabilística,

pode considerar-se demasiado gravoso e onerante para quem auferir rendimentos de baixo-médio nível, implicando uma elevada “*pressão fiscal indirecta*” que, geralmente, acarreta fenómenos de evasão e fraude fiscais<sup>713</sup>. Desta forma, conduzindo o regime simplificado a uma matéria tributável construída com recurso a “coeficientes” aplicados ao valor ilíquido dos rendimentos declarados – correspondendo, assim, a uma “*forfetização*” dos custos originados pela atividade que propicia um determinado rendimento, o que, na prática, significa que a matéria tributável é conformada por uma parametrização dos custos, independente da sua efectiva existência –, faz todo o sentido o aligeiramento das obrigações formais<sup>714</sup>. Não se trata, note-se, de estabelecer um limite à

---

<sup>713</sup> Na verdade, as “cifras negras” da evasão fiscal dos rendimentos obtidos por contribuintes de *modesta* dimensão constituem um problema emergente que reclama uma resposta eficiente por parte da *máquina* fiscal, seja ao nível da regulamentação legal, seja ao nível da concreta administração dos procedimentos tributários. É claro que o fenómeno não constitui expressão de uma verdade axiomática, categoricamente inferida da natureza das coisas. Todavia, a verdade é que a relação quase causal entre a evasão fiscal e o exercício de uma actividade empresarial-profissional de pequenas dimensões tem sido comumente denunciada pela doutrina jurídico-fiscal com base em estudos e estatísticas denunciadores da enormidade do grau de fuga ao pagamento do imposto devido. As causas determinantes do elevado grau de evasão fiscal nessa categoria de contribuintes prendem-se, sobretudo, com a impossibilidade material de controlar, adequadamente, as declarações tributárias de um número suficientemente representativo de contribuintes, o que, por um lado, resulta da extrema variedade e multiplicidade de situações relevantes do ponto de vista fiscal e, por outro, da limitada capacidade inspectiva da administração fiscal associada aos elevados custos que estão acoplados à actividade de controlo, cuja essencialidade se faz sentir com particular acuidade num universo de pequenas e médias empresas que, como referia TEIXEIRA RIBEIRO, *A reforma fiscal*, p. 89, quase nunca têm os seus elementos contabilísticos devidamente organizados.

Cf., sobre o problema, v. J.J. FERREIRO LAPATZA, *Curso de derecho financiero español*, pp. 499-500, ANÍBAL ALMEIDA, *Sobre as “Colectas Mínimas” do Orçamento para 97*, pp. 405 e ss., JOSÉ CASALTA NABAIS, *Algumas reflexões sobre a recente reforma fiscal*, pp. 10 e ss., MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, pp. 328 e ss., LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettaria*, pp. 70 e ss., TEIXEIRA RIBEIRO, *A reforma fiscal*, pp. 16 e ss.

<sup>714</sup> Cfr., entre outros, A. TRAMONTANA, *Semplificazione nel sistema tributario e riforma dell'amministrazione finanziaria* 1266s., e JOSÉ XAVIER DE BASTO, *O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*, p. 15 afirma, de forma esclarecedora, que “no fundo, o que esses regimes fazem é trocar um aligeiramento substancial das obrigações acessórias dos sujeitos passivos por um menor peso relativo das suas declarações e registos na avaliação dos rendimentos que servem de base à tributação”. Também LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettaria*, p. 53, dá conta de que “diminuindo a dimensão da actividade, atenuam-se as exigências informativas e demonstrativas de que a contabilidade fornece uma primeira resposta” e permite-se reduzir o cumprimento de obrigações “burocráticas e de pouca utilidade”.

relevância dos custos realmente dispendidos, nem de limitar, qualitativamente, os gastos susceptíveis de relevarem como tal, mas apenas de fixar, invariavelmente, a componente negativa do rendimento tributável, o que, em bom rigor, corresponde mais à definição de um elemento constitutivo da própria base tributável do que a um aspecto de mera relevância ao nível do procedimento para a determinar. Há, pois, uma in(ter)ferente causalidade entre a densidade dos deveres formais, nomeadamente quanto aos de índole contabilística, e o relevo que, na conformação da matéria colectável, é dado ao material informativo que o contribuinte traz ao conhecimento da administração fiscal, pelo que o regime simplificado conduz, na prática, à possibilidade de poder prescindir-se, dentro de certos limites, da manutenção de um conjunto apertado de obrigações acessórias a cargo do sujeito passivo, na estrita medida em que o escopo básico associado a tais imposições é o de fornecer à administração grande parte dos dados relevantes para o procedimento de avaliação da matéria tributável que, com a aplicação deste regime, passam a ser parametrizados normativamente.

No entanto, com as recentes alterações promovidas no âmbito do regime simplificado, assistiu-se a uma “complexificação” do regime simplificado, na medida em que a dedução ao rendimento que decorre da aplicação dos coeficientes previstos nas alíneas *b)* e *c)* do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS, está, agora, parcialmente condicionada à *verificação de despesas e encargos efetivamente suportados*, acrescendo ao rendimento tributável apurado nos termos dos números anteriores a diferença positiva entre 15% dos rendimentos brutos das prestações de serviços previstas naquelas alíneas e o somatório das importâncias previstas nas diversas alíneas do n.º 13, desse artigo 31.º.

Essa alteração afigura-se discutível. Por um lado, sendo a mesma justificada por uma intencionalidade de aproximar o rendimento simplificado do rendimento real, pode concluir-se que o legislador revela um propósito que merece acolhimento e que terá subjacente um juízo de afetação das capacidades administrativas para sindicar a realização desses gastos efetivamente suportados *na esfera do exercício* da atividade. Neste caso, poderá, então, questionar-se a existência do limite superior da valoração quantitativa dos gastos continuar a ser definida pelo

coeficiente, o que, no limite, terminaria com o regime simplificado. Por outro lado, a concretização dos *gastos e custos efetivamente suportados*, dentro do regime que está definido legalmente, acaba por criar uma diferenciação em face dos diferentes sujeitos abrangidos pelo regime, uma vez que o mesmo acaba, na prática, por não afetar os titulares de mais baixos rendimentos, por aplicação do disposto na alínea a) do n.º 13 do artigo 31.º, do Código do IRS. Como escrevemos em *Critérios normativos de predeterminação da matéria tributável – Os novos caminhos abertos pela [pré-]suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, o legislador podia estabelecer, dentro do próprio regime simplificado, diferenciações com base na dimensão dos sujeitos passivos, “criando um sistema de tributação simplificada com deveres acessórios de densidade variável em função do relevo que, eventualmente, pode ser atribuído a esses elementos”<sup>715</sup>. O desenvolvimento das plataformas tecnológicas permitiu essa possibilidade, ainda que, em abstrato, possa onerar os serviços da administração, nos termos expostos.

Em todo o caso, o regime simplificado obedece a uma necessidade prática do sistema tributário e a sua perceção como exemplo de “colaboração” entre a administração e os contribuintes deve ser concebida no plano da simplificação do cumprimento de deveres acessórios, e, no plano administrativo, na simplificação da atividade inspetiva realizada pela administração fiscal. Nessa ótica, pode parecer um paradoxo, na medida em que se entende por colaboração a ausência dela. Contudo, uma vez que o regime simplificado acaba por evitar litígios, confrontos e controvérsias, contribuindo, dessa maneira, para um ambiente fiscal mais pacificado, não se duvida que o mesmo cumpra uma função positiva na configuração do sistema fiscal, face

---

<sup>715</sup> Solução que logo nessa altura não era inédita, porquanto, no ordenamento jurídico italiano e só no âmbito dos “pequenos-médios” contribuintes, já se efetuava uma distinção entre três categorias, v., LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettaria*, p. 53, n.º 115: “l'ordinamento individua tre categorie di contribuenti: quelli di minore dimensioni, quelli di dimensione inferiori a queste ed infine quelli di dimensioni minime (...). I soggetti che rientrano in una di queste tre categorie, a meno che preferiscano optare per il regime ordinario, godono di semplificazioni contabili che tendono ad ampliarsi quanto più diminuiscono le dimensioni dell'attività”.



à realidade da administração, sendo, igualmente, legitimado pelo *princípio da praticabilidade*, como salienta *Saldanha Sanches* ao tratar da “*legitimação possível do regime simplificado*”<sup>716</sup>.

Numa segunda observação, pretende-se evidenciar o carácter voluntário que *subjaz* à efetiva aplicação do regime, encontrando-se o mesmo, pela sua natureza opcional ou facultativa<sup>717</sup>, depende da *vontade* do respetivo sujeito passivo.

Com efeito, os sujeitos passivos pessoas singulares que sejam abrangidas pelo regime simplificado podem optar pelo regime da contabilidade; ao passo que os sujeitos passivos pessoas coletivas podem optar pelo regime simplificado, verificados os pressupostos legais, sendo que esta faculdade de opção pelo regime analítico de determinação da matéria tributável assume um relevo não despidendo enquanto instrumento de salvaguarda da tributação assente em critérios reveladores de uma capacidade contributiva real e efectiva<sup>718</sup>.

---

<sup>716</sup> V. J. L. SALDANHA SANCHES, *Conceito de rendimento no IRS*, pp.50-51.

<sup>717</sup> Cf. RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, pp. 94-95, fala em “*opcionalidade*” do regime para traduzir essa ideia.

<sup>718</sup> Cf. LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfaitaire*, p. 479. Cumpre notar que a possibilidade de o contribuinte sujeito a um sistema de tributação simplificada poder optar pela tributação segundo o seu rendimento real foi assaz discutida na Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal que não logrou obter um consenso quanto à [não] automaticidade de tal solução. Assim, pode ler-se na 8ª recomendação – v. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório da Comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal*, p. 355 – , efectuada a propósito das possibilidades de alargamento dos métodos indirectos, que “a maioria da Comissão entende que a via do combate à fraude e evasão fiscais não exige o abandono do princípio da tributação do rendimento real e a adopção automática de métodos indirectos de determinação da matéria tributável. Considera, no entanto, que tendo em conta, designadamente, o enquadramento constitucional da tributação das empresas e o princípio da equidade, a preverem-se estes métodos indirectos, todos os contribuintes por eles potencialmente abrangidos deverão ter a possibilidade de optar por uma tributação pelo rendimento real, sujeitando-se às obrigações contabilísticas e de escrituração correspondentes. Os restantes membros da Comissão entendem que, sobretudo por razões de equidade e de eficácia administrativa no combate à evasão e fraude fiscais, será necessário introduzir métodos indirectos de determinação da matéria tributável de aplicação automática, elaborados com base num conjunto de indicadores essencialmente objectivos (...) os contribuintes a quem fosse aplicado o regime dos métodos indirectos, ficariam, porém, com a possibilidade de solicitar à administração fiscal a passagem para o regime de tributação do rendimento declarado, invocando a inadequação dos métodos indirectos à sua situação específica, nomeadamente, em virtude da irregularidade do nível de rendimentos”.

Como escreve *Saldanha Sanches*, “[t]emos deste modo uma daquelas situações em que a lei atribui relevância à vontade do contribuinte e em que este pode optar pelo regime que considera mais favorável”, o que configura o regime simplificado como um autêntico “regime de escolha fiscal”<sup>719</sup>. Trata-se de um caso de manifesta relevância da autonomia da vontade em sede de determinação da matéria tributável, e, ainda que não possa configurar-se como uma situação em que existe um acordo, nem um contrato<sup>720</sup>, com a administração, sempre se desvela aí uma abertura para a “consideração da vontade das partes nas obrigações tributárias” e para uma reconfiguração de velhos dogmas, na esteira de *Ramallo*<sup>721</sup>. E, quanto a esse aspecto, pode acompanhar-se a posição de *Manzoni* que, em face da similar regulamentação transalpina, categoriza a “liberdade de escolha entre os regimes” como um autêntico *direito potestativo de natureza pública (de índole facultativa)*<sup>722</sup>. Estamos, assim, perante uma verdadeira *manifestação*

---

<sup>719</sup> V. J. L. SALDANHA SANCHES, *Conceito de rendimento no IRS*, p. 48, refere que esse regime de escolha “poderá conduzir a situações de tributação contrárias ao regime de tributação segundo a capacidade contributiva”, realidade que, atualmente, se encontra parcialmente mitigada, como se concretizou, pela dependência de custos efetivamente suportados no âmbito de relevância dos coeficientes legais.

<sup>720</sup> Note-se que J. L. SALDANHA SANCHES, *Conceito de rendimento no IRS*, pp. 49-50, reflete que “a aceitação do regime simplificado surge na lei como uma opção do contribuinte, mediante a celebração de uma espécie de contrato fiscal, há que atender aos efeitos que tal aceitação poderá ter para o contribuinte: aceitando um regime que, sem multiplicar os problemas da praticabilidade administrativa crie algum equilíbrio entre as duas partes”. Se bem se leem as palavras de *Saldanha Sanches*, o regime simplificado não terá uma natureza técnica e especificamente contratual, devendo considerar-se que a utilização do termo ocorre num contexto mais descritivo do que técnico-jurídico. Fazendo interpretação diferente, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação presuntiva do rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*, p. 334.

<sup>721</sup> Acolhendo aqui o título do artigo de JUAN RAMALLO MASSANET, *La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias*, pp. 79 e ss., onde se procede a uma revisão dos paradigmas clássicos da legalidade e do carácter *ex lege* da obrigação tributária, distinguindo diferentes momentos de relevância da vontade das partes: na fase normativa, entre a norma e a realização do facto tributário, entre o facto tributário e a exigibilidade, entre a exibibilidade de o momento de pagamento voluntário e, por fim, após esse momento. No caso, a relevância da vontade ocorre naquele momento situado entre a norma e a realização do facto tributário. Sobre a eficácia da vontade das partes à luz do princípio da reserva de lei, v., ainda, MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ, *Principio de reserva de ley y técnicas convencionales em el ámbito tributario*, pp. 14 e ss.

<sup>722</sup> Cf. I. MANZONI, *La dichiarazione dei redditi. Natura e funzione. Posibilita di integrazioni e rettifiche*, p. 617 e ss. *apud* LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione*

*de vontade dispositiva em matéria de direito público, determinante* do regime de apuramento da matéria tributável, que, uma vez verificados os respectivos pressupostos de que depende a possibilidade de opção, se impõe de forma peremptória e insindicável<sup>723</sup>.

Em todo o caso, e num plano mais descritivo do que técnico, sempre se afirma que a possibilidade de escolha do contribuinte, dificilmente, poderá deixar de ser vista enquanto um modo de entrar em acordo com o Estado-administração sobre o âmbito em que o seu direito fundamental de propriedade pode ser afetado pela via do dever constitucional de pagar impostos.

### 2.1.2. As avaliações indirectas da matéria tributável

Os diferentes pressupostos de que a lei faz depender a mobilização administrativa dos métodos indirectos, bem como os díspares critérios norteadores do procedimento de avaliação, consubstanciam uma relativamente heterogénea panóplia de meios indirectos de diferenciada fundamentação, pelo que, perante a realidade normativa, considera-se adequado empreender uma distinção ponderada à luz da teleologia e da configuração funcional retratadas na regulamentação díspar efectuada pelo legislador.

Dessa forma, e refletindo, especificamente, a problemática subjacente aos métodos indirectos de avaliação da matéria tributável, pode distinguir-se entre métodos indirectos *stricto sensu*, que constituem todo aquele conjunto de métodos mobilizados pela administração tributária em virtude de ser impossível operar uma quantificação directa e exacta da matéria tributável e

---

*sistemática dell'imposizione su basi forfaitaire*, p. 484, que, na linha do autor citado, fala também na existência de "un diritto potestativo a contenuto discrezionale".

<sup>723</sup> Por outro lado, é de notar, ainda, que a ideia de valorização da autonomia da vontade do contribuinte sobre o regime da sua tributação, nos casos em que se verifiquem os pressupostos de admissibilidade ou de manutenção do regime simplificado de tributação, alcança, hoje, maior aceitação vincúlística, na medida em que, conquanto sempre sujeito à definição legal do *quando* para poder manifestar a sua vontade, a opção do contribuinte pelo regime não está hoje sujeita a qualquer prazo.

que, por isso, se encontram numa relação de estrita subsidiariedade relativamente aos métodos diretos, e métodos indiretos *lato sensu*, ou métodos indiretos *essencialmente controladores*, que não estão dependentes da impossibilidade de determinar, diretamente, a matéria tributável, mas que tendem a operar um controlo normativo da declaração do contribuinte através de presunções, indícios ou indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica, manifestações de fortuna ou acréscimos patrimoniais, que, não deixando de ser métodos indiretos quanto ao seu regime, o seu pressuposto assenta numa *ratio*, essencialmente, verificadora da situação fiscal do sujeito passivo justificada por preocupações relacionadas com a fraude e a evasão fiscais, a partir de um dados ou elementos de “[a]normalidade”.

Neste segundo caso, a marca de contraste destas hipóteses de avaliação administrativa reside, em parte, na sua imanente teleologia, que passa por potenciar um “controlo” material dos rendimentos declarados como forma de obstar à proliferação de situações de fraude e evasão fiscais que escapam à teia da fiscalização administrativa sucessiva em face da manifesta ineficiência da máquina tributária, alargando-se as possibilidades de tributação indireta na expectativa de, por um lado, suprir as crónicas dificuldades com que se debate a administração fiscal e, por outro, permitir um mais eficiente sistema de detecção de situações anómalas exponencialmente indicadoras ou reveladoras de evasão fiscal. Na prática, significa reconhecer que estes métodos indiretos acabam por estender, ou antecipar, a função verificadora-fiscalizadora da administração, para montante, à determinação da matéria colectável, nos casos onde se suspeita, tendo em conta determinados padrões de normalidade, que o rendimento declarado pelo sujeito passivo não corresponde ao rendimento real, daí resultando a instituição de um tal controlo da veracidade material dos dados apresentados pelos contribuintes que poderá conduzir à avaliação administrativa dos rendimentos sujeitos a tributação quando não sejam apresentadas razões que justifiquem os concretos resultados tributáveis declarados. Com efeito, atentando nos pressupostos desta avaliação indireta, torna-se possível verificar que a sujeição do contribuinte à determinação indiciária sua matéria tributável está, intrinsecamente, relacionada com os resultados tributáveis apresentados ou com a existência de um desvio ao *il quod*

*plerumque accidit*, independentemente da existência de um vício formal que afecte a credibilidade da escrita do sujeito passivo. São, portanto, os rendimentos [não] declarados que, em face do desvio perante certos padrões estabelecidos pelo legislador, acabam por determinar a mobilização destes métodos indirectos.

A construção legislativa parte, assim, de critérios estabelecidos *ex ante* que permitem a referência a um determinado rendimento elaborado normativamente, seja através dos indicadores objectivos de actividade, seja através da tabela que associa um rendimento padronizado a certas manifestações de fortuna, seja ainda a partir de sinais desveladores de rendimentos não tributados, com o qual se confrontam os valores declarados pelo contribuinte, estando a avaliação indirecta dependente da verificação da existência de um desvio significativo que, do ponto de vista legal, determine a procedência dos métodos indirectos sempre que não sejam apresentadas razões que permitam justificar os resultados apresentados. Nesta medida, pode afirmar-se que acaba por ser a “anormalidade” dos rendimentos declarados pelos contribuintes, desvelada pelos critérios legais, e que carece de uma justificação atestadora da veracidade material dos dados apresentados, o que verdadeiramente caracteriza esta avaliação indirecta<sup>724</sup>.

Num outro prisma, no caso de impossibilidade de comprovação directa e exata da matéria tributável do sujeito passivo, verifica-se uma “anormalidade”, a *jusante*, que se apura na patologia do procedimento de inspeção; nos restantes casos, verifica-se uma “anormalidade”, a *“montante”*, que despoleta o procedimento de avaliação indirecta<sup>725</sup>.

---

<sup>724</sup> No mesmo sentido, v. JOSÉ XAVIER DE BASTO, *O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*, pp. 17-18. Para o Autor, esta avaliação indirecta tem na sua base um “desvio à normalidade e não uma impossibilidade de quantificação” já que “não é normal que os resultados das empresas se afastem tanto e durante tanto tempo dos indicadores objectivos de base técnico-científica, como não é normal que quem disponha das referidas manifestações de fortuna aufera rendimento tão desproporcionadamente baixo, como não é normal ainda, salvo no início da actividade, que os resultados tributáveis sejam nulos ou negativos durante três anos consecutivos...”.

<sup>725</sup> V. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, pp. 739-740: “sintetizando, a diferença entre a aplicação de métodos indirectos por ‘impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exata dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável’ (art. 87.º alínea b) da LEI GERAL TRIBUTÁRIA) e a aplicação de tais métodos

### 2.3. As normas habilitantes na sua estrutura interna

Considerando a estrutura interna das normas atributivas de competência para o exercício da avaliação indireta, pode constatar-se que os pressupostos da sua mobilização se encontram, diferenciadamente, construídos quanto à sua densidade normativa, refletindo, também nesta sede, a diferenciação entre as diferentes modalidades operativas da avaliação indireta. Deste modo, considera-se conveniente proceder à uma análise casuística desses pressupostos habilitantes.

#### 2.3.1. O artigo 87.º, n.º 1, alínea b), da Lei Geral Tributária

O artigo 87.º, n.º 1, alínea b), da Lei Geral Tributária, constitui, por excelência, o exemplo dos métodos de avaliação indireta em sentido estrito, *principaliter*, no âmbito de um sistema fiscal que pretenda a tributação de rendimentos efetivos, deixando para os sujeitos passivos o cumprimento de obrigações acessórias, primordialmente, direcionadas ao apuramento da extensão real da obrigação fiscal. Trata-se, assim, de um instrumento imprescindível de realização de justiça tributária que acompanhou a reforma da tributação do rendimento, passando, posteriormente para a Lei Geral Tributária. Simultaneamente, constitui um foco de litígio permanente entre os contribuintes e administração, não obstante a previsão de um procedimento de revisão destinado a obter uma consensualização sobre a verificação dos pressupostos e a quantificação da matéria tributável.

---

nos casos das alíneas c), d), e) e f), é que enquanto no primeiro caso está em causa a violação dos deveres de contabilidade, nos outros casos há indicadores previstos na lei que desencadeiam a suspeita de alteração ou ocultação de factos tributários, não devidamente apresentados ou justificados na declaração, cabendo ao sujeito passivo provar a correspondência entre os factos declarados e os que correspondem à realidade”.

Na parte relativa aos pressupostos, que agora se analisa, não será indiferente ao referido *status* relacional o facto de a norma se encontrar redigida com um grau considerável de plasticidade, como se observa considerando a indeterminação inerente às expressões “impossibilidade de comprovação”, “impossibilidade de quantificação direta e exata”, “elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto”, que podem reportar-se a um leque muito variado, impreciso e vago de situações de facto e de direito.

Para ultrapassar essa dificuldade, o legislador estabeleceu um preceito legal coputativo, a disposição constante do artigo 88.º, da Lei Geral Tributária, densificando os referidos conceitos através de uma exposição de situações de facto que podem determinar a aplicação deste método “quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável” através do recurso à avaliação indireta.

No entanto, importa mencionar que não existe nenhum automatismo jurídico entre o resultado do juízo probatório quanto à verificação, em concreto, dos pressupostos de facto e a sua correspondência aos pressupostos abstratamente previstos na norma de habilitação, no sentido de se mostrar demonstrada a impossibilidade de determinação direta da matéria tributável, impondo-se, sempre, a realização de um juízo concreto de prognose ponderativa neste sentido<sup>726</sup>.

Deste modo, na sua alínea a), o artigo 88.º, da Lei Geral Tributária, considera como podendo integrar aquela hipótese normativa, a “inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade, declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais”. Como é fácil constatar, estes conceitos, ainda que correspondam, no plano legislativo a uma última densificação feita, de forma geral e abstrata, da norma de habilitação, não expressam critérios, certos ou unívocos, de aplicação da norma competencial em causa<sup>727</sup>.

---

<sup>726</sup> Encontram-se na jurisprudência dos tribunais superiores, bons exemplos dessa proposição: v. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, tirado no processo 00285/08, de 14 de abril de 2016,

<sup>727</sup> No limite, pode entender-se que o preceito não define o que deva entender-se por “inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração”; a que “elementos de contabilidade” se refere; a que “declaração” se reporta; quais “são as faltas ou atrasos de escrituração dos livros e registos que estão em causa”;

Relativamente aos critérios normativos previstos nas alíneas *b)* e *c)* do n.º 1 do artigo 87.º, da Lei Geral Tributária, importa notar que o conceito indeterminado de “impossibilidade” deve ser entendido, no seu sentido prático-normativo, como falta de suscetibilidade racional de, objetivamente, se poder determinar, com base em fundamentos formais (contabilidade, declarações, registos, etc.), os elementos materiais indispensáveis à correta determinação da

---

quais as “irregularidades na organização da escrituração dos livros e registos” quando não supridas no prazo legal que preenchem o respetivo pressuposto de direito.

Deste modo, a compreensão destes conceitos indeterminados só pode ser alcançada em face do que está disposto sobre a matéria na respetiva sede, a título de obrigações acessórias nominadas ou inominadas, nos respetivos códigos ou nas leis tributárias reguladoras do concreto tipo de imposto ou, ainda, no Regime Geral das Infrações Tributárias. Por exemplo, às obrigações contabilísticas em sede do IRS a que se referem os artigos 116.º a 118.º, do Código do IRS. Já em sede de IRC, essas obrigações constam dos artigos 117.º a 132.º do Código do IRC. Em matéria de imposto de selo, regem os artigos 53.º e 54.º, do Código do IS. No domínio do IVA, dispõem sobre a matéria os artigos 44.º e ss., do Código IVA, etc., etc. Importa referir, porém, neste domínio, que, de acordo com o disposto nos artigos 39.º, n.º 2, do Código do IRS e 57.º, n.º 2, do Código do IRC, “o atraso na execução dos livros e registos contabilísticos, bem como a sua não exibição imediata”, a que se refere o artigo 88.º da Lei Geral Tributária, só dá lugar à aplicação de métodos indiretos após o decurso do prazo fixado pela administração ao contribuinte para a sua regularização ou apresentação sem que se mostre cumprida a obrigação, sendo que este prazo não deve ser inferior a 5 nem superior a 30 dias e não prejudica a aplicação da sanção que corresponder à infração eventualmente praticada. Como é evidente, a omissão desta notificação ao contribuinte constitui uma preterição de formalidade substancial tributária. Contendendo, porém, tal ilegalidade com a definição legal dos pressupostos que autorizam legalmente, no caso, o recurso aos métodos indiretos da matéria tributável (“atraso na execução dos livros e registos contabilísticos, bem como a sua não exibição imediata”), esse fundamento tem de ser previamente alegado, em sede de pedido de revisão da matéria tributável por métodos indiretos, para poder ser alegada no processo de impugnação judicial, deduzido contra o subsequente ato de liquidação, caso não exista acordo naquele procedimento, nos termos dos artigos 117.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e 86.º, n.º 5, da LEI GERAL TRIBUTÁRIA, quando se pretendam discutir esses pressupostos de determinação da matéria tributável e a quantificação.

Neste campo, é de registar, por outro lado, ainda, que a contabilidade deve ser escriturada e organizada segundo as regras de normalização contabilística, atualmente constantes do Sistema de Normalização Contabilística (que substituiu o Plano Nacional de Contabilidade aprovado pelo Decreto-Lei 410/89, de 21 de novembro, sucessivamente alterado), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, e alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho.

No que respeita às declarações, o preceito tem em vista, apenas, as obrigações cuja apresentação à administração tributária está prevista nos mesmos códigos e leis tributárias, bem como o fornecimento das informações nelas implicado, como, por exemplo, as declarações mencionadas nos artigos 117.º do Código do IRC, 57.º, 112.º e 113.º do Código do IRS, e 29.º, n.º 1, alínea *c)*, do Código do IVA.



matéria tributável estabelecidos no tipo tributário em questão. Por outro lado, o termo “comprovação” deve ser interpretado no sentido de se referir, não propriamente à necessidade da existência de específicos meios de prova consubstanciados em elementos de contabilidade, registos ou outros documentos, mas antes enquanto referido ao resultado *da ação* da atividade de ponderação probatória dos meios de prova passíveis de utilização em concreto, dentro da atividade cognoscitiva e valorativa levada a cabo pela administração. Ao falar de “comprovação”, o legislador está a referir-se, essencialmente, à atividade ou ação de *ponderação concreto-valorativa a fazer pela administração perante os documentos no sentido de saber se estão ou não demonstrados os elementos materiais necessários à determinação direta da matéria tributável, segundo os termos com que a mesma é definida no respetivo tipo tributário*<sup>728</sup>.

Por outro lado, de acordo com o disposto na alínea *d*) do artigo 88.º da Lei Geral Tributária, a impossibilidade de comprovação e quantificação, direta e exata, da matéria tributável, nos termos previstos na alínea *b*) do n.º 1 do artigo 87.º da mesma Lei, pode, ainda, fundamentar-se na “existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens e serviços, bem como de factos, concretamente, identificados, através dos quais seja patenteada

---

<sup>728</sup> Também, aqui, importa determinar o conteúdo fáctico-jurídico suscetível de integrar a intencionalidade prático-normativa do critério legal, apurando, designadamente, se os concretos pressupostos de facto apurados se integram nos tipos abstratos de pressupostos elegidos pelo legislador e se os mesmos inviabilizam ou não a determinação da matéria tributável do imposto, de acordo com os critérios próprios do respetivo tipo. Se, não obstante a recusa por parte do contribuinte de exibição da contabilidade e demais documentos exigidos legalmente, da sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação, a administração tributária consegue aceder ao conteúdo real relevante, segundo os critérios de determinação direta da matéria tributária do respetivo tipo tributário, é por estas regras que deve proceder ao apuramento da matéria tributável. Note-se, de resto, que a recusa de exibição poderá ser meramente parcial e respeitar a elementos circunstanciais ou instrumentais, podendo não deixar dúvidas sobre os valores a quantificar, designadamente, em relação a períodos temporais limitados. Também no caso da existência de diversas contabilidades ou de grupos de livros com propósito de simulação ou de erros e inexatidões na contabilidade não supridos no prazo legal concedido pela administração (artigos 128.º, do Código do IRS, 130.º, do Código do IRC, e 37.º, n.º 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, só quando, ponderativamente, se conclua pela impossibilidade de apuramento direto da matéria tributável é que será de aplicar esta norma de autorização de determinação indireta da matéria tributável.

uma capacidade contributiva, significativamente, maior do que a declarada”, estando, aqui, em causa um caso flagrante de indeterminação normativa<sup>729</sup>.

Desde logo, conceito de *valor de mercado* é, também ele, um conceito jurídico indeterminado. O valor de mercado pressupõe a existência de liberdade de mercado e de livre concorrência entre pessoas independentes (“*at arms length*”), só assim se podendo falar da criação, nesse espaço económico-fiscal, de um valor de troca dos bens e serviços nele negociados<sup>730</sup>. Porém, mesmo apesar dessa possível densificação do critério do conceito normativo de valor de mercado, estreitando, mediante alguma concretização, o leque de sentidos económicos com que o mesmo poderia ser integrado, não pode deixar de notar-se que, mesmo apelando ao valor dos bens que seria praticado entre pessoas independentes (em mercado de livre concorrência), existe, ainda, muito espaço de indeterminação de qual seja, em concreto, esse

---

<sup>729</sup> V. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, p. 740.

<sup>730</sup> Anote-se, a este propósito, que os n.ºs 2 e 3 do artigo 29.º do Código do IRS, ao disporem sobre a afetação de quaisquer bens do património individual do sujeito passivo à sua atividade empresarial ou profissional ou sobre a transferência para o património particular do sujeito passivo de bens afetos àquelas suas atividades, estabelecem que essas operações económicas devem ser efetuadas pelo sujeito passivo pelo valor de mercado dos bens, à data da afetação ou da transferência. E, no n.º 4 do mesmo artigo 29.º, atribui-se à administração tributária o poder de corrigir o valor de mercado atribuído pelo sujeito passivo, no momento da afetação ou da transferência dos bens, quando “considere fundamentadamente que o mesmo não corresponde ao que seria praticado entre pessoas independentes”. A demonstração do valor que os bens teriam entre pessoas independentes, em mercado de livre concorrência, demanda, forçosamente, a sua comparabilidade com bens transacionados nesse mercado, cuja constituição, características, qualidade, condições de transação, quantidade, etc. sejam, substancialmente, idênticas, sendo que não pode afastar-se, de todo, aí, a relevância de factores subjetivos, como a vontade subjetiva de contratar por um preço que seja tido como preço justo. Daí que a fundamentação da decisão de correção do valor de mercado declarado pelo sujeito passivo, por parte da administração tributária, tenha de ser, suficientemente densa, quanto à caracterização dos factores com base nos quais considere que o valor de mercado é outro. Mesmo, diminuindo o relevo que se dê à discordância entre a administração tributária e o sujeito passivo quanto à verificação dos factos cujo valor se pretende confrontar com o valor de mercado dos bens ou serviços, constata-se ser esta uma situação em que o acordo entre as duas partes se afigura como podendo constituir uma solução adequada de resolução desta questão de facto.

valor. Como disse *Herman Veit Simon*: “o valor de uma coisa não é uma qualidade da mesma, nem um facto, é uma questão de opinião”<sup>731</sup>.

Neste caso, o legislador refere-se a situações que são desveladas pela existência de elementos fácticos que são, objetiva e racionalmente, incongruentes no plano dos efeitos económico-tributários que projetam, com os que foram declarados, legitimando, precisamente, essa incongruência, que carece de ser manifesta ou patente, de modo a poder concluir-se pela impossibilidade de comprovação requerida na norma habilitante e não por uma tributação meramente fundada em suspeitas indemonstradas segundo um critério de plena convicção<sup>732</sup>.

### 2.3.2. O artigo 87.º, n.º 1, alínea c), da Lei Geral Tributária

A Lei Geral Tributária autoriza também a administração a lançar mão da avaliação indireta quando “quando a matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos, ou durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos de base técnico-científica, definidos anualmente pelo Ministro das Finanças”<sup>733</sup>.

---

<sup>731</sup> Citado por ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 14: “*der Wert einer Sache 'weder eine Eigenschaft derselben noch überhaupt eine Tatsache, sondern vielmehr eine Meinungssache'*”.

<sup>732</sup> Com respeito a esta norma não se crê que a intenção do legislador português tenha sido a de subscrever, com a redação dessa alínea, a teoria da “*annähernden materiellen Wahrheit*” (“verdade material aproximativa”) que aceita uma “*Besteuerung auf bloßen Verdacht*” (“tributação por mera suspeita”). Segundo a referida teoria, sempre que a investigação dos factos não conduzisse a uma certeza, a administração tributária poderia basear-se nos factos que se afigurassem mais prováveis (“*größte Wahrscheinlichkeit*”). De acordo com ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 191, essa doutrina não vingou, por boas razões, uma vez que mesmo sem que tivesse existido violação dos deveres de cooperação, a administração podia através de uma “estimativa” pressupor uma [in]determinada situação de base, quando houvesse probabilidade relativamente à sua existência. Por essa razão, Seer afirma que a doutrina da verdade material aproximativa não traça uma fronteira relativamente à tributação por suspeita.

<sup>733</sup> A redacção inicial da alínea c) do artigo 87.º, da Lei Geral Tributária, dispunha que havia lugar à avaliação indirecta quando “*a matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem*

Está aqui em causa a previsão normativa de uma avaliação indireta que não está dependente da verificação de anomalias e/ou incorrecções que impossibilitem a comprovação directa e exacta da matéria tributável, pelo que a determinação indireta da matéria tributável segundo os indicadores objetivos partilha a teleologia que conforma os demais métodos indiciários

---

*razão justificada, da aplicação dos indicadores objetivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei".* A alteração para o regime actual foi introduzida pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, que veio estabelecer os referidos coeficientes percentuais. LEITE DE CAMPOS, JORGE DE SOUSA e BENJAMIM RODRIGUES, *Lei Geral Tributária Anotada*, pp. 758-759 refletem sobre os problemas dessa alteração: "basta pensar, por exemplo, na situação limite de existência, num período de 5 anos, de desvios de 30% nos dois primeiros anos, seguida de desvio de 15% no terceiro, com subsequentes desvios de 30% nos dois últimos [pelo que,] apesar de haver, nessa situação, uma média de desvios de 27%, persistindo durante 5 anos, em relação aos valores apontados pelos indicadores, não se considera haver razão para suspeitar de fraude fiscal, quando basta haver uma média de 15,1% durante apenas três anos para justificar tais suspeitas". Pesando ambos os interesses envolvidos, cremos que a solução inicial seria mais adequada, permitindo uma "maior elasticidade" da consideração do caso concreto, até porque a fixação rígida dos parâmetros percentuais deixa claramente a ideia de que se trata da assumpção de valores arbitrários, todavia, não desprezando completamente o argumento da certeza e segurança tributárias, sempre se poderia temperar a inicial indeterminação conceitual com uma mera exemplificação legal que permitisse estabelecer um padrão de referência.

Refira-se que a solução consagrada na Lei Geral Tributária seguiu na linha das "propostas" constantes do artigo 56.º, alínea c), da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, que autorizava o Governo a rever os Códigos do IRS e do IRC de maneira a: 1) "permitir a determinação por métodos indiciários do conjunto dos rendimentos líquidos dos contribuintes que, auferindo predominantemente rendimentos das categorias B e C de IRS, apresentem, na média dos últimos três anos, por categoria e titular, rendimento colectável inferior ao valor anual do salário mínimo nacional"; 2) "permitir a determinação por métodos indiciários do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC que, na média dos últimos três anos, apresentem indicadores de rentabilidade inferiores à média do sector, quando não demonstrem a sua veracidade"; 3) "Permitir a determinação por métodos indiciários do rendimento líquido da categoria B de IRS de sujeitos passivos que possuam, ou sejam obrigados a possuir, contabilidade organizada, bem como o rendimento líquido das categorias C e D de IRS em relação aos sujeitos passivos que, na média dos últimos três anos, apresentem indicadores de rentabilidade inferiores à média do sector de actividade, quando não demonstrem a sua veracidade, sem prejuízo de, com referência à categoria D, se considerar para este efeito a totalidade do rendimento líquido apurado"; sendo que, em tais casos, o n.º 7 do mesmo artigo dispunha que "a determinação de rendimentos (...) será efectuada face a indicadores objetivos definidos com recurso a estudos económicos e após consulta das entidades representativas do sector de actividade em que o contribuinte se insere ou das associações de classe representativas, publicados por portaria do Ministro das Finanças". Sobre tal regulamentação, cf. NUNO SÁ GOMES, *Manual de direito fiscal, Vol. II*, pp. 133 e ss. e FRANCISCO SOUSA DA CÂMARA, *A avaliação indirecta da matéria colectável e os preços de transferência na LEI GERAL TRIBUTÁRIA*, p. 353.

em sentido impróprio, correspondendo, portanto, a uma solução claramente inspirada pelas preocupações associadas à evasão fiscal<sup>734</sup>.

De facto, enquanto pressupostos do afastamento da avaliação indirecta por referência aos quais se há-de valorar percentualmente a diferença perante os rendimentos declarados pelo contribuinte, os indicadores objectivos têm implícita uma função de controlo *normativo* dos dados apresentados perante a administração tributária, que, neste caso, é denunciada pelo afastamento significativo da matéria tributável do sujeito passivo relativamente à que lhe seria imputada através dos indicadores de atividade, pelo que, nestes casos, a avaliação indirecta acaba por estar estritamente dependente da matéria colectável declarada pelo contribuinte tendo como base referencial um rendimento construído normativamente através dos indicadores objetivos e que se prefigura como padrão de verificação da verdade material das declarações apresentadas perante a administração tributária.

---

<sup>734</sup> A previsão desta avaliação indirecta importa uma forte componente dissuasora podendo levar os contribuintes, cronicamente inadimplentes, a declarar uma matéria tributável que se situe dentro dos limites legais. Como afirma LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfaitaire*, p. 252), referindo-se ao regime italiano do *accertamento* com base em coeficientes legais, o estabelecimento de um rendimento padronizado “consente ao contribuinte subtrair-se a um ‘*accertamento*’, provável no ‘*an*’ e previsível no ‘*quantum*’, adequando-se espontaneamente aos valores predeterminados normativamente”. Refira-se, todavia, que o regime dos indicadores não importa a exclusão de uma actividade investigadora e controladora relativamente aos rendimentos situados *acima* dos patamares legalmente definidos, sob pena de na hipótese contrária, estarmos perante uma “*legitimação*” da evasão fiscal quanto aos rendimentos que ultrapassando largamente os valores predefinidos, são declarados pelo mínimo. Vistas as coisas deste ângulo, não se compreende totalmente a objecção de FRANCISCO SOUSA DA CÂMARA, *A avaliação indirecta da matéria colectável e os preços de transferência na LEI GERAL TRIBUTÁRIA*, p. 356, que não encontra neste regime qualquer virtualidade ao nível do combate à evasão fiscal, “posto que doravante os contribuintes faltosos procurarão evitar reduzir a matéria colectável abaixo dos patamares resultantes da aplicação dos limites legais estabelecidos, anualmente, e, os contribuintes zelosos que, porventura, estejam a atravessar o deserto (mercê dos elevados investimentos realizados, ou de razões conjunturais e pessoais específicas) verão recair sobre si as suspeitas da evasão fiscal”. Cf., sobre o problema da eficácia dissuasora da avaliação indirecta, G. EVANGELISTA, *L'accertamento per coefficienti*, pp. 631ss. e MONTI, *La motivazione dell'accertamento e l'inversione dell'onere della prova nell'accertamento operato tramite l'utilizzo dei coefficienti presuntivi*, pp. 670 e ss.

A *intentio* subjacente a este entendimento assenta numa pretensão relativa à possibilidade de surpreender, cientificamente, com elevado grau de fiabilidade, os elementos, decisivamente, determinantes para o apuramento dos níveis de rentabilidade e das margens de lucro por cada sector de atividade, cuja fixação deveria ser determinada, anualmente, dentro de grandes espaços de segurança, de modo a não serem objeto de grande contestação por parte dos contribuintes.

O legislador pretendeu, com esta regulamentação, implementar uma prévia actividade probatória nos casos onde os rendimentos declarados se afastam, de forma significativa, de valores, manifestamente, inferiores aos normais no âmbito de cada sector de actividade e que são revelados através da mobilização dos indicadores objectivos. Assim, sempre que a matéria tributável declarada se distanciar, nos termos, percentualmente referenciados, pela lei, do valor reditual resultante dos indicadores, impende sobre o contribuinte o ónus da apresentação de razões que justifiquem tal afastamento, *apenas* procedendo à avaliação indirecta naqueles casos onde não fossem dadas quaisquer justificações ou quando as razões apresentadas fossem consideradas improcedentes. Nessa circunstância, a matéria tributável era fixada, nos termos do artigo 90.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, entretanto revogado, de acordo com os referidos indicadores<sup>735</sup>.

---

<sup>735</sup> Relativamente a este regime justificam-se algumas observações complementares essencialmente quanto à formação desses instrumentos e à constitucionalidade da solução, avalizada pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 84/2003, disponível em [tribunalconstitucional.pt](http://tribunalconstitucional.pt).

Quanto ao primeiro ponto, embora a Lei Geral Tributária não contenha qualquer indicação precisa sobre o método científico a adotar pelo Ministro das Finanças para a fixação dos indicadores objetivos de base técnico-científica, pode depreender-se dos critérios estabelecidos no artigo 90.º para a determinação da matéria tributável por métodos indiretos, bem como da natureza dos factos a que procura dar expressão positiva e dos referentes apontados no referido artigo 89.º, n.º 2, que a base da sua informação normativa deverá ser constituída, essencialmente, por elementos estatísticos colhidos, quer junto das associações empresariais e profissionais, quer dentro do próprio sistema tributário, sendo que as margens de lucro ou de rentabilidade, que podem servir de base à definição dos coeficientes de base técnico-científica, deviam ser “manifestamente inferiores às normais do exercício da atividade e possam, por isso, constituir factores distorsivos da concorrência”. Neste quadro, o problema fundamental residia na aptidão e capacidade dos indicadores objetivos para retratar a realidade que disciplinam, sendo certo que tais critérios normativos devem aproximar-se o mais possível das condições circunstancialmente relevantes para a produção de um determinado rendimento tributável, exigência que assumia particular relevância na medida em que os indicadores objetivos estavam igualmente configurados como

---

instrumentos de predeterminação da matéria tributável do âmbito do regime simplificado, donde resulta que o procedimento de formação dos indicadores não pode apenas considerar elementos informativos que desvelem um rendimento “normal-médio” no âmbito de cada sector de actividade, mas reunir todo um conjunto de dados que permita imputar a um certo contribuinte, a laborar numa área geográfica delimitada e tendo em conta a dimensão da actividade produtiva, um rendimento que se aproxime o mais possível das condições concretas em que tal actividade é realizada. O que implica, ao nível do procedimento de formação destes instrumentos jurídicos, a mobilização de uma extensa massa de informação que, não só, se mostre adequada a traduzir certos padrões de normalidade, assentes numa observação empírica do que sucede, geralmente, na realidade, mas permita, igualmente, ter em linha de conta um conjunto de variáveis, tendencialmente, relevador das especificidades que rodeiam as diversas actividades produtivas, constituindo, assim, uma imprescindível trave-mestra da formulação dos indicadores objectivos. Por outro lado, o envolvimento dos contribuintes e não apenas das suas associações representativas, ao modo da “*colaborative governance*”, podia constituir um factor de acrescida legitimação dos indicadores e da sua aceitação. O regime dos *Studi di settore* italianos, constitui, para o melhor e para o pior, uma boa experiência a ter em consideração no caso de se pretender dar operacionalidade a esta forma de avaliação indirecta – cf. LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfaitaire*, pp. 284 e ss., S. PRESICCE, *L'accertamento per indici di settore*, pp. 754 e ss., FRANCO GALLO, *Gli studi di settore al bivio tra la tassazione del reddito normale e di quello effettivo*, pp. 1495, ROMANO e LAMELE, *Le verifiche fiscal*, pp. 67 e ss.. Entre nós v. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, pp. 259 e ss..

Quanto à legitimidade do regime *sub species constitutionis*, mas não só, vários autores consideraram a solução legal injusta, injustificada e, no limite, inconstitucional. JOSÉ XAVIER DE BASTO, *O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*, p. 20, referia que “a solução da LEI GERAL TRIBUTÁRIA (...) é desequilibrada e injusta pois que a avaliação indirecta efectuada [a quem não forneça quaisquer elementos contabilísticos que permitam quantificar directamente a sua matéria tributável] tomará em conta elementos reais, como sejam as declarações referentes a outros períodos ou a outros impostos, enquanto que a avaliação indirecta efectuada a [quem apresenta um rendimento tributável inferior ao que resulta dos indicadores, sem que a sua contabilidade tenha sido posta em causa pela administração] será, pura e simplesmente, a que resultar dos referidos indicadores, sem qualquer encadeamento com a realidade concreta do sujeito passivo”, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Algumas reflexões sobre a recente reforma fiscal*, p. 28, referia que a a solução legal “conduz a um resultado traduzido num tratamento, fortemente, discriminatório dos contribuintes que dispõem de contabilidade organizada e, por conseguinte, fornecem à administração tributária elementos que revelam o seu rendimento real ou um rendimento próximo do seu rendimento real, face aos contribuintes que não dispõem de contabilidade organizada ou que, dispondo dela, a mesma não merece qualquer confiança”, sendo que, na perspectiva do Autor, “a haver lugar a alguma discriminação neste domínio, justificar-se-ia que fosse a inversa. Na verdade, chocaria, menos, que a determinação do rendimento tributável, através dos métodos indirectos conduzisse a um rendimento mais afastado do rendimento real em relação aos contribuintes que não dispõem de contabilidade organizada ou que, dispondo dela, a mesma não merece qualquer confiança, do que em relação aos contribuintes que, dispondo de contabilidade organizada, apresentam um desvio significativo face à normalidade”. Nos nossos *Critérios normativos de predeterminação da matéria tributável – Os novos caminhos abertos pela [pré-]suposta avaliação*

---

*indirecta na imposição fiscal do rendimento*, deixámos consignado que: “a questão que agora se coloca é a de saber se, fora de um esquema de tributação simplificada, onde, na prática, existe uma *substituição* dos valores declarados pelos contribuintes pela “quantificação” operada normativamente, faz sentido recorrer à predeterminação enquanto um instrumento de controlo das declarações apresentadas que se *sobrepõe* aos elementos declarados. E, no nosso entendimento, tal predeterminação não deixa de fazer sentido, conquanto não se deixem de relevar, no confronto com os *coeficientes* normativos, o concreto circunstancialismo que rodeia a actividade geradora dos proveitos fiscalmente relevantes, sob pena de se cair numa insustentável imposição *forfetária* de um rendimento “normalizado” ao jeito de uma predeterminação de matriz substancialista. [§] O problema coloca-se a propósito dos métodos indirectos *lato sensu* que, como vimos, tendem a realizar um controlo da veracidade lógico-substancial dos dados declarados pelos contribuintes à luz de um rendimento potencialmente equacionado e normativamente construído. Nestes casos, o contribuinte acaba, em sede de uma “*fiscalização* antecipada”, por ser sancionado pelo rendimento que *poderia ter obtido* em confronto com determinados resultados tributáveis que sendo considerados *anormais* – na óptica do legislador e com um maior ou menor grau de ancoramento em regras de experiência –, *não são* justificados. [§] Não existindo, a nosso ver, qualquer dúvida quanto à forçosa necessidade de se possibilitar ao contribuinte a apresentação de razões justificativas que permitam “contraditar” o “*juízo*” abstracto do legislador – sendo, portanto, completamente inconcebível que, logo ao nível dos pressupostos, se impusesse um apodíctico rendimento “normal”, em aberta transgressão com os princípios constitucionais –, cremos que estes regimes só não serão inconstitucionais na medida em que se possa entender – com “alguma” largueza interpretativo-argumentativa, não deixamos de o admitir... –, a condição operativa da predeterminação, consubstanciada na “ausência de apresentação de fundadas razões justificativas”, no sentido desta constituir uma “*prova contrária antecipada*” da improcedência dos valores prefixados perante a situação fiscal concreta do contribuinte, de forma que, nos casos-limite onde se proceda à quantificação parametrizada, a aplicação dos indicadores normativos possa considerar-se uma *refracção do rendimento real* auferido pelo contribuinte, porquanto este não conseguiu sustentar a veracidade dos elementos que declarou, demonstrando que a sua concreta situação tributária não se encontrava adequadamente considerada na padronização legal que lhe foi apresentada como parâmetro legal predefinido de contraste na motivação administrativa. [§] Assim sendo, o juízo da administração fiscal, quanto à (in)existência de razões justificativas, deve, ainda aqui, considerar-se “vinculado” à prossecução do rendimento real, não podendo deixar de convocar, numa antecipação comparatística, os indicadores legais “em relação com as específicas condições do exercício da actividade concreta”, mesmo quando os traços gerais da situação fiscal do sujeito passivo já vão retratados no esquema normativo. Isto significa que, em bom rigor, devem relevar-se todas as particularidades de diferenciação que permitam afastar o rendimento declarado pelo contribuinte do rendimento, normativamente, parametrizado, de forma que, quando não existam razões justificativas válidas, a padronização legal possa entender-se como um valor bastante aproximado ao rendimento efectivamente obtido pelo contribuinte”. Posteriormente, o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 84/2003, considerou que o regime não padecia de inconstitucionalidade, entre outros argumentos, “porque ao contribuinte começa por ser dada a possibilidade de justificar o afastamento da sua matéria tributável dos indicadores-padrão (assim podendo evitar a aplicação destes), o que é afinal menos do que exigir-lhe a prova de que não obteve o rendimento correspondente a tais indicadores”. Entre os votos de vencido, *Paulo Mota Pinto* destacava que “a falta de justificação do afastamento da matéria tributável em relação a indicadores objectivos, de rendimento normal, não chega, pois, só por si, para



Em todo o caso, e tendo presente a dificuldade ou impossibilidade de fixação desses indicadores de base técnico-científica dentro de uma margem equilibrada, a *função da válvula de segurança da apresentação das razões justificativas*, quer no que tange aos termos da definição dos “indicadores de base técnico-científica”, quer no que deve entender-se como desvio justificado dentro das circunstâncias temporais e de localização referidas, sempre deveria possibilitar a abertura de um espaço de diálogo e de consensualização entre a administração e o contribuinte de modo a que as eventuais objeções da administração pudessem ser contraditadas nessa sede, obtendo-se, eventualmente, um acordo quanto à suficiência dos elementos invocados pelo contribuinte.

A mera notificação para apresentação de razões justificativas, no exercício de um direito de audiência, não cumpre essa função porquanto o contribuinte acabaria por, apenas, conhecer o *critério* da administração com a decisão de aplicação da avaliação indireta.

### 2.3.3. O artigo 87.º, n.º 1, alínea d), da Lei Geral Tributária

No caso da tributação indireta de rendimentos – que constituem “acréscimos patrimoniais não justificados”<sup>736</sup> – cuja existência resulta da consideração de certas manifestações de fortuna,

---

explicar a norma em causa como regime para situações “anómalas” ou “excepcionais”. Antes, o afastamento não justificado só poderá relevar para tal efeito se, apesar da contabilidade regular, se vir nele um “adequado e forte indício de evasão fiscal”. E é, efectivamente, assim, que se procede na fundamentação da decisão de que dissenti. Acontece, porém, que este procedimento implica um salto, verdadeiramente *mortal*, de factos, possivelmente, reveladores, apenas, de ignorância, incompetência ou inépcia do contribuinte para uma verdadeira *presunção de fraude não provada* – salto, esse, cujo paralelo penal, igualmente inadmissível, seria a transformação da incapacidade de justificação de um paradeiro ou de uma actuação numa *presunção de actividade criminosa*. Tratou-se, porém, de um Acórdão que acabou por pronunciar-se sobre “questão [que veio a revelar-se] académica”, porquanto os indicadores nunca foram aprovados e, na redacção atual da Lei Geral Tributária, apesar de se manterem os artigos 87.º, alínea c) e 89.º, foi revogada a norma da discórdia – o artigo 90.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

<sup>736</sup> Cf. o artigo 9.º, n.º 1, alínea d) do Código do IRS, na redacção dada D.L. n.º 198/2001, de 3 de Julho. Segundo J.L. SALDANHA SANCHES, *Conceito de rendimento do IRS*, pp. 39ss., os acréscimos patrimoniais não

o legislador pretende sujeitar à tributação aqueles rendimentos que não são ou não foram, no todo ou em parte, declarados e que se manifestam através do consumo de determinados bens ou da realização de despesas, que, ao revelarem uma relação de incongruência com o rendimento declarado, permitem presumir a existência de uma capacidade contributiva efetiva superior à que resulta dos valores declarados à administração fiscal em sede de IRS. Assim, nos termos do artigo 87.º, n.º 1, alínea d), da Lei Geral Tributária, há lugar à avaliação indireta quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem *significativamente para menos, sem razão justificada*, dos padrões de rendimento que possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89.º-A, da mesma lei.

Com este regime, o legislador pretende atingir rendimentos que foram ocultados, cuja origem a administração tributária não conhece, mas que acabam por ser “revelados” indiretamente através de um conjunto de atos tipificados que não se afigura consonante, *il quod plerumque accidit*, com a “riqueza” declarada<sup>737</sup>. Tal como nos demais métodos de avaliação indireta em

---

justificados constituem “um conceito destinado a alargar e completar a previsão normativa de rendimento tributável”, permitindo a referência hodierna a um “conceito global de rendimento”. Quanto ao alargamento conceitual da previsão do rendimento tributável, trata-se, na verdade, de uma ampliação meramente aparente na medida em que se pretende atingir um rendimento que devia ter sido tributado em função das categorias de rendimento pré-existentes – v. nesse sentido, HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal*, p. 224 –, sucedendo apenas que, tendo esses rendimentos escapado à imposição fiscal, permite-se agora a sua tributação autónoma “suprimindo quaisquer dúvidas que dissessem respeito à qualificação do ganho” – v. J.L. SALDANHA SANCHES, *Concepto de rendimento do IRS*, p. 40, e, face ao regime espanhol, v. SOLER ROCH, *La tributación de las actividades ilícitas*, p. 16, que justifica a virtualidade do instituto pelo seu recorte de “cláusula residual” que permite tributar rendimentos que muito dificilmente seriam imputados a outras categorias.

<sup>737</sup> A tributação residual do rendimento revelado pela aquisição de determinados bens não constitui uma particularidade exclusiva do nosso sistema tributário. Na verdade, a regulamentação dos *incrementos no justificados de património* da lei espanhola, cujos antecedentes remontam aos anos cinquenta do século passado, consagra igualmente a possibilidade de “*gravar rentas que en su día se ocultaron però que con posterioridad se ponen de manifiesto indirectamente, a través de la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos que no concuerdan con las rentas declaradas*” – v. SÁNCHEZ PINO, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, p. 376. Também em França, o artigo 168.º do *Code Général des Impôts* admite uma “*évaluation forfaitaire minimum du revenu imposable, obtenue en applicant à certains éléments du train de vie*” – v. JEAN-BAPTISTE GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, p. 289, e PATRICK WACHSMANN, *L'article 168 et l'article 180 du Code Général des impôts*, p. 645. Na Alemanha, a “*Besteuerung nach der Verbrauch*”,

sentido amplo, a intencionalidade prático-normativa de tal regulamentação passa por dotar a administração de um instrumento de luta contra a evasão e a fraude fiscais, que possibilite a tributação de rendimentos que, de outro modo, escapariam à imposição fiscal, e que encontra ainda razão num critério de praticabilidade e eficiência administrativa relativamente à função controladora que incumbe à administração fiscal<sup>738</sup>.

---

cujas origens recuam a 1929, admitia a legitimidade da determinação alternativa da matéria tributável na imposição do rendimento através do consumo quando este superasse uma determinada cifra – v. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal*, p. 223, n.<sup>la</sup> 83. Já em Itália, o *redditometro*, previsto inicialmente no artigo 38.º, n.º 4 do D.P.R. n.º 600 de 1973 e, posteriormente no D.L. n.330 de 1994, opera uma quantificação indirecta (*sinética*) do rendimento tributável a partir de uma relação entre os rendimentos declarados e os rendimentos disponibilizados pelo contribuinte a título de despesas correntes associadas à manutenção e utilização de determinados bens. Neste caso – apesar das semelhanças existentes com o regime em vigor entre nós e que terão levado J. L. SALDANHA SANCHES, *O conceito de rendimento no IRS*, p. 42, a caracterizar a nossa regulamentação como um “reditómetro ou um instrumento jurídico de medição do rendimento” –, o que se visa com a regulamentação italiana é, sobretudo, estabelecer uma relação causal entre o montante de rendimentos tido como necessário para a manutenção e utilização de certos bens e o rendimento declarado pelo contribuinte que acaba por ser *integrado* pelos elementos que resultam da aplicação dos indicadores de rendimento – v. Salvatore LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, p. 216. Como afirma LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettaria*, p. 374, “as despesas necessárias para a aquisição dos bens, ou seja, as despesas de investimento, mantêm-se notoriamente estranhas à lógica do *redditometro*”, enquanto que, entre nós, o legislador teve preferencialmente em vista o rendimento *disponibilizado* na aquisição dos bens tipificados.

Refira-se, finalmente, que entre nós o Relatório da comissão de Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996: 357) já havia proposto que “com vista a facilitar o controlo das declarações de rendimento e, se for caso disso, a permitir a aplicação dos actuais ‘métodos indiciários’ (...) a Comissão recomenda que se pondere que as pessoas singulares (...) passem a preencher juntamente com a declaração de rendimentos, um formulário com dados informativos sobre algumas categorias de bens e direitos de que são titulares, incluindo: imóveis, viaturas, embarcações e meios de transporte aéreo, acções, quotas ou outras participações em sociedades, com a indicação da proporção do seu valor em relação ao capital da sociedade, obrigações, seguros de capitalização e outros valores mobiliários (...)” – v. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório da Comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal*, p. 355. Para a Comissão, identificavam-se como alvo preferencial das acções de inspecção os contribuintes “onde exista uma manifesta desproporção entre os índices exteriores de riqueza e os rendimentos declarados para efeitos (...) [verificando] se o contribuinte declara rendimentos que lhe permitem subsistir condignamente e, por outro, se as despesas efectuadas em termos de nível de vida têm adequada cobertura nos rendimentos declarados” — MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório da Comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal*, p. 137.

<sup>738</sup> Nestes termos, v. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, pp. 272 e ss., JOSÉ CASALTA NABAIS,

Apesar do artigo 87.º, n.º 1, alínea d), da Lei Geral Tributária, assentar o pressuposto da aplicação do regime nem conceitos indeterminados – “se afastarem significativamente”, “que razoavelmente possam permitir” –, a margem de livre apreciação que daí resultaria é completamente anulada pela tipificação constante do artigo 89.º-A, n.ºs 1 e 4, seja no que se refere à dimensão quantitativa do “afastamento significativo relevante”, seja no que tange com o elenco taxativo das hipóteses de facto suscetíveis de enquadramento do conceito de “manifestação de fortuna”<sup>739</sup>.

---

*Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal*, pp. 285 e ss., ID., *Avaliação indirecta da matéria tributável e justificação parcial das manifestações de fortuna*, pp. 357 e ss., J.L. SALDANHA SANCHES, *Conceito de rendimento no IRS*, p. 41, RUI DUARTE MORAIS, *Manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais não justificados. Páginas esquecidas do projeto da Comissão de Reforma do IRS*, p. 17, DOMINGOS FANHA, ISABEL SIMÕES, PATRÍCIA PEREIRA e TÂNIA MEIRELES DA CUNHA, *Tributação das Manifestações de Fortuna*, p. 203; relativamente a regimes semelhantes no direito comparado, v. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal*, p. 225, HERRERA MOLINA e CHICO DE LA CÁMARA, *Los incrementos no justificados de patrimonio como componente imobile presunto del Impuesto sobre la renta*, p. 15, SOLER ROCH, *La tributación de las actividades ilícitas*, p. 25, SÁNCHEZ PINO, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, p. 376 LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfettaria*, p. 380, JEAN-BAPTISTE GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, p. 288.

<sup>739</sup> Quanto ao carácter taxativo e à impossibilidade de presunções inilidíveis na qualificação dos factos passíveis de integrar o elenco previsto na lei, v. ANA PAULA DOURADO, *Manifestações de fortuna*, pp. 279-280, que afirma a “existência de uma ‘proibição forte’ de presunção inilidível de rendimentos, decorrente do artigo 73.º da LEI GERAL TRIBUTÁRIA e do princípio constitucional da capacidade contributiva. Essa proibição abrange a existência de, a quantificação e a própria qualificação dos rendimentos, uma vez que, neste último caso, a qualificação dos rendimentos de uma certa forma implica a existência de certos rendimentos para efeitos da lei fiscal: seria o caso de se considerar que as manifestações de fortuna, conjugadas com fluxos financeiros de um sócio para uma sociedade seriam sempre qualificadas como suprimentos ou empréstimos”.

De acordo com RUI DUARTE MORAIS, *Manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais não justificados. Páginas esquecidas do projeto da Comissão de Reforma do IRS*, p. 18, a “enumeração taxativa das manifestações de fortuna fiscalmente relevantes tem a vantagem da segurança jurídica, pela previsibilidade na sujeição a tributação”, mas tem também a “grande desvantagem” de ser “facilmente contornável através da celebração de negócios alternativos, perfeitamente normais, não compreendidos na lista”. Numa perspetiva paralela já JOSÉ CASALTA NABAIS, *Algumas reflexões sobre a recente reforma da tributação do rendimento*, p. 8, havia criticado a falta de previsão de outras manifestações de fortuna; e, com efeito, o legislador podia ter considerado um catálogo mais amplo de elementos suscetíveis de reconstituírem, nas palavras da Corte Costituzionale italiana, “*indici sicuri di capacità contributiva*”, tal como ocorre em Itália, onde para além das manifestações de fortuna típicas, faz-se ainda a referência a “*roulottes, residenze principali e secondarie, collaboratori familiari, cavalli da corsa o da*

Uma vez verificada uma hipótese suscetível de enquadramento no artigo 89.º-A, n.º 1, da Lei Geral Tributária, e uma vez que, nos termos do disposto na norma do artigo 87.º, n.º 1, alínea d), da mesma lei, se exige, para a aplicação do regime, que o afastamento não tenha “razão justificada”, o n.º 3 do artigo 89.º-A, determina que “cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna”.

Uma das questões que se tem revelado controversa, concerne à relevância a atribuir no caso de o sujeito passivo provar apenas parcialmente a origem dos recursos utilizados na manifestação de fortuna. Rui Duarte Morais identifica, em abstrato, três possíveis interpretações, a que se deve acrescentar uma outra. Numa primeira via interpretativa, a *prova parcial* operaria ao nível da verificação do desvio previsto no artigo 89.º-A, n.º 1. Não sendo uma interpretação descabida de razoabilidade, atendendo ao facto de a própria lei estabelecer um patamar de relevância quantitativa da manifestação de fortuna, trata-se de uma via justificativa que, “não poderia vingar (como não vingou) por resultar manifestamente contrária ao espírito da lei”<sup>740</sup>. Na segunda solução interpretativa hipotizada, a justificação parcial funcionaria, ainda, ao nível dos pressupostos de aplicação do regime, através de um abatimento do valor parcialmente justificado

---

*equitazione e assicurazioni di ogni genere*”, e, mesmo aí, não faltou quem afirme a “pouca eficácia” e incompletude dos índices legais, revelando a falta de previsão quanto “a obras de arte, inscrição em escolas privadas, despesas telefónicas, consumo de energia, etc...” – LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfaitaire*, p. 378, n.º 735, v., ainda, G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, p. 166 e M. TRIMELONI, *Le presunzioni tributarie*, p. 235; sendo que também o referido artigo 168.º da lei francesa indica, como parâmetros do “*train de vie*”, a residência principal e secundária(s), os empregados domésticos, os automóveis, motociclos, iates e embarcações de recreio com motor, os aviões de turismo, os cavalos de corrida e de equitação, a associação a reservas de caça e clubes de golfe, etc. – v. JEAN-BAPTISTE GEFFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, p. 289.

<sup>740</sup> Nestes termos, RUI DUARTE MORAIS, *Manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais não justificados. Páginas esquecidas do projeto da Comissão de Reforma do IRS*, p. 20, dando conta, igualmente, da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo nesse sentido – Acórdão de 15 de maio de 2013, tirado no processo 0664/13. No mesmo sentido, v. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*, p. 304.

ao montante da “manifestação de fortuna”, de modo que o regime não teria aplicação quando, após efetuada essa subtração, o valor daquela se quedasse abaixo do pressuposto pela tabela prevista no n.º 4 do artigo 89.º-A, da Lei Geral Tributária<sup>741</sup>. Uma terceira solução, atualmente consolidada na jurisprudência nacional, admite que a justificação parcial releve apenas em sede de quantificação, aplicando-se o rendimento-padrão apenas à parte dos rendimentos que não foram justificados, sendo esta interpretação a que melhor se coaduna com uma perspectiva teleonomológica do instituto, porquanto, ao mesmo tempo que faz recair sobre o sujeito passivo o *onus de provar* a origem dos rendimentos, tributa-os, apenas na parte que os mesmos correspondem a verdadeiros “acréscimos patrimoniais *não justificados*”. Por fim, uma quarta interpretação possível, correspondendo à posição defendida pela administração fiscal junto dos tribunais, passa pela consideração da total irrelevância da justificação parcial, aplicando-se o rendimento-padrão à totalidade do valor de aquisição<sup>742</sup>.

Ainda quanto à quantificação do rendimento tributável coloca-se outra questão controversa. Trata-se do problema de saber a que número de exercícios pode ser aplicado o rendimento padrão, uma vez que o n.º 2 do artigo 89.º-A, da Lei Geral Tributária, refere que para a aplicação da tabela prevista no n.º 4, tomam-se em consideração “os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo”.

O problema foi equacionado por *João Sérgio Ribeiro*, que demonstrou a irrazoabilidade da solução de aplicação sucessiva do rendimento-padrão até ao máximo de quatro exercícios,

---

<sup>741</sup> *Idem*, desta feita com remissão para o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 4 de março de 2008, tirado no processo n.º 02259/08. Cf., porém, em sentido contrário, a argumentação de JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*, pp. 304-305.

<sup>742</sup> Na doutrina, SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, pp.194, concordando “em tese”, com a jurisprudência dominante, não deixa de criticar essa jurisprudência no âmbito da sua concreta aplicação a certos casos – v.g. recurso a empréstimos bancários –, concluindo existirem “fragilidades da interpretação da jurisprudência”, posição que manteve em *A impugnação judicial no âmbito das manifestações de fortuna: breves notas*, pp. 33 e ss., considerando “desadequada a solução” do Supremo Tribunal Administrativo, pelo menos nos casos em que há recurso a crédito bancário.

através de vários exemplos<sup>743</sup>; na mesma linha discursiva, também *Rui Duarte Morais* considera que o “facto de podermos ser conduzidos a situações em que a tributação aconteceria com base em matéria colectável (...) superior ao preço de aquisição do bem, leva-nos a recusar a interpretação segundo a qual a mesma manifestação de fortuna originaria tributação em vários anos, pois tal resultaria num imposto verdadeiramente confiscatório”<sup>744</sup>.

Este mesmo sentido interpretativo do bloco normativo em causa, tem sido sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo, que estabilizou o seu entendimento jurisprudencial considerando que “a determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos”<sup>745</sup>. Sobre a matéria, também se pronunciou o Tribunal Constitucional em processo de recurso interposto pelo Ministério Público, ao abrigo do disposto na alínea a) do artigo, 70.º, n.º 1, da Lei n.º 28/82, de 15 de novembro<sup>746</sup>, tendo-se decidido, no Acórdão n.º 43/2014, de 9 de janeiro de 2004, não julgar inconstitucional a norma sindicada. Já posteriormente a esta decisão, o Supremo Tribunal Administrativo, através do Acórdão de 21 de janeiro de 2015,

---

<sup>743</sup> JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*, pp. 305 e ss., refere-se, por exemplo, à possibilidade de existir a aquisição de um automóvel por €100.000,00 e o rendimento tributável poder ser fixado em €140.000,00, ou, no caso da tributação das aquisições de imóveis, poder estabelecer-se um rendimento de 80% do valor daqueles. Para o *Autor*, “[n]ão se compreende, por conseguinte, a não ser por razões sancionatórias de uma gravidade questionável, a determinação de rendimentos padrão tão elevados.

<sup>744</sup> Nestes termos, RUI DUARTE MORAIS, *Manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais não justificados. Páginas esquecidas do projeto da Comissão de Reforma do IRS*, p. 21.

<sup>745</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 17 de abril de 2013, tirado no processo n.º 0433/13, disponível em [dgsi.pt](http://dgsi.pt).

<sup>746</sup> Estava em causa uma recusa de aplicação, pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel, com fundamento em inconstitucionalidade, da “norma contida nos n.º 2, al. a) e n.º 4, do art. 89.ºA, da Lei Geral Tributária, (...), na interpretação de que a manifestação de fortuna apresentada pelo contribuinte permite à Administração Tributária a correção do rendimento, para efeito de IRS, em qualquer dos três anos seguintes ao ano em que se verifica”.

tirado no processo n.º 01562/14, reiterou a sua posição arguindo que a mesma não se traduz num julgamento de constitucionalidade, mas sim a uma interpretação jurídica dos preceitos em causa, ou seja, em termos caros à jurisprudência do Tribunal Constitucional, o Supremo Tribunal Administrativo limitou-se a definir “o melhor direito” e não “o não direito”<sup>747</sup>.

Em sentido contrário aos autores *supra* referidos e à jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, manifestaram-se Suzana Tavares da Silva e Ana Paula Dourado, esta em co-autoria com Ana Gabriela Rocha.

Para a primeira *Autora*, a solução da admissibilidade da imputação do rendimento padrão em quatro exercícios é sustentada com base em argumentos filológico-gramaticais que exigiam uma aplicação lógico-substancial da norma, independentemente de qualquer ponderação judicativa, um pouco na linha do “*in claris non fit interpretatio*”<sup>748</sup>. As segundas *Autoras* justificam a sua posição, no caso da imputação de um rendimento relativo à aquisição de um imóvel, a partir de uma visão sistemática que as conduz a uma reflexão sobre a natureza e a função da avaliação indireta, não deixando de advertir que “há certamente limites constitucionais a este fracionamento, sob pena de os métodos indiretos se tornarem confiscatórios”. Em todo caso, não deixam de salientar a “infelicidade na redação do n.º 4 do artigo 89.º-A da LEI GERAL TRIBUTÁRIA”<sup>749</sup>.

Partindo do reconhecimento dessa infelicidade normativa, e procurando ir para além da argumentação *prático-normativa* axiologicamente fundada dos *Autores* atrás mencionados, em

---

<sup>747</sup> Nessa ótica, não se compreendem as críticas que SUZANA TAVARES DA SILVA, *A impugnação judicial no âmbito das manifestações de fortuna: breves notas*, pp. 28 e ss., dirige à jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, considerando existir um “braço de ferro”, iniciado pelo STA “que se aproxima quase de uma ‘função procuratória de alegada resistência fiscal’ (...) [e que] consubstancia uma violação do regular funcionamento do sistema de justiça num Estado de direito”. Com efeito, se há alguma crítica a apontar ao Acórdão do Supremo, não será, certamente, a de não ter feito funcionar o sistema de justiça, precisamente aquele que define os efeitos de um julgamento em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade e exige a intervenção do Plenário do Tribunal Constitucional para a declaração, com força obrigatória geral, da inconstitucionalidade de um preceito.

<sup>748</sup> Cf. SUZANA TAVARES DA SILVA, *A impugnação judicial no âmbito das manifestações de fortuna: breves notas*, pp. 28 e ss.

<sup>749</sup> Cf. ANA PAULA DOURADO e ANA GABRIELA ROCHA, *Manifestações de fortuna: Pressupostos e limites de tributação*, pp. 289 e ss..



sintonia, com o Supremo Tribunal Administrativo, acredita-se que a norma do artigo 89.º-A, n.º 2, da Lei Geral Tributária, deve ser interpretada como um *limite* temporal à aplicação desse método indireto, ou seja, no sentido em que a administração não pode considerar um bem adquirido para além dos quatro anos, o que encontra respaldo normativo no prazo de caducidade do direito à liquidação, conjugadamente com o pensamento legislativo expresso na tabela do rendimento padrão, ao não determinar, no n.º 1, qualquer critério de imputação anual. Nos restantes casos, em que se estabelece expressamente um rendimento-padrão faseado, haverá que ponderar, no caso concreto, se resulta ou não violado o princípio da capacidade contributiva, face à potencialidade confiscatória do mesmo, e, por outro lado, à desproporção que se estabelece entre a regra do ónus da prova e o valor final da quantificação que não pode ser controvertido pelo sujeito passivo, ou seja, da falta de prova do valor de aquisição jamais poderá resultar uma presunção de rendimento superior àquele para o qual a prova está dirigida.

Registando a norma do artigo 89.º-A, tanto dissenso, haverá nela espaço para algum consenso entre o contribuinte e a administração? Assim se crê, tanto de *iure constituto*, como de *iure constituendo*. No primeiro caso, ao determinar que o valor de aquisição é constituído pelo valor médio de mercado, considerando-se, sempre que exista, o indicado pelas associações dos setores em causa, pode obviamente perspetivar-se um caso em que, na existência desse valor, a administração e o contribuinte possam chegar a um consenso quanto ao valor circunstancialmente em causa. Está aí em causa uma “questão de avaliação”, e, não sendo possível apurar com exatidão o valor médio de aquisição, não se vê razão para que o mesmo não seja estabelecido em acordo com o sujeito passivo. No segundo caso e uma vez que a matéria tributável pode ser determinada com base nos critérios do artigo 90.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, as mesmas razões que justificam a existência do pedido de revisão previsto no artigo 91.º, desse diploma, valem igualmente para o caso da quantificação ser fixada segundo uma apreciação administrativa que ocorre numa esfera de incerteza, afastando-se do valor certo que a lei tipifica. A justificação da redação do artigo 89.º-A, n.º 7, está talhada para os casos de “quantificação automática” em que pouco haverá para discutir. O mesmo não acontece quando se quantifica o rendimento através de

um complexo de factores de quantificação que envolvem uma grande margem de incerteza e de indefinição. Neste caso, não só se deve notificar o sujeito passivo para o exercício do direito de audição antes da quantificação, um vez que apesar do sujeito passivo ter sido ouvido em sede de apresentação de razões justificativas, a existência de uma quantificação distinta da que resulta tipificada, constitui um facto novo sobre o qual o sujeito passivo ainda não se pronunciou, como também não se encontra vedada, em abstrato, a possibilidade de discutir judicialmente o excesso de quantificação. Diz-se em abstrato, porque o prazo diminuto em que o recurso previsto no n.º 7 deve ser interposto, e a sua tramitação posterior, pode constituir um obstáculo material a uma efetiva possibilidade de se controverter a decisão administrativa, afetando o direito a um processo justo e equitativo constitucionalmente previsto.

#### 2.3.4. O artigo 87.º, n.º 1, alínea e), da Lei Geral Tributária

Nos termos da Lei Geral Tributária há, ainda, lugar à avaliação indireta da matéria tributável quando os sujeitos passivos apresentarem, sem justificação, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início da actividade, onde a contagem do prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco.

Esta avaliação indireta partilha a teleologia fundamentante que caracteriza os demais métodos indiretos de *ratio* controladora, encontrando-se fundada numa situação de desvio face ao *il quod plerumque accidit*, uma vez que encontrando-se na essência das empresas a obtenção de lucros, não é plausível, no plano da normalidade previsional do exercício da atividade económico-financeira, ressalvada a hipótese desta se ter iniciado dentro desses três anos, que a

mesma possa subsistir mais de três anos com resultados tributáveis nulos ou com prejuízos fiscais<sup>750</sup>.

Tal como na hipótese anteriormente abordada, também, aqui, é dada ao contribuinte a oportunidade de *justificar* o afastamento da concreta situação relativamente à pressuposta normalidade teleologicamente conformadora da norma. Contudo, o que deva considerar-se por razão justificada da realidade existente, relativamente à pressuposta normalidade presumida pelo legislador, constitui, também, uma situação expressa em conceitos jurídicos indeterminados, cujo conteúdo fáctico-normativo carece de adequada densificação concreta perante as circunstâncias do exercício da atividade<sup>751</sup>. Considerando a subjetividade inerente à ponderação da suficiência,

---

<sup>750</sup> A previsão desta avaliação indireta acaba por consubstanciar-se uma mera especificação antecipante do sentido prático inferido da regulamentação dos indicadores objetivos, sendo a sua razão-de-ser justificada pela ausência de tal regulamentação e pela necessidade de obter uma resposta imediata para aqueles casos de maior gravidade. Na verdade, os casos agora mencionados na alínea e) do artigo 87.º, da Lei Geral Tributária, já ficariam abrangidos pela previsão normativa do afastamento relativo aos indicadores objetivos, na medida em que a apresentação de resultados tributáveis nulos ou de prejuízos fiscais, sempre, comporta um afastamento, e, nestes casos, no máximo possível, perante a matéria tributável que pode imputar-se ao sujeito passivo por referência aos indicadores objetivos. Com efeito, na ausência da alínea e) do artigo 87.º, da Lei Geral Tributária, mal se compreenderia que ficassem excluídas da aplicação do regime dos indicadores objetivos aqueles contribuintes que declarassem prejuízos fiscais ou resultados tributáveis nulos, sob pena de se vilipendiar integralmente a intencionalidade prática subjacente a tal regulamentação, dando azo à ocorrência de situações assaz contraditórias e criando um meio muito “atrativo” para os contribuintes se eximirem à apresentação de razões justificativas dos resultados apresentados e à determinação da sua matéria tributável com base nos indicadores objetivos. Daí que a regulamentação específica de tal avaliação indireta apenas se compreenda, atendendo sobretudo aos seus pressupostos, enquanto uma medida provisória que deixará de fazer sentido no momento em que os indicadores objetivos vierem a ser implementados. A não ser assim, o regime legal acaba por potenciar a emergência de situações manifestamente incoerentes e claramente chocantes, não se compreendendo que um sujeito passivo, ao apresentar prejuízos fiscais, tivesse, nesta sede, um tratamento de favor perante aqueles cuja matéria tributável se afasta entre 30,1% e 99,9% do valor-referência dos indicadores. Consequentemente, a previsão normativa em causa apenas faz sentido enquanto a aplicação do regime dos indicadores objetivos se mantiver no plano do *iure constituendo*, devendo ser afastada no exacto momento da entrada em vigor desta regulamentação.

<sup>751</sup> Tais razões poderão ser as mais diversas, desde razões completamente exteriores à atividade do sujeito passivo mas que condicionaram, anormalmente, o seu desempenho (como por exemplo, catástrofes naturais, crises graves do mercado, etc.), como razões internas relacionadas com as concretas condições em que

ou insuficiência, dos motivos invocados pelo contribuinte, também, aqui, faz todo o sentido que exista uma discussão contraditória que permita relevar, em toda a sua exponencial capacidade explicativa, a especificidade do caso concreto, resultado esse que, dificilmente, se obterá num modelo de intervenção sequencial que tende, na sua insuficiência operativa, a potenciar uma situação de litígio.

É certo que, neste caso, a quantificação da matéria tributável é realizada nos termos do artigo 90.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, pelo que o sujeito passivo disporá, em sede de pedido de revisão, de oportunidade para controverter, argumentativamente e de forma dialógica, os pressupostos de aplicação desta avaliação indireta; no entanto, a poupança dos escassos recursos administrativos e o *due process* inerente a uma adequada normatividade procedural em nada obstatam, pelo contrário, que esse momento ocorra antes de se partir para a quantificação da matéria tributável, pois este momento de intervenção administrativa só poderá ocorrer depois de realizado um juízo relativamente aos pressupostos que habilitam a administração a agir.

#### 2.3.5. O artigo 87.º, n.º 1, alínea f), da Lei Geral Tributária

Uma outra situação em que a Lei Geral Tributária autoriza a utilização dos métodos indiretos de determinação da matéria tributável é a prevista na alínea f) do artigo 87.º, no caso de existir um *“acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a €100.000,00, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados”*.

---

o sujeito passivo exerceu a sua atividade no período considerado (avarias graves de equipamento, de produtos, perturbações laborais, etc.).

No caso da tributação dos rendimentos cuja existência resulta da consideração de certas manifestações de fortuna, pretende-se sujeitar à tributação aqueles rendimentos que não são, no todo ou em parte, declarados e que se manifestam através de um acréscimo patrimonial, que permite, dentro do quadro da [a]normalidade, presumir a existência de uma capacidade contributiva efectiva superior à declarada. Pretende-se, assim, atingir rendimentos que foram ocultados, cuja origem a administração tributária não conhece, mas que acabam por ser revelados indiretamente através da aquisição de bens, realização de despesas e liberalidades que não se afiguram consonantes com a “riqueza” declarada, pelo que a intencionalidade práctico-normativa de tal regulamentação passa por dotar a administração de um instrumento de luta contra a evasão e a fraude fiscais que possibilite a tributação de rendimentos que, de outro modo, escapariam à imposição fiscal<sup>752</sup>.

Importa notar que esta norma acabou por complementar o regime das “manifestações de fortuna”, *supra* referidas, que ao tipificar de forma taxativa os “índices de capacidade contributiva” despoletadores do regime de avaliação em causa, deixava de fora realidades suscetíveis de enquadramento numa “real” manifestação de fortuna. Nessa medida, antes da entrada em vigor desta alínea, a existência “destas” manifestações de fortuna só poderia ser relevada ao nível da quantificação do rendimento tributável na medida em que constituíssem um “indício fundado” da existência de um rendimento superior ao padronizado e não como fundamentos autónomos da quantificação administrativa da matéria tributável<sup>753</sup>.

---

<sup>752</sup> Cf. SÁNCHEZ PINO, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, pp. 366-367, LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell'imposizione su basi forfaitaire*, pp. 376 e ss..

<sup>753</sup> Cf. J.L. SALDANHA SANCHES, *Conceito de rendimento do IRS*, pp. 43 e ss.. Será esse sentido que levou o *Autor* a afirmar que “a lei reservou alguma margem de decisão à Administração fiscal de modo a que essa possa e deva reagir perante sinais de fortuna não tipificados, mas indubitavelmente existentes”. Em todo o caso, essa margem só se verificaria quando a aplicação do regime fosse suscitada por uma das manifestações de fortuna referidas na lei.

Verificado o pressuposto competencial habilitante, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que os rendimentos declarados correspondem à realidade e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada.

Neste caso, a lei densifica com suficiente precisão o *ónus* que passa a recair sobre o sujeito passivo relativamente ao que constitui “divergência não justificada com os rendimentos declarados”, o problema poderá residir na impossibilidade de dar cumprimento às exigências de comprovação dentro do prazo fixado para o efeito, sendo que, em causa, poderá estar o acesso às “contas de uma vida”. Em todo o caso, a disposição do artigo 89.º-A, n.º 11, permite que no decurso do procedimento o contribuinte possa regularizar a situação tributária, identificando e justificando a natureza dos rendimentos omitidos e corrigir as declarações dos respetivos períodos.

Colocam-se, porém, outros problemas, designadamente quanto aos critérios de quantificação e ao meio de reação que a Lei Geral Tributária elege para o efeito. São, no fundo, problemas absolutamente idênticos aos que foram abordados *supra* na consideração do regime das “manifestações de fortuna” tipificadas na lei, para onde, obviamente, se remete.

### **3. Critérios e práticas de quantificação da avaliação da matéria tributável por métodos indiretos (artigo 90.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária)**

Os critérios de quantificação previstos no artigo 90.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, podem ser aplicados em todas as situações em que se verificam os pressupostos de avaliação indireta da matéria tributável, com exceção da hipótese relativa aos indicadores objetivos de base técnico-científica, neste caso com base no regime originariamente constante da lei e que agora, após a revogação do artigo 90.º, n.º 2, apenas se mantém como um “*Blankettbegriff*” ou um objeto jurídico não identificado, não constituindo um caso suscetível de ser atualmente aplicado.

Não obstante, apenas nas hipóteses referidas nas alíneas *b)* e *e)* do artigo 87.º, da Lei Geral Tributária, é que os referidos critérios constituem a base unitária para a quantificação, sendo que, nos casos previstos nas alíneas *d)* e *f)*, daquele preceito, a mobilização do artigo 90.º, n.º 1, é, meramente, eventual, na medida em que o *ponto de partida* para a quantificação dos rendimentos será, *semel pro semper*, aquele que resulta da aplicação do artigo 89.º-A, n.ºs 4 e 5, alínea *a)*, sendo os critérios do artigo 90.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, de aplicação *meramente eventual* aos casos em que, com base nesses critérios, existam indícios fundados, que permitam à administração tributária fixar um rendimento superior. Nesta circunstância, apesar de, numa perspectiva de determinação exógena do rendimento, aqueles critérios possam ser irrelevantes, a verdade é que, como imposição legal que vincula a administração, os mesmos não podem deixar de ser, numa vertente *endógena*, relevados no momento da quantificação para aferir se existem, ou não, “indícios fundados” que determinem que a quantificação da matéria tributável seja realizada tendo em consideração os critérios do artigo 90.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

Numa primeira análise, meramente perfunctória, dos mencionados instrumentos de quantificação, desvela-se que os mesmos não são *lex certa*, ou critérios de resultado único, constituindo antes meras bases, simples ou complexas, que podem, em alguns casos, ser convocadas simultaneamente, de inferência racional do *rendimento real tributável presumido* do sujeito passivo<sup>754</sup>. Com efeito, face à sua natureza e funcionalidade os critérios do artigo 90.º, n.º

---

<sup>754</sup> Sobre a tributação do rendimento real presumido, v. TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de finanças públicas*, p. 262 e JOSÉ XAVIER DE BASTO, Comentário à intervenção do Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches, *Sistema e Reforma Fiscal: Que evolução?*, p. 121, onde se esclarece que “na tributação do rendimento presumido, quer-se determinar o rendimento efectivamente percebido pelo contribuinte; apenas se não confia nos dados por ele fornecidos, substituindo-os ou complementando-os por índices, por elementos de carácter indirecto, que não deixam de visar a obter o rendimento real”. Ou seja, a tributação do rendimento real presumido ainda se encontra pré-ordenada à imposição do rendimento que o contribuinte *obteve*, ainda que, para tal, haja de combinar elementos subjectivos e objectivos, não podendo, conseqüentemente, confundir-se tal hipótese com a tributação segundo o rendimento normal ou com a tributação de um rendimento médio que poderia ter sido obtido num quadro esboçado pelo pincel da normalidade, seja este o rendimento apurado num determinado ano, seja num determinado conjunto de anos, sendo que em ambos os casos, como refere TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de finanças públicas*, p. 262, se está perante o rendimento que o contribuinte *poderia* ter obtido em *condições normais*, o que remete para “as condições mais frequentes naquela época e lugar (...) [operando o contribuinte] com a diligência,

---

técnica e preços geralmente praticados”; por outras palavras, Xavier de Basto, *O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*, p. 10, identifica o rendimento normal como sendo aquele “atribuível a condições de normalidade no funcionamento geral da economia e da unidade de produção em questão”. Há ainda quem acrescente que o rendimento normal pode indicar, igualmente, o “rendimento médio que o contribuinte obteve durante uma série de anos” – v. M. LECCISOTTI, *Per un’imposta sul reddito normale*, pp. 12-13 – contudo, importa referir que esta definição, além do seu pouco préstimo, acaba por ser estranha ao objectivo insito na tributação do rendimento normal, na medida em que apenas indica a média dos rendimentos *efectivamente* obtidos. Note-se, porém, que existindo uma sinonímia consolidada entre “rendimento normal” e “rendimento médio”, os dois conceitos não se confundem forçosamente, já que o conceito de rendimento “normal” aponta para a individualização de um resultado que, em paridade de circunstâncias, se repete com maior frequência, enquanto que, quando se fala em “rendimento médio”, tem-se em conta um nível “intermédio” entre dados que se distanciam por excesso e por defeito, exemplificando: na série de dados 20, 20, 20, 20, 10, 0, o dado médio é 15, enquanto que o valor que se repete com normalidade é 20 – v. LORIS TOSI, *Le predeterminazioni normative nell’imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistematica dell’imposizione su basi forfaitaire*, p. 19. Quanto às incongruências suscitadas pelo tratamento “médio-normal” do rendimento, atente-se nas observações de I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, p. 203, onde se afirma, precisamente, que “una media di 100 può essere data da una série di valori ricompresi in una fascia di oscillazione da 95 a 105, oppure da una serie di valori ricompresi in una fascia da 70 a 130, e se, in ipotesi, la fascia dei prezzi effettivamente praticati sul mercato va da 70 a 130, un prezzo di 80 non è meno normale di un prezzo di 120”.

Entre nós, a tributação pelo rendimento normal marcou parte relevante do século passado caracterizado por uma série de “avanços e recuos”, reformas e “contra-reformas”, que oscilaram entre a opção aberta por este modelo tributário e a imposição constitucionalmente afirmada de tributar o rendimento real. A primeira grande reforma do sistema fiscal, que traçou um quadro unitário das múltiplas disposições avulsas que davam corpo a diversas figuras fiscais, deu-se com a “notável” – nas palavras de VÍTOR FAVEIRO, *Noções fundamentais de Direito Fiscal Português II*, pp. 18ss. e ID. *O estatuto do contribuinte – A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*, pp. 30ss.) – Lei n.º 1368, de 23 de Abril de 1922, que, além de uma taxa anual fixa, previa uma taxa complementar que incidia sobre os lucros verificados ou presumivelmente obtidos (artigo 12.º). Porém, tal reforma acabou por fracassar rotundamente e, apenas decorridos quatro anos, foi constituída uma comissão, presidida por Oliveira Salazar que, em 1929, instituiu um regime de tributação baseado no rendimento normal – Decreto n.º 16731, de 13 de Abril – apurado com base no capital social de certas empresas ou em índices objectivos de rendimento, que se justificava “ao menos enquanto não tenhamos os nossos organismos de imposição e fiscalização em condições de se executar a sério, sem injustiças, mas também sem violências e sem abusos, o imposto pessoal de rendimento” – v. Preâmbulo do Decreto n.º 16731, L. MENEZES LEITÃO, *Evolução e situação da reforma fiscal*: pp. 12 e ss. –, situação que se manteve até à reforma fiscal “dos anos sessenta” que, sob a mestria de Teixeira Ribeiro, “tentou” implementar um sistema de tributação pelo rendimento real, apurado segundo uma base contabilística, reconhecendo, no entanto, essa “verdade inequívoca” de que nem todos os contribuintes “dispõem ou podem dispor de contabilidade organizada em termos de revelar claramente os resultados do seu exercício”, o que determinou a criação, ao nível da contribuição industrial, de três grupos – A, B e C –, correspondendo, respectivamente, em termos aproximados, a grandes, médias e pequenas empresas (artigo 7.º, 11.º e 12.º do Código da Contribuição Industrial), os quais seriam tributados, *cum grano salis*, pelos lucros



1, da Lei Geral Tributária, abarcam uma pluralidade de dimensões objetivas e subjetivas, expressas normativamente em critérios de diferente densidade significativa, o que acaba por corresponder a uma *necessidade* determinada pela sua função teleológico-normativamente definida de, no caso concreto, poderem ser valoradas, presuntivamente, as múltiplas situações tributárias que permitam reconstruir, indiciariamente, o rendimento obtido pelo sujeito passivo.

Perante a impossibilidade de quantificar de forma direta e exata o rendimento efetivamente obtido, a ponderação desses critérios acaba por oferecer uma moldura aproximativa dentro da qual pode situar-se um resultado que se expressa, forçosamente, num juízo de probabilidade. Acompanhando *Roman Seer*, pode dizer-se que os contornos, *recte*, a amplitude, dessa moldura dependerá, fundamentalmente, da envergadura dos dados existentes, que, com alguma fiabilidade, aportem informações complementares relativas à esfera do sujeito passivo. Dessa forma, conclui o fiscalista germânico que “a administração movimenta-se, sempre, numa margem de estimativa mais ou menos estreita (*“eines mehr oder minder breiten Schätzungsspielraum”*), cujos limites não permitem uma determinação exata. Porém, quanto mais o sujeito passivo contribui com informações do seu domínio, tanto mais o apuramento do valor se aproxima do resultado provavelmente certo”<sup>755</sup>.

---

efectivamente obtidos (grupo A), pelos lucros presumivelmente obtidos (grupo B) e pelos lucros que podiam ter sido obtidos (grupo C). Porém, não tardou muito para que, ao jeito de uma “contra-reforma” se tenham introduzido distorções implicadas por um retorno ao rendimento normal – v. Decreto-lei n.º 45.676, de 24 de abril de 1964, Decreto-Lei n.º 46496, de 18 de agosto de 1965 e Decreto-Lei n.º 48316, de 5 de abril de 1968. Só com a posterior reforma dos anos oitenta (v. Código do IRS – Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro e Código do IRC – Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro) se levou “à prática” a tributação pelo rendimento real, cumprindo a exigência estabelecida pela Constituição de 1976, no seu artigo 107.º, n.º 2 – cf. TEIXEIRA RIBEIRO, *O sistema fiscal na Constituição de 1976*, pp. 97ss., L. MENEZES LEITÃO, *Evolução e situação da reforma fiscal*, pp. 24ss., J.L. SALDANHA SANCHES, *Princípios estruturantes da reforma fiscal*, pp. 19ss..

<sup>755</sup> A valoração das informações reveladas pelo sujeito passivo no âmbito da reconstrução do rendimento tributável permitem reduzir a amplitude da “margem de estimativa”; essa participação tende a ocorrer, “*in der Praxis der Außenprüfung*”, de forma dialógica pelo que, “quando o contributo participativo do sujeito passivo conduz a um acordo sobre o método e o conteúdo da estimativa, a lei fiscal é implementada, dentro da margem de estimativa, com a maior probabilidade possível, nos termos do § 162 da “*Abgabenordnung*”, não se vislumbrando qualquer violação da lei material – v. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 12.

Tendo como referência estas considerações, meramente, propedêuticas, importa considerar alguns dos principais problemas levantados pela quantificação através dos critérios do artigo 90.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, como o da *finalidade* da mobilização desses critérios, a eventual *taxatividade* do seu elenco, a questão, conexa, relativa à *existência de uma margem de livre apreciação* administrativa em sede de quantificação, e o papel da *participação* do sujeito passivo nessa determinação.

Como adiantado, a finalidade da quantificação da matéria tributável reside na determinação do *rendimento real presumido* do sujeito passivo, ou seja, pretende-se, através da mobilização dos critérios determinar, dentro de uma margem de maior ou menor incerteza, através de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração disponha, o rendimento que um determinado sujeito passivo – presumivelmente – *obteve*. Este propósito, que pode inferir-se dos princípios constitucionais da justiça material ínsito no princípio material do Estado democrático de direito, da capacidade contributiva, da igualdade e ainda da exigência constitucional prevista no artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, é confirmado, no plano da Lei Geral Tributária, pela finalidade que se reporta à avaliação indireta, pela relevância, sempre que possível dos critérios da avaliação direta e, não menos, pela construção dos próprios critérios de quantificação, na medida em que, dos mesmos se distrai uma composição simultaneamente objetiva e subjetiva, neste caso, remetendo a administração para a específica valoração da situação concreta do sujeito passivo. Assim, conquanto alguns dos critérios se traduzam na consideração da média de valores referentes a diversos elementos da atividade exercida pelo sujeito passivo, como as vendas e prestações de serviços, compras e fornecimento de serviços de terceiros, rentabilidade do capital investido, coeficientes técnicos de consumos ou de utilização de matérias primas e outros custos diretos [alíneas *a)*, *b)* e *c)*], certo é que eles estão, sempre, intencionados, legalmente, à concreta determinação do rendimento real presumidamente obtido, ao assumirem esses referentes segundo a expressão com que os mesmos se manifestam, no exercício da concreta atividade do contribuinte, ao que acresce, partindo dos demais critérios,

que os referentes ou pressupostos de facto que integram a sua respetiva hipótese são, sempre, elementos que estão relacionados com a concreta atividade do sujeito passivo<sup>756</sup>.

Sendo essa a intencionalidade materialmente subjacente ao procedimento de quantificação, a administração está vinculada quanto à *finalidade definida pelo legislador*, não tendo qualquer margem de livre apreciação para eleger, *ex voluntate*, um outro objetivo relativamente à quantificação, *v.g.*, determinar o rendimento normal, médio ou potencial.

Para tal, o legislador serviu a administração com um vasto elenco de critérios, referindo que a determinação da matéria tributável *poderá* ter em consideração os elementos que enunciou, o que conduz à questão de saber se a panóplia de elementos referidos nas diversas alíneas do artigo 90.º, n.º 1, é taxativa ou se, pelo contrário, a administração pode convocar, como critérios de quantificação, outros elementos não constantes desse catálogo.

No primeiro sentido, pronunciaram-se *Leite de Campos, Jorge de Sousa e Benjamim Rodrigues* na sua *Lei Geral Tributária Anotada*, considerando que “a lista de factores tem carácter taxativo, como se depreende do não uso de qualquer expressão que indique que se está perante uma enumeração exemplificativa”, considerando, ademais, que esse carácter taxativo está em sintonia com a intenção legislativa de procurar “objetividade na realização da avaliação de rendimentos”, sendo mesmo uma “solução que se impõe em termos de constitucionalidade uma vez que as normas que indicam os elementos que podem ser valorados para este efeito reconduzem-se a verdadeiras normas de incidência objetiva do tributo, que por isso estão sujeitas ao princípio da reserva de lei”<sup>757</sup>. De acordo com esta doutrina, a palavra “poderá”, permitia que a administração tivesse em consideração qualquer um dos elementos do catálogo, isoladamente ou em conjugação com outros, mas sempre dentro do recorte delimitado pela lista de critérios.

---

<sup>756</sup> Mesmo quando essa relação aparenta ser menos direta, como é o caso dos critérios das alíneas *h) e i)* [“valor de mercado dos bens ou serviços tributados”, “uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte”], ainda assim se encontram elegidos elementos sob cujo domínio se exerceu, concretamente, a atividade do contribuinte ou tem com ela uma relação de necessária dependência económico-financeira.

<sup>757</sup> Cf. DIOGO LEITE DE CAMPOS, JORGE DE SOUSA e BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, pp. 790 e ss..

Em sentido contrário, *Lima Guerreiro* e *Casalta Nabais* consideraram que a “panóplia” dos critérios não era taxativa, porquanto, na opinião do Mestre de Coimbra, se trata de uma “lista de critérios, que até pela expressão ‘poderá ter em conta os seguintes elementos’, utilizada no corpo do referido n.º 1 do artigo 90.º, parece ir no sentido de a mesma não constituir uma lista taxativa. Uma ideia que, a nosso ver, se impõe, pois, uma enumeração taxativa é incompatível com o carácter subsidiário da avaliação por métodos indiretos”<sup>758</sup>.

A questão não é simples. Relativamente a esta matéria, deve distinguir-se, com clareza, o problema relativo aos pressupostos de mobilização da avaliação indireta – e, aí, a solução não pode deixar de passar pela taxatividade das hipóteses consideradas no artigo 87.º, da Lei Geral Tributária – e as questões relativas à quantificação. Neste segundo caso, tanto a finalidade da avaliação, como a sua subsidiariedade, concorrem para determinar o carácter não taxativo dos critérios do artigo 90.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. Com efeito, não se compreenderia, para além da dimensão literal dessa norma, que a lei impossibilitasse a mobilização de um critério que se revelasse, perante o caso concreto, mais idóneo do que os previstos no artigo 90.º para a presunção do rendimento. Tal corresponderia a frustrar a intencionalidade práctico-normativa do regime e a sua imanente tele[nomo]logia. *Mutatis mutandis*, o mesmo pode afirmar-se em relação à dupla subsidiariedade com que o legislador recortou o sistema da avaliação indireta, particularmente nos casos de impossibilidade de quantificação. Tal não significa, porém, que seja endossado à administração um cheque em branco relativamente aos critérios que esta pretenda convocar e que não constem da lista do artigo 90.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. Com efeito, relativamente aos critérios previstos existe, já, um juízo de idoneidade-aptidão em abstrato desses instrumentos para o fim visado. Todavia, nos casos não previstos, a administração terá de justificar,

---

<sup>758</sup> Cf. LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, pp. 378-379 e JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, 6.ª edição, p. 322. Note-se, porém, que, na 9.ª edição do *Direito fiscal*, pp. 297-301, *Casalta Nabais* omite a parte *supra* citada, dizendo que a “determinação da matéria colectável deve basear-se nos critérios constantes do n.º 1 do artigo 90.º da LEI GERAL TRIBUTÁRIA”. Entre o “pode” e o “deve”, não se afigura claro que *Casalta Nabais*, tenha mudado de opinião, ou se, pura e simplesmente, deu como assente, até face à jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo – v., *vg.*, Acórdão de 21 de setembro de 2011, tirado no processo n.º 0537/11 –, a questão da “não taxatividade”.

racionalmente, a mobilização do critério, explicitando a *adequação funcional* para a realização da finalidade da avaliação indireta, sendo que, neste caso, não basta “indicar” o critério, sendo necessário fundamentar, racionalmente, a sua “construção” e demonstrar no plano jurídico-concreto a sua efetiva adequação operativa.

Relativamente ao carácter da existência de uma “margem de livre apreciação” administrativa, ao nível da avaliação indireta, poucas dúvidas se levantam. As situações em que ocorre a avaliação indireta, designadamente no que concerne à quantificação são, por natureza, marcadas uma grande e ineliminável incerteza, não apenas no plano dos factos, mas, também, na indeterminação conceitual que pode vislumbrar-se na construção dos critérios normativos de determinação da matéria tributável. Nessa ótica, o resultado administrativo dificilmente poderá atingir um grau de plena convicção, qual dogma da única decisão certa – caso em que, aliás, dificilmente, se podiam ter por verificados os pressupostos da aplicação do método indiciário –, outrossim tenderá a realizar-se numa “moldura de estimativa”, de maior ou menor extensão.

Contudo, previamente à consideração desse problema, há que abordar duas questões relacionadas.

Em primeiro lugar, trata-se de equacionar a distinção entre “discricionarieidade” e “arbitrariedade”, no que concerne às matérias da quantificação. A necessidade desta reflexão decorre de uma perceção segundo a qual bastaria à administração indicar o critério que utilizou – vg. “margem média de lucro do sector” –, para que a bola passe para o campo do “adversário”, competindo a este demonstrar, então, o excesso de quantificação. Ora, crê-se que este modo de conceber a aplicação dos critérios de quantificação, que a *praxis* revela não ser inédito, acaba por não poder conceber-se como discricionário, mas, ao contrário, arbitrário.

Como se concretizou, a determinação da matéria tributável fixada por métodos indiretos está *funcionalizada* à realização de um objetivo que vincula toda a atividade administrativa que deve produzir-se neste âmbito, o que se opõe a uma aplicação acrítica e descontextualizada de um qualquer rendimento médio-normal, determinando, em sentido inverso, o dever de concreta imputação ao sujeito passivo do rendimento que este *presumivelmente obteve*. Se a atividade

administrativa se desvia deste fim, a sua atuação não será, licitamente, discricionária, tendendo, ao invés, a resvalar para o campo da arbitrariedade.

A discricionariedade como uma zona franca da juridicidade não é, atualmente, concebível, sendo desde logo limitada pela finalidade que está subjacente à sua atribuição<sup>759</sup>. Nessa medida, “discricionariedade não significa agir com arbitrariedade subjetiva, mas conforme os valores de justiça inerentes à ordem jurídica e determináveis em termos objetivos”, tendo em consideração a finalidade “da delegação da discricionariedade como limite interno”<sup>760</sup>, num quadro de juridicidade relevante onde se pondera “a racionalidade, a justiça, a imparcialidade, e a proporcionalidade”<sup>761</sup>. Ora, no caso da quantificação, o respeito por esse limite e por aqueles padrões de atuação implica a externalização dos motivos pelos quais o critério administrativo se considera idóneo, *no caso concreto*, como elemento determinante da quantificação realizada<sup>762</sup>.

---

<sup>759</sup> A conceção da discricionariedade como realidade estranha ao direito, concebida como uma *voluntas* administrativa livre de quaisquer constrangimentos jurídicos está hoje completamente ultrapassada.

<sup>760</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 217 e ss., onde se afirma que “*Das Verwaltungsermessen ist jedoch nicht frei*”, e, mais à frente, considera “*Ermessensentscheidung am Zweck der Ermächtigung als innere Grezen orientieren*” [p. 222], como, já entre nós, AFONSO QUEIRÓ, *Os limites do poder discricionário das autoridades administrativas*, p. 7, havia sublinhado, dizendo que o fim legal, não constituía um mero limite interno, mas também um limite externo do poder discricionário.

<sup>761</sup> V. JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *O dever de fundamentação expressa dos actos administrativos*, p. 383. MARIANO BACIGALUPO, *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y limites constitucionales de su atribución)*, p. 192, concretiza: “pretender que a discricionariedade consiste no facto de a administração poder (e dever) decidir acerca da adoção o não de uma consequência jurídica (...) e, nesse caso, sobre a adoção de uma ou de outra entre várias possíveis, olvidando que qualquer das decisões deve corresponder, sempre, a critérios objetivos (que, necessariamente, veem completar ou integrar o pressuposto de facto incompleto da norma habilitante), supõe conceber a discricionariedade administrativa de um modo que abre as portas, de par em par, a um exercício *arbitrário* da mesma; ou seja, a um exercício de discricionariedade *sem qualquer critério*”.

<sup>762</sup> Ademais, o entendimento de que basta à administração tributária proceder à indicação do critério de quantificação utilizado coloca, ainda, em causa o adequado cumprimento do dever fundamental de fundamentação da decisão de opção pela aplicação desse critério (artigos 268.º, n.º 3, da Constituição e 77.º da Lei Geral Tribunal), na medida em que não permite dar a conhecer as razões pelas quais se elegeu esse critério. Não se quer com isto afirmar que a administração tributária tenha de externar, expressamente, as razões pelas quais decidiu não aplicar um critério diferente daquele que aplicou no caso concreto. Não fazendo aplicação desse outro critério normativo, essa é matéria que ficou fora do âmbito da sua atividade cognoscitiva

Sem essa explicitação racional, fica o tribunal, na prática, impossibilitado de realizar o controlo da idoneidade e da adequação da decisão administrativa à finalidade legalmente conformada.

Em segundo lugar, pretende equacionar-se a questão da “discricionariedade” administrativa em sede procedimental ou inquisitória, tratando-se de uma questão essencial por contender, imediatamente, com a quantificação que resulte da atividade administrativa. Sem prejuízo da matéria ser abordada, autonomamente, sempre importará reconhecer, desde já, que o tipo, as fontes e a envergadura da atividade instrutória da administração relativamente aos factos pertinentes para a formação do seu juízo, se bem que balizada pelos princípios procedimentais, está, em larga medida, nas mãos da administração. Caberá à administração a realização de todos os atos que considere necessário para um adequado esclarecimento dos factos com pertinência para a quantificação, pelo que, sem uma atividade instrutória especificamente dirigida à delimitação da “moldura da estimativa”, consubstanciadora de um adequado suporte fáctico com base no qual se constrói ou seleciona o critério de quantificação, fica à partida comprometida a sua idoneidade para cumprir a finalidade da lei.

Por fim, quanto à existência de uma margem de livre apreciação ao nível da quantificação da matéria tributável, não havendo dúvida de que o resultado administrativo será, sempre, delimitado por um juízo de incerteza, que poderá ser maior ou menor, consoante a base dos factos que lhe está na origem, e que, desse modo, opera dentro de uma moldura de resultados possíveis, a questão passa, essencialmente, pela delimitação do controlo dos tribunais quanto ao resultado administrativo<sup>763</sup>.

---

e valorativa concretamente realizada, não carecendo de a fundamentar. Contudo, tendo-se decidido pela aplicação de um concreto critério tem de enunciar as razões pelas quais se determinou a fazê-lo, externando, designadamente, as razões que permitem esbatecer um nexo de intelegibilidade entre a situação concreta e o critério em causa, demonstrando a sua idoneidade ou adequação para a presunção do rendimento obtido pelo contribuinte.

<sup>763</sup> V., de novo, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *O dever de fundamentação expressa dos actos administrativos*, p. 389, pois “não pode ignorar-se que a existência concreta da discricionariedade depende de uma limitação do controle judicial”.

Na dissertação de mestrado apresentada nesta Faculdade, defendemos a natureza estritamente vinculada da avaliação indireta, seja quanto aos seus pressupostos, seja quanto à respetiva quantificação<sup>764</sup>.

Também *João Sérgio Ribeiro*, veio defender posição idêntica e, especificamente quanto aos critérios do artigo 90.º, da Lei Geral Tributária, salientou que “dada a objetividade dos elementos em que assentam, ou seja, por haver critérios de natureza técnica que permitem aferir a correção da valoração eventualmente feita pela Administração Fiscal, é relativamente fácil para o tribunal apreciar o modo como foram valorados os elementos. Está-se aí, com efeito, longe dos conceitos indeterminados que visam conferir à Administração um poder discricionário, tratando-se tão-só de conceitos cujo carácter indeterminado é unicamente condicionado pela ‘linguagem, e, portanto, solucionável através de raciocínios teórico-discursivos’, não se atribuindo, deste modo, qualquer autonomia à administração”<sup>765</sup>.

Por seu turno, *Ana Paula Dourado*, refere que, no direito fiscal, “tratando-se de conceitos jurídicos, mesmo que (muito) indeterminados ou discricionários, cabe aos tribunais fiscais controlar a aplicação dos mesmos (artigo 268.º, n.º 4, da CRP), sem prejuízo de aceitarem a decisão do fisco se defensável”, subscrevendo parcialmente a posição de “Tipke e Kruse no comentário à *Abgabenordnung*: os tribunais estão sempre em posição de controlar a aplicação dos conceitos jurídicos indetermindados, pois as decisões administrativas tributárias não revestem uma complexidade semelhante às decisões de prognose que justificam a discricionariedade administrativa em muitas áreas de atuação, nem às decisões de planeamento administrativo”<sup>766</sup>. Na Alemanha, *Roman Seer* refere, como atrás se referiu, que, mesmo nos casos

---

<sup>764</sup> V., JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES, *Crítérios normativos de predeterminação da matéria tributável – Os novos caminhos abertos pela [pré-]suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, 2003.

<sup>765</sup> V., JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, pp. 210-211.

<sup>766</sup> V. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, p. 523. A Autora afirma posteriormente, p. 525, indo para além de Tipke e Kruse, que, “tendo em conta que o grau de indeterminação do conceito dá uma margem de livre conformação ampla aos órgãos aplicadores do direito – administração e tribunais – o controlo judicial é um controlo dos limites internos



de aplicação do §162 da *Abgabenordnung*, onde a administração é chamada a realizar uma *estimativa*, a remissão contida no § 96, n.º 1, frase 1, do *Finanzgerichtordnung*, não confere apenas poderes aos tribunais para verificação da estimativa realizada pela autoridade tributária, como admite, inclusivamente, a realização de uma estimativa própria por parte dos tribunais no controlo da atividade administrativa<sup>767</sup>.

Quando defendemos, pela primeira vez, a possibilidade dos tribunais sindicarem a “interpretação-aplicação” dos conceitos indeterminados, realçámos que não pretendíamos “que o controlo do tribunal [fosse] configurado como um controlo de índole substitutiva (ou de administração activa), mas apenas que o tribunal não estava impedido de sindicarem (e, conseqüentemente, proceder à anulação do acto viciado) não só a verificação dos pressupostos legalmente conformadores da actividade administrativa, como também a própria interpretação da norma, podendo, ainda, apreciar a correcção dos juízos técnicos feitos pela administração”<sup>768</sup>.

No contexto, estava em causa “uma infeliz tradição da nossa jurisprudência, no sentido de não controlar a aplicação da lei pela administração fiscal – e pela administração em geral, que se prolonga, inexplicavelmente, até aos dias de hoje”<sup>769</sup>, pelo que a insistência, no exercício amplo do controlo judicial, correspondia e não deixa de corresponder a uma *necessidade* de inflexão do dogma do não conhecimento, pois se é certo que, em zonas de penumbra ou de fronteira, sobre a legitimidade, o alcance e a intensidade do controlo acabam por ser os juízes a decidir da sua

---

e externos na aplicação do mesmo, tal como sucede com a discricionariedade, devendo o tribunal abster-se de substituir o juízo do fisco se este for defensável”.

<sup>767</sup> V. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 172. Sobre a posição alemã, v. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, p. 521

<sup>768</sup> V. JOÃO PEDRO SILVA RODRIGUES, *Conceitos indeterminados e a sindicabilidade pelo tribunal*, *Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de Setembro de 1998*, pp. 104. e ss..

<sup>769</sup> V. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, p. 83. Também DIOGO LEITE DE CAMPOS, *A determinação administrativa da matéria colectável: fixação de rendimentos e avaliação de bens*, pp. 132 e ss., fez idêntica constatação.

competência – “*Kompetenz-Konpentenz*” (competência da competência)<sup>770</sup> –, não são raras as decisões onde prevalece o juízo da incompetência, indiferente à ideia de que “julgar a administração também contribui para a administrar melhor”<sup>771</sup>, e que pode conduzir a uma postura da administração mais agressiva para com os contribuintes, crente de que a mesma não será devidamente sindicada<sup>772</sup>.

A validade daquela nossa afirmação mantém-se, devendo, agora, ser compatibilizada com os termos em que se admitiu a existência de uma margem de concretização administrativa possibilitada pelos conceitos indeterminados, que não pode deixar de ser enquadrada no âmbito de uma normatividade procedural que permita aos tribunais a ponderação da validade da decisão administrativa segundo o critério da sua *defensabilidade* em concreto.

Esse é o mote para a consideração do *papel da participação* do sujeito passivo ao nível da quantificação, também aqui sem prejuízo de um maior desenvolvimento do tema quando se abordar a questão da relação entre o princípio do inquisitório e os deveres e direitos de participação.

Relativamente à participação do sujeito passivo, ao nível da quantificação da matéria tributável, regista-se uma *praxis* no procedimento de inspeção que está longe de poder configurar-se como um esclarecimento cooperativo dos factos (“*kooperative Sachverhaltsaufklärung*”), porquanto a audição obrigatória do contribuinte, apenas, ocorre depois de concluída a prática dos atos de inspeção e de elaborado o projeto de conclusões, ou seja, num momento do procedimento, em que a administração tem, na prática, por concluída a fase da investigação ou de inquisitório dos meios de prova a considerar na sua decisão e já procedeu ao seu juízo de convicção em resultado da ponderação dos elementos de prova que seleccionou, de acordo com os padrões

---

<sup>770</sup> A expressão de *Fritz Ossenbühl* é referida por MARIANO BACIGALUPO, *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y limites constitucionales de su atribución)*, p. 91.

<sup>771</sup> TOMÁS RAMON FERNÁNDEZ, *Juzgar a la Admnistración contribuye también a administrar mejor*, pp. 511 e ss..

<sup>772</sup> WOLFGANG HOFFMANN-RIEM, *La reforma del derecho administrativo*, pp. 35-36, afirmava, a propósito da legalidade da ação administrativa que “a administração não pode agir por negligência pela expectativa de que não irá haver qualquer controlo externo posterior”.

legais permitidos pela livre apreciação. Neste contexto, o exercício do direito de participação no procedimento de inspeção dificilmente terá efeito prático, não podendo olvidar-se, por exemplo, que qualquer requerimento de produção de prova que o sujeito passivo considere necessário apresentar dificilmente terá efeitos práticos, uma vez que o relatório final da inspeção deve estar concluído no prazo de 10 dias após as declarações do sujeito passivo. Por outro lado, as conclusões do projetado relatório da inspeção constituem, não raras vezes, autênticas decisões-surpresa, porque a administração não informou o sujeito passivo do critério que pretendia aplicar e dos factos que tinha como pertinentes para o efeito.

A conjugação dos princípios procedimentais relevantes nesta sede, como o princípio da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação, exigem que o sujeito passivo seja interpelado, em momento anterior, à definição dos critérios de quantificação, dando-lhe, assim, oportunidade para, através da alegação de factos, poder contribuir para reduzir a moldura da incerteza da estimativa e permitir à administração um juízo enriquecido por uma base factual mais extensa e compreensiva.

Estando em causa, uma determinação que de certo, apenas, tem o incerto, a participação antecipada do sujeito passivo, sempre, permitiria dar expressão efetiva ao princípio da cooperação, como se verá no ponto seguinte.

#### **4. A avaliação indireta na vertente procedimental: Inquisitório, deveres e direitos de participação**

Uma das questões procedimentais mais complexas que surgem no domínio da avaliação indireta da matéria tributável tem a ver com diferente funcionalidade e intensidade axiológica dos princípios sob cuja força jurídica se deve desenrolar o procedimento especial de determinação da matéria tributável, sendo que, pela sua inerente incerteza, tanto no plano dos factos, como no plano do direito, maiores exigências devem colocar-se em termos procedimentais de modo a que

se permita adotar a *melhor solução* possível, dentro dos princípios enformadores do quadro tributário.

Na medida em que a determinação indireta da matéria tributável tanto pode ser percecionada enquanto sistema material de tributação, construído em torno da enunciação e consideração de indicadores, bases, índices, margens médias, coeficientes técnicos, presunções de existência e de expressão quantitativa dos factos ou rendimentos<sup>773</sup> (pressupostos de utilização do método indireto de determinação da matéria tributável e critérios de quantificação da matéria tributável), como enquanto procedimento tributário, orientado para a determinação dos elementos factuais que, em concreto, integram os pressupostos de facto abstratos dessas normas de tributação indireta, importa circunscrever a reflexão subsequente ao domínio *procedimental* do sistema de avaliação indireta.

Um dos princípios elementares do procedimento tributário em geral, mas que alcança particular relevo na matéria da avaliação indireta do rendimento tributável é o princípio do inquisitório.

Num sistema impositivo assente na tributação analítica do rendimento e na pretensão de distribuir os encargos tributários de acordo com a efetiva capacidade contributiva de cada um, a atividade inquisitória da administração está, indelevelmente, associada aos deveres de colaboração que se impõem aos sujeitos passivos do imposto. Num modelo que parte de um *princípio da declaração* (“*Deklarationsprinzip*”), este não pode deixar de postular, como

---

<sup>773</sup> JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*, pp. 202-204, sustenta a posição, com a qual se concorda parcialmente, de que a avaliação indireta tem, simultaneamente, natureza substantiva, “dado que, através dela, se determina o essencial do facto tributário”, mas, também, uma vertente procedimental “que tem na sua base presunções (judiciais e legais) através das quais se determina o aspeto quantitativo do facto tributário”, tendo estas normas uma natureza substantiva e não probatória ou adjetiva. Com efeito, considera-se que esta posição é, inteiramente, válida para as normas que definem os pressupostos da utilização da determinação indireta da matéria tributável e os critérios de quantificação, bem como sobre os efeitos do acordo estabelecidos no artigo 92.º, n.ºs 3 e 5, da Lei Geral Tributária, mas já não para as normas que disponham sobre os trâmites do procedimento.

complemento natural, o *princípio da verificação* (“*Verifikationsprinzip*”)<sup>774</sup>. Partindo desta relação de interferente complementaridade, vislumbra-se, num segundo nível de operacionalidade concretizadora, a relação entre o “princípio do inquisitório” e o “princípio da cooperação” (*Untersuchungs- und Kooperationsmaxime*)<sup>775</sup>, a partir da qual se constrói uma responsabilidade conjunta entre a administração e os contribuintes na determinação concreta dos factos juridicamente relevantes (“*Verantwortungsgemeinschaft*”)<sup>776</sup>.

No sentido que emerge da relação entre inquisitório e cooperação, resulta que o fundamento daquele princípio está, na sua essência, comprometido de forma intrínseca com a realização do princípio da legalidade que impõe à administração um mandato de aplicação da lei fiscal (“*Anwendungsgebot*”)<sup>777</sup>, e, para isso, dota-a de poderes inquisitórios ou de investigação

---

<sup>774</sup> “*Im Veralagungsverfahren bedarf das Deklarationsprinzip der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip*”: assim entendeu o Tribunal Constitucional Federal Alemão na sua decisão de 27 de junho de 1991, publicado nos *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, v. 84, p. 273, citado por KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, p. 90 [JOHANNA HEY].

<sup>775</sup> V. KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, p. 1095 [ROMAN SEER]. Referindo-se, entre nós, ao princípio da declaração e relacionando-o com o princípio do inquisitório, v. RUI DUARTE MORAIS, *Manual de procedimento e de processo tributário*, p. 63.

<sup>776</sup> V. KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, p. 1096 [ROMAN SEER]. Essa relação foi considerada pelo *Bundesverfassungsgericht*, de 9 de março de 2004, onde se afirmou: “Como princípio importante do procedimento de tributação, o § 88 AO estabelece o princípio do inquisitório. Mesmo que a autoridade fiscal adote informações de quem tem deveres de colaboração sem mais verificações, isso não significa que a autoridade esteja vinculada à declaração do sujeito passivo. O peso de facto e de direito que cabe à cooperação do sujeito passivo pode ser descrito como uma consequência da conformação equitativa, razoável e efetiva do procedimento da investigação oficiosa, que depende do diálogo com aquele sobre o qual recai o dever de cooperação e, por isso, apresenta uma estrutura dialogal. Entre o contributo investigativo do sujeito passivo e a fixação dos factos relevantes, encontra-se, sempre, intercalada a decisão não vinculada sobre a necessidade de determinação e “investigação” dos factos. Essa decisão compete à autoridade fiscal no desempenho da sua competência investigativa.” – v. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, v.110, pp.120 e ss.

<sup>777</sup> A relação do inquisitório com o princípio da legalidade vai também assumida por RUI DUARTE MORAIS, *Manual de procedimento e de processo tributário*, pp. 63-64, porquanto “a legalidade dos impostos implica (...) a busca da verdade material”; J. L. SALDANHA SANCHES, *O ónus da prova do processo fiscal*, pp. 7-8, dificilmente poderia ser mais explícito: “o processo fiscal, quer gracioso, quer contencioso, deverá ter como objetivo a obtenção da verdade material: esta obtenção da verdade material como objetivo, como finalidade última, do processo fiscal nada mais constitui do que reflexo processual do princípio da legalidade fiscal”; no mesmo sentido, PEDRO VIDAL MATOS, *O princípio do inquisitório no procedimento tributário*, pp. 58-60. Já DIOGO LEITE DE CAMPOS, JORGE DE SOUSA

que constituem o suporte legal de habilitação para que a mesma poder, livremente, investigar os factos e descortinar os meios de prova eficazes, permitidos no Estado de direito, com pertinência para a determinação do rendimento, junto dos próprios sujeitos passivos e de terceiros, mas, também, de diversos serviços da administração, cujo conhecimento se revele adequado e tenham interesse para a quantificação do rendimento<sup>778</sup>.

Ao contrário do que os termos podem sugerir, o poder inquisitório, conquanto consubstanciando um poder de autoridade que colhe, *atualmente*, fundamento no Estado material de direito, não equivale a um poder “sem regras”, unilateral e de base apenas oficiosa. O poder inquisitório é, antes, um poder de autoridade de investigar os factos dentro das regras jurídicas e fundado, apenas nelas, *sem prejuízo* de poder ser levado a cabo por sugestão ou a pedido dos interessados, sempre que as diligências, a realizar, se afigurem úteis à realização do fim de justiça do procedimento. A sua unilateralidade cinge-se à circunstância de o seu exercício não estar

---

e BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, pp. 790 e ss., consideram que o princípio do inquisitório é justificado pela obrigação de prossecução do interesse público que se impõe à administração, sendo corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua atividade. JÓNATAS MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual de Direito Fiscal. Perspetiva multinível*, pp. 377-378, princípios jurídicos da prossecução do interesse público e da promoção da igualdade tributária e da obtenção da verdade material. Por seu turno o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 442/2007, associa-o à realização da igualdade fiscal, pautada pela capacidade contributiva.

<sup>778</sup> *Alberto Pinheiro Xavier*, abordando a necessidade da administração ter de recorrer a provas indiciárias, no domínio dos impostos profissional e contribuição industrial, para alcançar a verdade material, escreve: “nos casos em que não existe prova directa pré-constituída a Administração Fiscal deve também investigar livremente a verdade material. É certo que ela não dispõe agora de uma base probatória fornecida directamente pelo contribuinte; e por isso deverá activamente recorrer a todos os elementos necessários à sua convicção. Tais elementos serão, via de regra, constituídos por provas indirectas, isto é, por factos indiciantes, dos quais se procurará extrair, com o auxílio de regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos factos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém directamente, mas indirectamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema de prova. Os ‘lucros que presumivelmente os contribuintes obtiveram’ ou os ‘lucros que os contribuintes normalmente podiam ter obtido’ não são, como tais, objecto de prova. Objecto de prova em qualquer caso são os lucros efectivamente obtidos pelos contribuintes: só que num caso a verdade material se obtém de um modo directo e nos outros de modo indirecto, fazendo intervir ilacções, presunções, juízos de probabilidade ou de normalidade. Tais juízos devem ser, contudo, suficientemente sólidos para ciar no órgão de aplicação do direito a convicção de verdade” – v. ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p.154.

dependente do eventual esclarecimento factual alegado pelo contribuinte, ou por terceiro, podendo a investigação prosseguir, mesmo no caso de violação do dever de cooperação.

A forma e a extensão com que esses poderes são exercidos está relacionada com a medida de cumprimento dos deveres de cooperação e da participação do sujeito passivo, sendo opinião comumente aceite que a violação dos deveres de participação não reduz, automaticamente, o dever de inquisitório da administração tributária, mesmo quando se aceite a ideia de uma responsabilidade cooperativa pelo esclarecimento dos factos<sup>779</sup>.

Por isso se afirma que “o procedimento de recolha de informações adquire no procedimento fiscal uma estrutura dialógica. O princípio do inquisitório é complementado pelo princípio da cooperação que encontra expressão, não apenas, nos deveres de participação e produção de prova, que sustentam o esclarecimento da autoridade tributária, mas, também, no direito de participação do sujeito passivo”, pelo que, em virtude desse diálogo com a administração, o sujeito passivo “exerce uma influência substancial na preparação e na co-gestão da decisão administrativa” e, como refere *Roman Seer*, “do esclarecimento cooperativo dos factos para o esclarecimento consensual e um acordo sobre os factos é apenas um pequeno passo”<sup>780</sup>.

---

<sup>779</sup> Nesse sentido RUI DUARTE MORAIS, *Manual de procedimento e de processo tributário*, p. 65, refere que “[m]esmo nos casos em que a lei valora negativamente a falta de colaboração dos contribuintes, daí não resulta que tal ‘silêncio’ possa ser entendido como ‘confissão tácita’. A administração tributária tem que prosseguir, no razoável, a sua atividade de recolha probatória até para lograr a suficiente fundamentação factual da sua decisão, sendo que quaisquer factos favoráveis ao contribuinte que venha a apurar (incluindo sobre aqueles sobre os quais ele foi convidado a prestar ‘esclarecimentos’, mas não o fez) terão que ser tomados em conta na decisão final”. Trata-se igualmente da solução expressamente prevista na lei alemã. No § 88, n.º1, frase 2, a AO deixa claro que a administração não deve limitar-se ao alegado pelos sujeitos passivos, sendo que, nos termos do § 93, n.º 1, frase 3, no caso de recusa de esclarecimentos por parte do sujeito passivo, a investigação administrativa deve prosseguir, explorando outras fontes de informação – cf., sobre o regime referido, ROMAN SEER, *Verständigung im Steuerverfahren*, p. 177. ANA PAULA DOURADO e ANA GABRIELA ROCHA, *Manifestações de fortuna: Pressupostos e limites de tributação*, p. 294, mencionam que os métodos indiretos diminuem a medida da prova por parte da administração e limitam os princípios da investigação e da verdade material. Em regra, assim será. Que se trate de uma redução “automática”, que as autoras expressamente não referem, não conseguimos acompanhar.

<sup>780</sup> ROMAN SEER, *Verständigung im Steuerverfahren*, p. 180, refere-se ao “duplo papel do cidadão que participa na relação jurídica”

O princípio do inquisitório deve compreender-se como uma regra de impulso da autoridade do Estado, do poder de obter todos os dados de facto e instrumentos de prova que lhe permitam realizar o direito, estando-lhe associado o poder de poder determinar, discricionariamente, os tipos, a extensão e a envergadura das inspeções tributárias a realizar, bem como dos meios de prova eleger, dentre os disponíveis em direito, com vista ao esclarecimento dos factos relevantes para a tributação, sendo certo que a intensidade desse esclarecimento depende do grau de prova exigido, dependendo de saber se a lei exige que os factos tributários sejam considerados de acordo com um grau de convicção plena, que alcance o patamar da certeza, ou se, em sentido contrário, permite uma “redução do grau de prova”, admitindo que o decisor se mova dentro de um juízo de maior ou menor probabilidade. No caso da avaliação indireta, e no que concerne, especificamente, ao domínio da quantificação, o princípio do inquisitório, em virtude da violação *a montante* dos deveres de cooperação do contribuinte, o grau e a medida da prova a realizar pela administração são proporcionalmente afetados na medida dessa violação e da falta de colaboração do sujeito passivo.

Da ideia de uma responsabilidade cooperativa no esclarecimento dos factos, que constitui uma criação da jurisprudência alemã, resulta, um “grau de prova flexível”, de acordo com uma responsabilidade repartida por esferas (“*Sphärenverantwortung*”)<sup>781</sup>. Esta responsabilidade entre esferas é exemplificada no caso de aplicação de uma “estimativa”: quando o défice de esclarecimento da administração resulta de uma insuficiente participação do sujeito passivo, verifica-se uma redução do grau de prova, proporcionalmente à violação dos deveres de cooperação, para a maior probabilidade possível (“*eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit*”).

De acordo com a ideia de uma responsabilidade repartida entre esferas, combinada com a teoria da norma mais favorável, a jurisprudência alemã extrai duas regras probatórias. Primeiro, quando o défice investigativo recai sobre a esfera de quem tem o ónus da prova de acordo com a teoria da norma mais favorável, deve decidir-se em sede de ónus da prova; segundo, quando o

---

<sup>781</sup> V. KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, p. 1112 [ROMAN SEER] e ROMAN SEER, *Verständigung im Steuerverfahren*, pp. 175 e 191 e ss.



défice de esclarecimento está fora da esfera de quem tem o ónus da prova, admite-se uma redução do grau de prova<sup>782</sup>.

Esta teoria responde à questão colocada por *Saldanha Sanches* de saber “qual a exigência de rigor existente nestes domínios, do ponto de vista das garantias do sujeito passivo e o ‘limite do sacrifício’ quanto ao uso e atribuição de recursos públicos que devem ser dedicados aos casos de comportamento desviante, para ser obtida uma distribuição legalmente justa dos encargos tributários”. Para este Professor, uma solução possível passaria pela atribuição de maiores deveres de prova ou de esclarecimento ao sujeito passivo, porquanto “se é indiscutível que a violação dos deveres de cooperação praticada, inicialmente, pelo sujeito passivo vai aumentar a investigação a realizar pela administração e pelo tribunal, pode, também, aumentar os deveres de cooperação posteriores do mesmo sujeito passivo”<sup>783</sup>.

Aceitando plenamente estes pressupostos, deve, então, concretizar-se o seu significado em sede procedimental.

Para o efeito, dir-se-á, em primeiro lugar, que a potencialidade *funcional* inquisidora dos factos, que é própria do princípio, sai fortemente acentuada quando o mesmo interage, conjugadamente, com outros princípios do procedimento, designadamente, quando ao mesmo se associa um dever geral dos interessados de se submeterem às diligências de prova permitidas em direito e aos deveres de colaboração, independentes sobre os sujeitos passivos e outras pessoas, mormente, cometendo-lhes deveres de declaração de contabilidade, documentação,

---

<sup>782</sup> V. V. KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, *Steuerrecht*, p. 1112 [ROMAN SEER] e ROMAN SEER, *Verständigung im Steuerverfahren*, pp. 175 e 191 e ss. Este *Autor* explicita, porém, que “o dever de investigação por parte da autoridade fiscal não cessa, automaticamente, com a violação do dever de participação. Da mesma forma, a violação do dever de participação não legitima a autoridade a realizar, imediatamente, uma estimativa, com redução do grau de prova. Enquanto a autoridade dispõe, dentro do razoável, da possibilidade de averiguar e aproveitar outros meios de investigação, ela permanece na mesma responsável, nos termos do § 88, pelo esclarecimento factual (...) e isso, ainda, não acciona uma redução do grau de prova em virtude da responsabilidade de esfera do sujeito passivo” [p. 195].

<sup>783</sup> J. L. SALDANHA SANCHES, *A quantificação da obrigação tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, pp. 471-472.

prestação de informações, etc.. Só dentro desta concretização, o princípio do inquisitório ganha expressiva efetividade e concretização práticas, convertendo-se de mero princípio de legitimação da atuação administrativa em meio cooperativo de averiguação de factos e de ponderação probatória que possa suportar a elaboração de um juízo de convicência, com suficiente grau de plausibilidade ou de verossimilhança probatória no que respeita à verificação factual da realidade inquisitada. Uma investigação sustentada, apenas, em meios inquisitórios será, sempre, mais infrutífera, na medida em a visão da utilidade e da necessidade de realização das diligências adequadas a descobrir a verdade material e o estabelecimento do seu grau probatório de convicção, resulta mais restrita<sup>784</sup>.

---

<sup>784</sup> Neste plano da valoração probatória dos atos e atitudes do contribuinte, dentro do procedimento tributário, não devemos obnubilar que, também, ao incumprimento das obrigações acessórias, com que os contribuintes estão, legalmente, onerados não pode ser atribuído, sempre, um mesmo efeito constativo quanto aos que possam ser relevantes para o apuramento da situação tributária do sujeito passivo ou para a determinação indireta do seu rendimento tributável. Na verdade, não obstante os deveres acessórios terem a natureza de deveres jurídicos tributários, expressamente previstos na lei, o certo é que tais deveres, da mais variada materialidade, cumprem uma diferente funcionalidade operacional instrumental dentro do fenómeno jurídico do imposto. Uns têm uma vocação, essencialmente, prodrómica e instrumental na determinação do rendimento tributável, visando possibilitá-la de acordo com as regras legais, mediante a consideração dos registos a que se referem. Outros cumprem uma função, predominantemente, de controlo dos elementos relativa aos proveitos e aos custos e do tipo e natureza das operações a que dizem respeito. Outros, intentam fornecer informações de funcionamento do sistema tributário, como os relativos às amortizações e reintegrações. Outros pretendem dar a conhecer os termos em que se desenvolvem as estruturas económicas e a evolução do mercado e dos produtos, etc. etc. Sendo assim, sempre que haja de extrair-se dessas obrigações acessórias incumpridas dados ou elementos, a relevar no procedimento de determinação indireta da matéria tributável, não poderá deixar de atender-se à natureza da informação factual que constitui o seu pressuposto material, relevando, nesta sede, apenas, aqueles elementos que sejam adequados, e na medida em que o sejam, para desvelar os factos tributários e o valor dos mesmos.

Do incumprimento dos deveres acessórios por parte do contribuinte não pode extrapolar-se, automaticamente, uma suspeição no sentido de lhe estar subjacente uma qualquer ocultação de dados ou elementos que possam ser adequados para determinar os factos e rendimentos segundo o método de determinação indireta da matéria tributável. Tal conclusão só será adequada, quando o concreto dever acessório violado se concretize numa ação ou omissão cujo escopo procedimental resida, precisamente, em ser instrumento de declaração, registo, verificação ou prova de factos tributários ou de elementos a eles relativos que importem para a definição da situação tributária e não seja possível reconstituir essa realidade, ainda que mediante a colaboração do contribuinte.

Em segundo lugar, a impossibilidade de uma determinação dos factos com um grau de probabilidade próximo da certeza, faz adensar, a jusante, a colaboração do sujeito passivo, sendo uma verdade quase categórica que “quanto menos o sujeito passivo participa, mais sobe o grau da incerteza”<sup>785</sup>. Perante a necessidade de presumir o rendimento que um dado contribuinte obteve, a “margem de incerteza” em que se movimenta a administração, deve ser delimitada em função da participação do contribuinte, dirigida especificamente a essa finalidade.

Acentua-se, aqui, que o entrecruzamento do princípio do inquisitório e dos demais princípios do procedimento de determinação do rendimento tributável não justifica qualquer afrouxamento das respetivas funcionalidades e fundamentos axiológicos. Desta afirmação resulta, por exemplo, que o sujeito passivo do imposto não pode ser percecionado, no procedimento de administração indireta, como tratando-se, apenas, um auxiliar da investigação, cuja “função” termina no momento em que se verifique a impossibilidade de comprovar a matéria tributável.

A cooperação deve ser, pois, percecionada como sendo uma simbiose axiológica entre o dever administrativo do inquisitório, o dever de colaboração entre os particulares e a administração e o direito de participação dos interessados<sup>786</sup>. Nestes termos, o princípio da

---

Conquanto a prestação de informações sobre a sua situação tributária ou sobre as relações económicas que mantenha com terceiros corresponda a um dever jurídico dos contribuinte, de natureza tributária, não se segue, daí, que a ausência dessas informações, ou a sua prestação em termos diversos dos esperados, deva ser logo ponderada, pelo inspetor tributário, enquanto envolvendo qualquer intenção evasiva de fornecimento dos factos ou dos valores inquisitados-

Nessa medida, consideramos que uma simples enunciação dos deveres acessórios incumpridos, elaborado pela fiscalização tributária, mas sem que a sua materialidade se concretize em elementos que estejam orientados, funcionalmente, para obter o conhecimento dos factos tributários e do seu valor, ainda que mediante a utilização de métodos ou critérios adequados, segundo o princípio da livre apreciação de prova e de plena convicção, não constitui base suficiente para justificar a utilização dos métodos indiretos de determinação da matéria tributável.

<sup>785</sup> ROMAN SEER, *Verständigung im Steuerverfahren*, p. 180, refere-se ao “duplo papel do cidadão que participa na relação jurídica”.

<sup>786</sup> Apesar de, nominalmente, o princípio da cooperação, apenas, surja mencionado no artigo 9.º do Regime Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), o certo é que as injunções normativas que do mesmo se extraem bem podem ser inferidas da normatividade e da axiologia condensadas nos artigos 267.º, n.º 5 da Constituição e dos artigos 58.º, 59.º e 60.º da Lei Geral Tributária. A sua expressa menção, no RCPIT,

cooperação reclama uma posição intencional da administração e dos contribuintes no sentido da *criação*, através da colaboração, participação e de diálogo recíprocos, em sede fatural e jurídica, de uma vontade tendente à obtenção, no procedimento, de uma base factual da tributação que seja conforme ao direito. A cooperação é, assim, mais do que simples prestação de informações, de colaboração ou de assistência, porventura também recíprocas, no âmbito dos poderes e competências legais de cada um dos intervenientes, concretizando-se, essencialmente, através de um diálogo efetivo entre os diferentes intervenientes procedimentais sobre as questões de facto e de direito, que são objeto do procedimento que está em causa, designadamente, no que tange ao grau de convicção da prova da existência dos factos a atribuir às provas recolhidas, desde a correspondente à de plena convicção da verdade dos factos – e de qual a sua respetiva intensidade e congruência – à de mera probabilidade da sua existência.

Em terceiro lugar, afigura-se pertinente a criação de um momento procedimental que permita essa interação específica.

Note-se que, apesar do procedimento de inspeção se prefigurar como um *continuum*, quando estão em causa decisões que envolvam a determinação da matéria tributável por métodos indiretos, o processo interno de decisão abarca dois momentos, essencialmente, diferenciados: o momento em que se firma a convicção da necessidade de recorrer a esse método de avaliação (*pars destruens*) e aqueloutro em que, perante esse dado, se destina a presumir o rendimento (*pars construens*). Apesar da relação que possa vislumbrar-se entre a decisão de aplicação dos métodos indiretos e a posterior quantificação, e de, nesse plano, até ser de admitir a existência de factos com relevância *bi-funcional* (*pars destruens* – *pars construens*), há sempre um corte na intencionalidade e na funcionalidade, relativamente a cada um desses momentos. Nessa medida, justifica-se a formalização de um momento intercalar de cooperação-participação em que os intervenientes possam trocar entre si a informação sobre os elementos de facto e de direito, e as provas que os suportam, com base nos quais pretendem demonstrar a bondade da solução do

---

apenas se justifica pelo facto de os momentos propícios à sua aplicação prática surgirem, preferencialmente, no âmbito do procedimento de inspeção tributária, dando o tom de uma regra própria do mesmo.

caso e sobre eles dialogam, designadamente no que respeita ao grau de prova de convicção atribuído ou atribuível aos elementos constantes dos meios de prova admitidos, sem que o tenham de fazer, apenas, diante de um projeto de conclusões do relatório.

A propósito, importa notar que o regime axiológico subjacente ao procedimento de inspeção permite que esses momentos de discussão e troca de argumentos ocorram ao longo do procedimento. Na verdade, o procedimento obedece aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação. Relativamente a este último princípio, a lei estabelece um “dever mútuo de cooperação”, por mor do qual a administração tributária procurará, sempre que possível, esclarecer as dúvidas suscitadas no procedimento de inspeção. Acoplado a este referente de sentido, está, ainda, a dimensão do contraditório durante todo o procedimento de inspeção. No plano teórico, a lei oferece já uma possibilidade de realização prática daquilo que na Alemanha se chama de “procedimento de investigação cooperativo”, de carácter dialógico<sup>787</sup>. Porém, na nossa realidade, o plano da “*law in action*” revela uma assimetria funcional e axiológica não despendida para o que vai na “*law in the books*”. A formalização desses espaços, não resultaria, assim, numa novidade *intencional*, mas corresponderia a um modo de tornar efetivos e funcionais os *cânones* orientadores do procedimento. Esta formalização não é posta em causa pelo argumento de que a lei, já, prevê, posteriormente, um momento contraditório em que é

---

<sup>787</sup> ROMAN SEER, *Verständigung im Steuerverfahren*, pp. 9 e ss., refere que “a inspeção exemplifica o procedimento de investigação cooperativo, revestindo-se de um carácter dialógico, onde o sujeito passivo participa na determinação dos factos e a administração informa-o permanentemente” (cf. §§ 199 e 200 da *Abgabenordnung*). Com base nessa *forma de atuar*, logo durante a inspeção realizam-se as chamadas entrevistas intercalares (“*Zwischenbesprechungen*”) em que a fiscalização discute consensualmente com o contribuinte factos controversos, existindo ainda a entrevista final, prevista no § 201 da *Abgabenordnung*, onde, novamente, se discutem as questões de facto e se realiza uma avaliação jurídica “dos resultados da inspeção. Frequentemente, quando existe uma incerteza relativamente aos factos e a administração é chamada a realizar uma “estimativa”, evitando uma decisão em sede de ónus da prova, ambos os intervenientes chegam a um acordo quanto à margem de manobra da estimativa (“*Schätzungsspielraums*”) ou quanto ao método que a realiza (“*Schätzungsmethode*”). Por isso, afirma-se que a “terra natal dos acordos é o procedimento de inspeção”. Os acordos são celebrados para evitar “discórdia e desentendimentos quanto a bases de tributação incertas através de uma fixação obrigatória para ambas as partes”, por isso, são celebrados, geralmente, no âmbito da entrevista final, ou mesmo antes desse momento, nas entrevistas intercalares.

possível obter um acordo. Na verdade, há diferenças funcionais e intencionais entre os dois momentos. No procedimento de inspeção pretende-se alargar a base informativa para a construção da decisão administrativa, reduzindo *ab initio* a moldura da incerteza, de modo a que a quantificação seja o resultado de um processo dialógico e consensual dos intervenientes, cumprindo-se num plano endoprocedimental a poupança de recursos administrativos e a função de pacificação associada ao consenso (*pars construens*), cumprindo o procedimento uma função, essencialmente, compensadora do plano da incerteza em que se opera a quantificação (“*kompensatorische Funktion des Verwaltungsverfahrens*”); no pedido de revisão, o ponto de partida é uma “reclamação” que versa, já, sobre uma realidade construída de acordo com uma base informativa, unilateralmente, determinada, pelo que o mesmo, encontrando-se, já, formalizado um litígio, tende a centrar-se na análise das conclusões administrativas, predominando, pragmaticamente, uma função de *controlo* (*pars destruens*) que conduz à exploração de alternativas decisórias válidas e consensuais, apenas num plano de subsidiariedade, em antecâmara de uma impugnação judicial (“*Vorvelegung der Rechtsschutzfunktion in das Verwaltungsverfahrens*”).

A concretização desta proposta, no plano de reorientação do modelo relacional entre a administração e os contribuintes, implicava, desde logo, uma ruptura com a visão sequencial, de sucessivas intervenções unilaterais que se vão acumulando e sobrepondo, em benefício de um modo de trabalhar mais dialógico e consensual, e, por outro lado, conferia-se ao procedimento de inspeção uma acrescida legitimidade. O facto de poder, hodiernamente, ser reconhecida a existência “de uma demanda pelo desenvolvimento de mecanismos que integrem o próprio procedimento de inspeção, articulando-os com base nos princípios do contraditório, imparcialidade e objetividade, com o objetivo básico de evitar que surja o conflito ou que o mesmo possa ser resolvido ainda no âmbito do procedimento de inspeção”, não é, senão, a tradução da ideia de que “o melhor modo de resolver um conflito é evitar que ele surja, porquanto existe uma

relação direta entre o desenvolvimento e a resolução dos procedimentos de controlo e os níveis de cumprimento tributário e a legitimidade reconhecida à administração pública”<sup>788</sup>.

## 5. Variações em torno do ónus da prova

Não é pacífica a aceitação da referência à existência de um *ónus da prova* no domínio do direito procedimental fiscal. A tese negadora de uma conceção probatória da atividade administrativa apoia-se no entendimento de que a atividade realizada pela administração ao aplicar as normas jurídico-tributárias não se dirige a provar facto algum, outrossim a investigar os factos através do exercício dos seus poderes inquisitórios que lhe são conferidos para o efeito, estando sempre vinculada a atuar sob pena de incorrer em arbitrariedade relativamente à prática dos atos de liquidação dos impostos<sup>789</sup>.

---

<sup>788</sup> Cf. ANA MARIA JUAN LOZANO e CONSUELO FUSTER ASECIO, *Buena administración tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad*, pp. 7 e ss..

<sup>789</sup> Em Espanha, esta posição foi sustentada por PALAO TABOADA, *Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el derecho español*, pp. 20 e ss., distinguindo entre “prueba” e “comprobación”: “lo cierto es que la Administración cuando aplica la ley impositiva no prueba em sentido estricto los hechos que justifican la emanación de lacto de liquilación, sino que comprueba (accerta!) que se han dado los presupuestos que la legitiman (...). Serán después los organos jurisdiccionales, administrativos o contenciosos, los que verifiquen a posteriori la corrección de la comprobación realizada por la Administración y en esta instancia es donde tanto la Administración como administrados o contribuyentes deben probar sus alegaciones em favor o em contra la legitimidade o ilegitimidade de la actuación administrativa”. ANTONIO MARIA LÓPEZ MOLINO, *Régimen jurídico de la prueba en la aplicación de los tributos*, pp. 31-32, elabora uma síntese dos argumentos convocados pelas teses negadoras da prova no procedimento tributário. São essencialmente quatro os argumentos-base: em primeiro lugar, o argumento de que a prova requer alteridade e está fundamentalmente dirigida ao juiz para realizar o seu juízo em matéria de facto; em segundo lugar, refere-se que a prova é um instituto do processo que não tem lugar nos procedimentos que se realizem fora desse âmbito e em que não rege a regra do *non liquet*; em terceiro lugar, o ónus da prova só pode ter lugar em procedimentos orientados pelo dispositivo; e, por fim, em quarto lugar, ainda que a administração não esteja tecnicamente obrigada a provar no procedimento os elementos constitutivos do seu direito, está, por seu turno, vinculada a aportar para o procedimento elementos de comprovação e elementos justificativos carreados pelos interessados ou obtidos por outros meios e de deixar mencionadas as diligências

A previsão do ónus de quantificação previsto no nosso sistema jurídico-fiscal pode explicar-se como modo prático de resolver as dúvidas do decisor quanto ao grau de convicção a conferir aos elementos de prova carreados para o processo de inspeção com base nos quais é definido o concreto método de determinação da matéria tributável a aplicar e se determinam os factores e os respetivos valores de cuja interação ponderativa global se infere o rendimento real probabilisticamente ajustado.

Trata-se de uma opção legislativa que é desconhecida de outros sistemas fiscais como o alemão, que resolve, as insuficiências probatórias de esclarecimento factual resultantes da ponderação das provas segundo o princípio da convicção probatória plena, em função da participação, da colaboração ou da cooperação, prestadas pelo contribuinte, ou da sua falta,

---

procedimentais que realizou". O *Autor* considera ser necessário rever esses pressupostos e que a rejeição de qualquer visão jurisdicional da administração não determina, só por si, a negação do carácter probatório, outrossim, assumir um conceito de prova de carácter material: *"aquella que teleologicamente se dirige a la justificación de la existencia de determinados acaecimientos de la vida real (...), su fin se agota em acreditar objetivamente el dato a que la prueba se refiere"*. Entre nós, *Saldanha Sanches* referia-se à existência de uma difícil compatibilidade entre o conceito de ónus e a relação jurídica fiscal, como também afirmava a incompatibilidade do princípio do inquisitório com a existência de um ónus de prova em sentido formal ou subjetivo, nos termos do qual, se atribui a uma parte a responsabilidade insuprível "no carrear para o processo dos factos sobre os quais se vai basear a decisão", acrescentando que o "ónus subjetivo é sistematicamente posto em causa quando um processo se encontra dominado pelo princípio da investigação no que diz respeito à recolha e seleção de factos relevantes para a manutenção, modificação ou extinção de uma determinada relação jurídica" – v. J. L. SALDANHA SANCHES, *O ónus da prova no processo fiscal*, pp. 128 e ss.; também JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*, pp. 183 e ss. aborda amplamente a questão relativamente à avaliação indireta, relativamente à qual sustenta não tratar-se de um procedimento de obtenção de provas, referindo, no entanto, que no procedimento tributário vigora apenas o ónus de prova objetivo. Roman Seer, considera existir alguma permeabilidade entre os contornos do ónus da prova em sentido objetivo (*"objektiver Beweislast"*) e em sentido *subjetivo* (*"subjektiver Beweislast"*), não no sentido que designe um comportamento de parte, mas sim pelo facto de acarretar inconvenientes para quem o suporta; porém conclui que "a violação dos deveres de participação não acarreta necessariamente efeitos inconvenientes na medida em que a administração se encontra, em termos gerais, vinculada ao prosseguimento da investigação dos factos – v. ROMAN SEER, *Verständigung im Steuerverfahren*, pp. 177-178.



variando o grau de prova de formação da convicção em função do nível, extensão e correção da colaboração prestada no esclarecimento da situação de facto, impedindo que o contribuinte seja prejudicado em sede probatória de formação de plena convicção quando seja ele a participar, não lhe sendo imputável o défice de averiguação dos factos bem como os meios de prova a ter em conta, excluindo, porém, a possibilidade da consideração de qualquer recompensa com efeitos positivos a seu favor no de violação do seu dever de participação, admitindo uma redução do grau de prova relativamente aos factos. O modelo, aí, adotado é o de grau de convicção de prova flexível segundo a responsabilidade entre as esferas da administração ou as do contribuinte<sup>790</sup>.

A admissibilidade do instituto do ónus da prova, no domínio do direito fiscal, deve-se essencialmente a estas razões de praticabilidade quanto à disposição dos meios materiais de prova do cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e que estão funcionalizadas para a determinação da matéria tributável, da sua expressão quantitativa e para o seu controlo, e à circunstância de não poder ser considerado desproporcionada a imposição do efeito desfavorável decorrente do seu funcionamento nas circunstâncias em que este está previsto<sup>791</sup>.

Numa relação jurídica, de natureza pública, como é a do imposto, que se constitui na Ordem Jurídica por força apenas da ocorrência dos pressupostos de facto ajustados aos abstratamente previstos nos *Tätbestände* normativos, não se vê que o ónus de prova possa assumir uma função constitutiva ou negativa da existência da obrigação, como acontece no domínio do direito civil, em que as partes podem determinar, por via do exercício da sua autonomia e liberdade jurídicas, os efeitos das suas vinculações jurídicas<sup>792</sup>. Neste plano, no direito tributário, o ónus de

---

<sup>790</sup> Cf. ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, pp. 175 e ss..

<sup>791</sup> Razões que levaram a jurisprudência alemã à repartição das responsabilidades probatórias segundo esferas, cf. nota anterior.

<sup>792</sup> Como *Lerke Osterloh* relevou, há que distinguir entre normas de obrigação fiscal ("*steuerschuldrechtlichen*") e normas probatórias ("*beweisrechtlichen Normen*"). Normas relativas ao grau e ao ónus da prova, como também refere *Roman Seer*, não são idênticas a normas relativas à obrigação fiscal, mas complementam-nas ao distinguir os riscos probatórios envolvidos na aplicação do direito obrigacional fiscal – cf.

prova apenas poderá assumir a função de condição da produção ou da não produção ou de paralisação de efeitos tributários, como pode acontecer no plano das isenções ou benefícios fiscais dependentes de reconhecimento cujo ato fique dependente do cumprimento de certo ónus de apresentação de documentos.

Constituída a obrigação pública de imposto, como mero efeito jurídico da verificação dos factos previstos no tipo normativo, definida fica, também, por força da lei, a obrigação de quem tem de manifestá-la e de a cumprir. Se o obrigado não declara a obrigação de imposto ou os factos tributários de que emerge, incumbe à administração exercer a competência de investigação, no sistema fiscal.

Para isso está dotada, por mor do próprio princípio da legalidade, de poder inquisitório que lhe permite investigar os factos tributários e a sua expressão quantitativa, socorrendo-se de todos os instrumentos de prova previstos na lei, em relação a cuja decisão quanto ao âmbito da sua utilização beneficia de discricionariedade, podendo esta investigação ser levada a cabo com base nos elementos materiais em que se expressa a sujeição do contribuinte a diversificadas obrigações acessórias de declaração, de informação, de registo, de contabilidade e de arquivo de documentação, etc., bem como demandar do contribuinte o cumprimento de certos deveres de colaboração.

Podendo a administração tributária socorrer-se, na investigação, de todos os meios de prova admitidos em direito e utilizar, nela, como base indiciária todos os elementos materiais que sejam adequados para desvelar os factos, e dispondo, por regra, de uma acervo documental e de informação mais ou menos extensa, respeitante não só ao contribuinte como a outros sujeitos passivos ou obrigados tributários com quem entre em relação, não se antolha a necessidade de onerar forçosamente o contribuinte com o ónus de prova dos factos atinentes à quantificação da matéria tributável.

---

\_\_\_\_\_  
Lerke Osterloh, *Gesetzesbindung und typisierungsspielräume*, pp. 260 e ss., *apud* ROMAN SEER, *Verständigung im Steuerverfahren*, p.185.

A *ratio axiológica funcional* da atribuição legislativa do ónus de prova prende-se essencialmente com a maior facilidade de disposição ou de acesso aos meios materiais de prova com base nos quais pode ser efetuada a demonstração dos factos alegados pelas partes.

É a circunstância de esta razão poder, também, surpreender-se, em outros domínios do direito, mormente do direito fiscal, onde o detentor dos elementos documentais e fontes de informação é, predominantemente o contribuinte – e cuja consideração conduz à imposição de diversos deveres de colaboração e de informação – que conduziu, em boa medida, à admissibilidade do instituto no domínio do direito fiscal, mas sob a forma *de ónus objetivo*, pois a sua existência não afasta os deveres de exercício decorrentes dos princípios do inquisitório e da colaboração, estruturantes do seu procedimento.

Quer isto dizer que a ponderação administrativa desses factores apenas poderá conduzir a resultados meramente indicativos, próprios de uma avaliação, mais ou menos consistente tecnicamente, consoante a natureza dos factores indiciários considerados e o seu volume, e que, portanto, o rendimento tributável apurado apenas poderá ser havido como rendimento real presumido.

Mas o âmbito da incerteza do resultado, no procedimento de determinação indireta da matéria tributável, é ainda, a nosso ver, muito mais incerto quando a sua quantificação seja efetuada, essencialmente, com recurso a elementos ou a situações paralelas, mormente relativas a exercícios anteriores, a argumentos de localização e à dimensão da atividade exercida, de custos presumidos, do valor mercado dos bens, etc.

Não obstante o ónus da prova (objetivo) do excesso da quantificação da matéria tributável por métodos indiretos haver sido atribuído ao contribuinte (artigo 74.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária), não decorre, todavia, daqui que a administração tributária esteja desonerada do dever de fundamentação, atenta a sua natureza de direito fundamental consagrado no artigo 268.º, n.º 3 da CRP.

Na verdade, a administração, como já se disse, tem de indicar, obrigatoriamente, os critérios utilizados na avaliação indireta do rendimento e a ponderação dos factores que influenciam o seu resultado.

Ora, o desembaraço desta tarefa demanda, por sua vez, que a administração, no exercício do seu poder inquisitório, tenha de proceder, forçosamente, à investigação do método adequado para proceder à determinação indireta da matéria tributável, bem como dos factos que o integram e de cuja interação extrai o apuramento quantitativo expresso na fundamentação.

Trata-se de um domínio em que o dever de fundamentação anda, funcionalmente, associado ao dever de bom desempenho do princípio do inquisitório, razão pela qual a administração deve levar a investigação até ao limite da sua utilidade previsível. Abaixo voltaremos à relação interativa, de base ponderativa, existente entre o exercício do poder inquisitório e o ónus da prova.

Por seu lado, ao contribuinte cabe o direito de controverter, quer a idoneidade jurídica dos critérios utilizados, quer a correção fatural dos factores considerados pela administração, na aplicação desses critérios.

E nada impede que o contribuinte possa provar a inidoneidade do próprio método de quantificação utilizado pela AT, na situação concreta, seja invocando a possível inadequação dos pressupostos de facto invocados pela administração para sustentar racionalmente o resultado que foi determinado, seja com base nos resultados obtidos a partir da aplicação de outros métodos dentre os igualmente previstos na lei a esses ou a outros factores que hajam sido determinados, bem como, ainda, demonstrar a incorreção do resultado de prognose fatural relativa aos factores tomados em conta, talqualmente estes estão expressos na fundamentação administrativa, ou hajam, também, sido alegados e provados pelo contribuinte.

Uma das questões que, nesta sede, pode colocar-se é a de saber se o contribuinte tem o ónus de provar o excesso da quantificação efetuada pela administração, na fundamentação do ato de determinação indireta da matéria tributável, *em montante exato ou preciso*, sob pena de se ter por fixado indiretamente o valor certo fixado pela administração, ou se esse ónus se basta com

uma demonstração, perante o tribunal, de que a quantificação fixada é excessiva, mas sem que consiga provar qual o valor exato do excesso.

Quanto a esta questão adianta-se, desde já, que essa exigência teria, teoricamente, a possibilidade de dispensar a avaliação indireta, porque, a final, seria possível comprovar o valor da matéria tributária, não se coadunando, assim, com a teleologia do instituto.

Para além dessa observação, podem, também, ponderar-se dois diferentes argumentos. De um lado, da natureza material do ato de determinação indireta da matéria tributável e, do outro, da função formal do instrumento jurídico-probatório do ónus da prova.

O primeiro conduz-nos a reconhecer que o ato de quantificação efetuado com base nos “critérios” enunciados no artigo 90.º, da Lei Geral Tributária, é sempre o produto de um juízo probabilístico ou de estimativa quantitativa adequados, suportados, racionalmente, pelos factores indiciários cuja investigação, ao abrigo do poder inquisitório e da eventual colaboração do sujeito passivo, foi possível carrear, seja esta realizada pela administração, apresentada pelo contribuinte ou levada a cabo pelo tribunal.

Constitui pressuposto do próprio método indireto e do tipo e natureza dos elementos técnicos e materiais que estão expressos neste preceito legal que o ato administrativo que faça aplicação destes factores de ponderação não está funcionalizado para conhecer o rendimento realmente obtido, mas antes o rendimento que corresponda ao resultado racionalmente adequado da interação dos factores-base de cuja consideração se parte.

Sendo assim, não pode, sem prejuízo de quebra do princípio da congruência, admitir-se a possibilidade de a administração poder proceder à determinação do rendimento com base nos pressupostos enunciados na fundamentação em termos de o mesmo constituir uma sua resultante adequada e, já quanto ao contribuinte, impor-se-lhe o ónus de prova *não do resultado racionalmente adequado* aos factos apurados, mas antes o correspondente aos factos tributários efetiva e realmente ocorridos.

A aceitar-se esta posição, a situação, vista do lado do contribuinte, equivaler-se-ia à exigência de prova não só dos valores atinentes à quantificação, mas também da ocorrência dos

factos tributários realmente verificados, ou seja, à irrelevância da demonstração dos pressupostos de utilização provados pela administração para se socorrer do método indireto.

Nesta ótica, cabe ao contribuinte o ónus de provar o erro dos pressupostos de facto, integráveis nos critérios tipicamente enunciados no artigo 90.º, da Lei Geral Tributária, ou de efeito correspondente, constantes de outros preceitos legais<sup>793</sup>, nos quais a administração se tenha baseado, para fundamentar a quantificação da matéria tributável a que procedeu. Como lhe cabe, também, o ónus de provar os factos que, ele próprio, alegue na perspectiva de demonstrar o erro da quantificação da matéria tributável, sendo a dúvida probatória do tribunal tributário sobre esses factos reflexivos da quantificação é decidida contra o contribuinte.

Mas já não constitui ónus do contribuinte demonstrar o erro de ponderação desses pressupostos de facto à situação concreta, dentro do método elegido pela administração para sustentar a matéria tributável fixada.

A eventual inadequação ou irrelevância desses concretos factores ou pressupostos de facto para justificar, em termos ponderativos a determinar segundo o princípio da livre apreciação, dentro do método elegido pela administração, o rendimento que foi fixado, constitui matéria de direito que não é suscetível de constituir objeto de ónus de prova.

Não obstante a existência da norma do ónus de prova constante do artigo 74.º, da Lei Geral Tributária, não pode afastar-se, em toda a linha, a pertinência de uma apreciação flexível da prova, mas, aqui, por força dos princípios da livre apreciação da prova e das regras a que está sujeita, onde cabe a atribuição de maior credibilidade a quem colabora ou participa.

De qualquer modo, este será um momento que antecede, forçosamente, o funcionamento da regra do ónus da prova, valendo mais, por isso, em sede de inquisitório, mas operando também no plano jurisdicional.

Por outro lado, importa também perspetivar a admissibilidade do ónus de prova do excesso da quantificação à luz do princípio da proporcionalidade, lembrando, como se

---

<sup>793</sup> V. artigos 87.º, n.º 2, e 88.º, da Lei Geral Tributária.

mencionou, que o ónus de prova em questão não é um ónus de prova subjetivo<sup>794</sup>, por ser incompatível com a natureza da relação jurídico-tributária e os poderes-deveres do juiz e da administração, mormente no plano do inquisitório, que estão funcionalmente orientados para a determinação da verdade material sobre a expressão da obrigação de imposto.

Nesta perspetiva, o ónus de prova, independentemente de desempenhar uma função processual probatória, ao conduzir, por essa via indireta, à fixação do valor da matéria tributável a relevar, acaba por influenciar, substantivamente, a verificação da situação tributária do sujeito passivo tal como esta se considera constituída *ex lege*. Neste plano, poder-se-á dizer que o ónus de prova, por via da aquisição processual na verificação quantitativa do facto tributário, tem também uma função substantiva.

Como já referimos, estando a administração dotada de poderes inquisitórios e podendo ela demandar do contribuinte, no exercício do dever de colaboração deste, a prestação dos esclarecimentos que entender sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenha com terceiros, encontra-se a mesma apetrechada de todos os instrumentos jurídicos adequados para poder determinar, indiretamente, dentro dos critérios mensurativos estabelecidos na lei, o montante do rendimento real presumidamente obtido.

A imposição do ónus ao contribuinte aparenta, nesta linha de pensamento, ser passível de violar o princípio da proporcionalidade, nas suas dimensões de adequação e de exigibilidade.

Na verdade, parece não se vislumbrar que a sua adoção se revele como sendo um meio apropriado para fazer corresponder o rendimento tributável determinado indiretamente ao rendimento real presumidamente obtido só porque o contribuinte não demonstrou que o fixado pela administração sofria de excesso concretamente determinado.

A operacionalidade da presunção corresponde a conferir à determinação indireta feita pela administração uma prerrogativa de verdade, pelo menos de “tipo formal”.

---

<sup>794</sup> Cfr. J.L. Saldanha Sanches, *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, pp. 128-136 e 163.

Por outro lado, não se antolha como sustentar que o legislador ordinário não dispõe de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo desiderato, para além dos derivados do funcionamento dos princípios do inquisitório e da colaboração.

A obrigação de decisão administrativa, com apreciação obrigatória de todos os elementos de prova constantes do procedimento, segundo o princípio da plena convicção, limitado por uma regra de proibição da *reformatio in pejus* quanto ao valor inicialmente fixado (que tanto é o limite material do insucesso do ónus de prova), afigurar-se-ia, à primeira vista como um deles.

De qualquer forma, tendo em conta que a quantificação indireta é um fenómeno jurídico tributário que se fundamenta, em regra, no incumprimento de deveres acessórios por banda do contribuinte, que estão orientados, funcionalmente, para dar a conhecer e controlar, exatamente, a sua situação tributária, e de que ninguém melhor do que ele está em condições de revelar a verdade dos factos tributários ocorridos e manifestar os respetivos meios de prova, é de concluir que a imposição desse ónus não ultrapasse os limites de uma justa medida, tanto mais que é de reconhecer ao legislador tributário por via da sua competência constitucional para dispor sobre a matéria, um crédito de confiança sobre essa justa medida.

É a esta repartição do ónus da prova, no contencioso tributário, que se refere o artigo 74.º, da Lei Geral Tributária. O objeto do ónus de prova são, porém, apenas os factos, pois quanto ao direito vale o princípio da oficiosidade (*jus movit curia, de jure cura praetor*).

Desta forma, a sujeição do contribuinte ao ónus de prova do excesso da quantificação apenas pode versar sobre os factos relevantes à determinação da quantificação, dentre os alegados pela administração ou pelo contribuinte<sup>795</sup>.

O valor em que se traduza a quantificação, sustentada na fundamentação, não corresponde, todavia, a um facto que constitua objeto de ónus de prova do contribuinte, mas é antes o resultado do juízo cognitivo-valorativo de natureza administrativa ou judicial suscetível de

---

<sup>795</sup> ROMAN SEER, *Verständigungen in Steuerverfahren*, p. 196, considera, à face da AO alemã que “quando se afirma impossível uma determinação segura/certa das bases de tributação, o legislador considera, através do seu § 162, que a lei fiscal material é aplicada de forma mais fiável através de decisões de probabilidade do que de decisões em sede de ónus da prova”.



controlo jurisdicional, elaborado com base no método e factores indicados, dentro da margem de apreciação admitida pela “moldura da estimativa”.

Nesta linha de argumentação, impõe-se-nos concluir que, sempre que o contribuinte consiga fazer prova da existência de excesso da quantificação da matéria tributável determinada por métodos indiretos, o tribunal deve anular o ato na medida que tiver por adequadamente excessiva.

Deste modo, sempre que o tribunal conclua pela existência segura de excesso na quantificação da matéria tributável, em função dos factos provados, *a partir de um certo valor estimativo*, a solução a adotar só pode ser a da anulação do ato de determinação indireta da matéria tributável, a partir desse valor<sup>796</sup>.

Por outro lado, antecipando o ponto seguinte, importa realçar que a aplicação dos métodos indiretos equivale sempre a uma redução do grau de prova que é exigido à administração, porquanto, perante a realização de uma estimativa, o juízo tenderá a ser delimitado segundo critérios de maior ou menor probabilidade. Ponto determinante é que a participação do sujeito passivo pode ajudar a reduzir a “moldura da estimativa”, e, com isso, o grau de incerteza.

---

<sup>796</sup> Este entendimento está abertamente acolhido no artigo 100.º do CPPT (redação da Lei n.º 3-B/2000 de 4 de Abril), quando mesmo depois de afastar, no seu n.º 2 [“Em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indiretos não se considera existir dúvida fundada, para efeitos do número anterior, se o fundamento da aplicação daqueles consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e de mais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais”], a aplicabilidade da regra constante do seu n.º 1 [“sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado”)], o legislador acaba, expressamente, no n.º 3 do mesmo artigo, por dispor que “o disposto no número anterior não prejudica a possibilidade de na impugnação judicial o impugnante demonstrar erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada. Quer isto dizer que, mesmo quando a utilização do método indireto de determinação da matéria tributável se funda na violação de deveres acessórios de especial gravidade, em termos de a violação de alguns poderem constituir matéria criminal (cfr., por exemplo, art.ºs 256.º e 259.º do C.Penal), o legislador repudia a exigência de um imposto superior ao devido, mesmo sendo ele determinado indiretamente. Por outro lado, relativamente a este artigo do CPPT, é de acentuar que o seu n.º 2 apenas afasta a possibilidade de o ato de quantificação ser anulado com base em dúvida fundada sobre a legalidade da utilização do método indireto por erro nos seus pressupostos de facto (que não com base num juízo de certeza sobre a sua inexistência), se baseie nos fundamentos de evidente gravidade nele enunciados.

Trata-se, assim, de uma questão que se encontra talhada para uma resolução consensual entre o contribuinte e a administração.

#### **6. Um primeiro diagnóstico sobre o acordo na avaliação indireta.**

A admissibilidade axiológica do acordo sobre a matéria tributável determinada por métodos indiretos sobre a qual o imposto será liquidado nos termos do artigo 92.º, n.ºs 1 e 3, da Lei Geral Tributária' apoia-se em várias circunstâncias concorrentes, impondo-se como uma resposta às necessidades de realização de uma melhor governança da administração tributária, da substituição de um clima confrontacional por uma atitude de colaboração e cooperação recíprocas entre a administração fiscal e os contribuintes, de instituição de um clima de pacificação nessas relações, de celeridade e de segurança jurídica na definição da situação tributária do sujeito passivo.

O ambiente procedimental em que o mesmo nasce é o da existência de eventual incerteza na definição do direito e na identificação/determinação dos factos, bens, rendimentos e valores e respetiva quantificação que interessam à definição da situação tributária do sujeito passivo, incerteza essa que é denunciada pelo próprio recurso à determinação indireta da matéria tributável.

Como é evidente a constatação da situação de incerteza só acontece – e surge substancialmente justificada – quando a administração, usando o seu poder unilateral de inquisitório e de cumprido em termos não satisfatórios o dever de informação e colaboração do contribuinte, chegue à posição de não ter possibilidade de, com base nas regras de determinação direta da matéria tributável, apurar o rendimento real normativo do contribuinte.

Quer isto dizer que, antes de avançar para o procedimento de determinação indireta da matéria tributável, em cuja tramitação se desenha a oportunidade de poder a incerteza ser decidida por acordo entre a administração e o contribuinte, a administração tributária, deverá

esgotar os meios e instrumentos jurídicos de prognose fático-jurídica que os princípios do inquisitório e do poder de solicitar a colaboração forçosa do contribuinte com que o legislador a municia, tarefa essa desembaraçada no processo de inspeção fiscal que culmina com o relatório final (artigo 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária).

Só perante a frustração desta expectativa, se torna atual a satisfação, por esta via, daquelas necessidades e o acordo surge como instrumento de lhes poder dar algum apaziguamento.

O acordo tem, aqui, pois, por escopo ou função axiológica dissolver a questão da incerteza da situação tributária do sujeito passivo, no domínio da utilização da determinação indireta da matéria tributável e da sua quantificação.

Anote-se que, não obstante o acordo sobre a matéria tributável se traduzir num consenso de vontades, de sentido verificativo de factos tributários passados, ou de redução do nível de incerteza relativamente ao valor da matéria tributável, este não pode ser apenas oral, estando sujeito a forma escrita, por força do princípio geral da formalidade do procedimento tributário consagrado no artigo 54.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária<sup>797</sup>.

---

<sup>797</sup> Aliás, a mesma exigência encontra também acolhimento no artigo 150.º do Código do Procedimento Administrativo. A nosso ver, o princípio da formalidade, no domínio do procedimento administrativo, impõe-se como um postulado do princípio da legalidade, na medida em que evidencia o exercício de competência administrativa previsto na lei. Por outro lado, estando o debate contraditório, a desenvolver em sede da comissão de revisão, funcionalizado para a possibilidade de obtenção de acordo e a discussão do seu conteúdo vincuístico pressupor naturalmente a intervenção oral dos peritos, sempre a obrigatoriedade de o acordo constar de forma escrita se poderia distrair do facto de ser exigida a elaboração de ata nas reuniões dos órgãos colegais, nos termos do artigo 34.º do Código do Procedimento Administrativo. Ademais, a ata deve conter um resumo de tudo o que haja ocorrido nas reuniões, *principaliter*, as posições tomadas pelos peritos, até porque o conteúdo destas terá de ser considerado pelo órgão da administração tributária competente, no caso de falta de acordo dos peritos, a quando e na sua decisão de fixação unilateral e autoritária da matéria tributável.

A violação desta formalidade acarreta a nulidade do acordo e, decorrentemente, dos atos subsequentes, por força do disposto no artigo 220.º do Código Civil. Mas a mesma sanção da nulidade decorre também do disposto no artigo 161.º, n.º 2, alínea g), do Código de Procedimento Administrativo. Estando em causa interesses jurídicos consubstanciados em obrigações pecuniárias de natureza pública, que vinculam tanto os contribuintes como a administração tributária, não poderia ser outra a solução a adotar, por razões de segurança jurídica e de ordem pública. No que tange aos contribuintes, o cumprimento da formalidade garante a existência da sua

Para além dessa questão de natureza formal, o acordo em matéria de determinação da matéria tributável por métodos indiretos levanta outras e, mais complexas, questões.

Em primeiro lugar, cumpre referir que o estabelecimento do acordo apenas é possível, em procedimento administrativo-tributário de liquidação, no seguimento da realização de um debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária e, eventualmente, com a participação do perito independente.

Por outro lado, este debate contraditório apenas pode ocorrer quando o contribuinte haja apresentado pedido de revisão da matéria tributável determinada por métodos indiretos contra a decisão administrativa que a estabeleceu (artigo 91.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária), não estando legalmente prevista, em outros momentos do procedimento tributário, uma outra oportunidade aberta com esse escopo ou em outros momentos procedimentais<sup>798</sup>.

A exigência de prévia apresentação de pedido de revisão da matéria tributável, o facto de a fundamentação deste pedido, a aduzir no respetivo requerimento, ter por objeto a revisão da matéria tributável fixada anteriormente pela administração e a circunstância de a lei lhe atribuir a natureza de pressuposto especial de recorribilidade judicial (ou de condição de impugnabilidade judicial) do ato de liquidação do imposto ou da decisão de fixação da matéria tributável quando

---

declaração de vontade em se vincular voluntariamente à definição ou determinação da matéria tributável levada a cabo por métodos indiretos e da qual poderá advir a verificação de uma obrigação unilateral de pagamento de imposto. É assim uma formalidade que procura acautelar a existência de um momento sério de ponderação dos seus interesses e de formação da vontade negocial. No que tange à administração tributária, sem embargo do momento de reflexão continuar a estar presente, a exigência de forma escrita impõe-se, essencialmente, como modo de dar cumprimento às exigências constitucionais de sujeição dos actos administrativos a fundamentação expressa e acessível que permita o controlo endógeno e exógeno das razões de facto e de direito com base nas quais foi praticado o ato e permita aos administrados não só o exercício da garantia da justiciabilidade em termos que possibilite a obtenção de tutela plena, efetiva e em tempo útil e por processo adequado, dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, bem como, ainda, a possibilidade do seu controlo no âmbito da hierarquia administrativa – Cf. artigos 268., n.º 3 e 4, 20.º e 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa.

<sup>798</sup> Com referência ao procedimento de avaliação indireta e ressalvando o que se dirá relativamente aos responsáveis subsidiários. Note-se, que o legislador remete para este procedimento nos casos previstos nos artigos 139.º do Código do IRC e 44.º, n.º 6, do Código do IRS.

esta não dê lugar a liquidação<sup>799</sup>, sugerem o sentido de o mesmo estar concebido, essencialmente, como um meio de defesa administrativa do contribuinte contra um ato unilateral praticado no exercício de poderes de autoridade por parte da administração tributária e não enquanto proposta negocial tendente ao estabelecimento de um acordo sobre a determinação da matéria tributável, dentro de uma perspectiva de conciliação de interesses contrapostos (*“Vorvelegung der Rechtsschutzfunktion in das Verwaltungsverfahren”*)<sup>800</sup>.

Não obstante o instrumento jurídico da revisão, até pela sua construção procedimental, sugerir a ideia de que se está perante uma re-apreciação *total* dos fundamentos de facto e de direito do ato de fixação indireta da matéria tributável, o certo é que esta visão do instituto não tem sido praticada pela administração, nem tratada pela doutrina e pela jurisprudência.

A figura jurídica do pedido de revisão tem sido, ao invés, perspectivada pela administração como se de uma simples reclamação administrativa especial se tratasse, com a singularidade de ser decidida por um órgão administrativo independente em vez de o ser pelo autor do ato<sup>801</sup>.

Esta configuração do instrumento jurídico não se encontra, apenas, em desacordo com a axiologia que iluminou a sua criação, como frusta de forma irremediável o largo espectro de funcionalidade que deve ser reconhecido ao instituto.

Na verdade, a Lei Geral Tributária quis romper com a conceção anterior das comissões distritais de revisão que funcionavam no domínio do Código da Contribuição Industrial<sup>802</sup> e do Código do Imposto Profissional<sup>803</sup>, por estas serem havidas, por um lado, como meros instrumentos formais de confirmação das decisões administrativo-tributárias que tinham sido objeto de

---

<sup>799</sup> V. artigos 86.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária e 117.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

<sup>800</sup> Infelizmente esta conceção continua a impregnar a atuação dos peritos nomeados pela administração nas comissões de revisão, na medida em que, na prática, não se revelam sensibilizados para o estabelecimento de acordos que não “salvem”, em grande medida, as posições assumidas no relatório de inspeção.

<sup>801</sup> Este entendimento não deixa de ter o apoio formal na própria letra da lei, porquanto o artigo 86.º, n.º 5 da LEI GERAL TRIBUTÁRIA o qualifica como sendo “reclamação”.

<sup>802</sup> Cf. artigos 66.º, 68.º e 71.º do Código da Contribuição Industrial.

<sup>803</sup> Cf. artigos 11.º e 15.º do Código do Imposto Profissional.

reclamação dos contribuintes, e, por outro lado, também, como órgãos institucionais vocacionados para conhecer dos interesses coletivos afetados pelo imposto e não para a defesa dos interesses subjetivos dos concretos contribuintes reclamantes<sup>804</sup>.

A Lei Geral Tributária pretendeu instituir um instrumento *novo* que propiciasse uma reapreciação da situação tributária do sujeito passivo definida pela decisão objeto do pedido de revisão, através de um órgão independente, constituído para cada caso, e onde o contribuinte estivesse pessoalmente representado e não, como antes acontecia, com mera expressão territorial distrital impessoal e de natureza puramente institucional.

Nesta perspetiva, o requerimento do pedido de revisão da matéria tributável por métodos indiretos foi concebido pelo legislador da Lei Geral Tributária como um instrumento de alegação do contribuinte tendente a demonstrar a ilegalidade, sob qualquer das suas formas, e com recurso à utilização de todos os meios de prova adequados, da decisão de fixação da matéria tributável. O contribuinte não está vinculado, nessa reclamação, a limitar-se à contestação dos fundamentos alegados pela administração para fixar a matéria tributável no montante por esta indicado<sup>805</sup>.

---

<sup>804</sup> Pode afirmar-se, sem grande risco de colorir a verdade, que um tal caminho apenas se tornou possível, nos finais de 1998, pelo total descrédito social, e dentro da comunidade jurídica, em que caiu a atuação das comissões de revisão da matéria tributável previstas nos códigos saídos da reforma fiscal dos anos 60 e que, em alguma medida, tiveram continuação nos CIRS (art.ºs 68.º e segs.), CIRC (art.ºs 54.º e 55.º), CIVA (artigo 84.º) e CPT (art.ºs 84.º e ss.). De facto, a sua imagem social era, então, a de uma verdadeira caixa de ressonância dos interesses e das posições externadas no procedimento inspetivo por parte dos agentes de fiscalização tributária. Aliás, foram essencialmente as mesmas razões de desconfiança a que acrescem, em muito, as vantagens advindas dos princípios da praticabilidade, eficiência e equidade, que conduziram, também, à configuração do ato de avaliação dos prédios urbanos aos seus termos atuais e à padronização dos coeficientes definidos para a sua avaliação, no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (art.ºs 38.º e ss.).

Conquanto, ainda assim, persistam, aqui, algumas razões de crítica da comunidade jurídica e social, essencialmente sobre a bondade do recorte legislativo de alguns dos coeficientes elegidos pelo legislador fiscal, o que deixou de ouvir-se foi a crítica da existência de indícios da pura subjetividade ou arbitrariedade das avaliações.

<sup>805</sup> Sublinhe-se, que pode equacionar-se se a falta de alegação de quaisquer fundamentos de revisão do ato de fixação da matéria tributável por parte do contribuinte, no requerimento do pedido de revisão, autoriza, ou não, a determinar o indeferimento liminar do pedido, por tal solução poder revelar-se manifestamente desproporcionada perante o princípio da justiciabilidade administrativa dos atos tributários, na medida em que, ao pedir a revisão do ato, o contribuinte deixa suficientemente expressa a sua posição de não aceitação do conteúdo

Antes, pode alegar todos os factos, apresentar todos os meios de prova permitidos em direito e requerer à própria administração a realização de todas as diligências probatórias cuja efetivação se afigure adequada para demonstrar que o montante da matéria tributável deva ser estimado em valor inferior ao estabelecido.

Infelizmente, a postura mais comum da administração tributária, perante os pedidos de revisão dos contribuintes, é a de não valorar todos os elementos trazidos pelos contribuintes que não estejam plenamente provados segundo o princípio da sua livre apreciação, esquecendo-se de que a determinação indireta da matéria tributável não é mais do que a sua estimativa formada a partir dos elementos de facto averiguados no procedimento e sobre cuja existência firmaram a sua livre convicção.

A estrutura racional axiológica do procedimento de revisão assenta num debate contraditório entre o perito do contribuinte e o perito da administração tributária, com a participação do perito independente quando o houver, intencionado à obtenção de um acordo quanto à verificação de pressupostos de facto e de direito que autorizam a utilização dos métodos indiretos de determinação da matéria tributável e ao valor estimado da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação<sup>806</sup>.

---

do ato de determinação, a matéria que o integra pode ser sempre objeto de investigação, para além de que a impugnação judicial do ato de liquidação estar dependente da prévia apresentação do pedido de revisão. De qualquer jeito, conquanto o n.º 2 do artigo 91.º da Lei Geral Tributária se refira apenas à tramitação que deve seguir-se “quando recebido o pedido de revisão e se estiverem reunidos os requisitos legais da sua admissão”, sempre existe a possibilidade do contribuinte ser notificado para suprir a deficiência de alegação dos fundamentos do pedido de revisão, no prazo de 8 dias, em virtude do disposto nos artigos 57.º, n.º 2, e 59.º, n.º 3, alínea d), da Lei Geral Tributária, 19.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e 12.º e 60.º do Código do Procedimento Administrativo.

<sup>806</sup> A intervenção de perito independente pode ser pedida pelo contribuinte no requerimento do pedido de revisão e pela administração até à marcação da reunião a que alude o n.º 3 do artigo 91.º da Lei Geral Tributária (seu n.º 4). A função do perito independente é a de *participar* com o perito do contribuinte e da administração na obtenção do acordo de fixação da matéria tributável, no qual, porém, não tem de intervir. Na falta deste acordo, a fixação é feita pelo órgão competente da administração tributária, de acordo com o seu prudente juízo e tendo em conta as posições de ambos os peritos, mas este tem obrigatoriamente de fundamentar a adesão ou rejeição total ou parcial do parecer do perito independente. Entendemos, todavia, que este prudente juízo tem de ter expressão em razões objetivas e racionais, sob pena de se quedar por uma opinião subjetiva, de tipo arbitrário. Por outro

Como é evidente, o debate contraditório versará sobre as questões jurídicas e as questões de facto que o contribuinte alegue no seu pedido de revisão com interesse para a decisão, independentemente de o relatório de fiscalização tributária as referir, ou não, bem como sobre os fundamentos do relatório de fiscalização tributária. Suscitando-se dúvidas sobre o sentido normativo a atribuir aos preceitos legais pertinentes à decisão de fixação da matéria tributável, mormente quanto à densificação problemático-concreta de conceitos indeterminados, podem os peritos resolvê-las por acordo. Entre as questões jurídicas passíveis de acordo compreender-se-ão as relativas a todas as questões instrumentais úteis para a decisão, como as concernentes ao direito probatório material. A admissibilidade de acordo sobre as questões jurídicas que se coloquem no debate contraditório, entre os representantes da administração e do contribuinte, em sede de apreciação do pedido de revisão, é uma solução que decorre do facto de a lei tributária admitir a formação de acordo sobre os pressupostos da utilização da determinação indireta da matéria tributária<sup>807</sup>, sem excluir os pressupostos de direito.

De resto, a afirmação legal de que o procedimento, em sede de comissão, deve desenvolver-se segundo os princípios de um debate contraditório, implica a possibilidade de este ter por objeto questões jurídicas, de solução incerta. Não estando os peritos a *dispor* sobre a lei, mas antes a interpretar e aplicar a lei, ao caso concreto em debate, não se vislumbram razões que impeçam a realização dessa tarefa em cooperação jurídico-argumentativa e que saia ofendido, seja o princípio da separação de poderes, seja o da legalidade.

---

lado, se o parecer do perito independente for conforme ao do perito do contribuinte e a administração tributária resolver em sentido diferente, a reclamação graciosa ou impugnação judicial terão efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia quanto à parte da liquidação controvertida em que aqueles peritos estiveram de acordo (artigo 92.º, n.ºs 5 a 8, da Lei Geral Tributária). O perito independente é sorteado entre as personalidades constantes de listas distritais que são organizadas, trienalmente, pela Comissão Nacional de Revisão (artigos 93.º e 94.º da Lei Geral Tributária).

Sobre o fracasso da experiência do perito independente na prática, v.. RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, p. 156 e José Casalta Nabais, *Reflexões sobre a introdução da arbitragem tributária*, p. 251.

<sup>807</sup> Cf. artigos 86.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária e 117.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.



Na verdade, a tarefa de interpretação da lei tributária não constitui competência reservada da administração. Tanto assim é que o legislador a comete também para o contribuinte, não só no caso de auto-liquidação do imposto como, ainda, nas situações em que a aferição do critério legal se torne absolutamente necessária para cumprir corretamente deveres acessórios de registo contabilístico ou outros. Por último, podendo o acordo dos peritos traduzir-se, em termos jurídico-práticos, na revogação total ou parcial do ato de fixação administrativa da matéria tributável, não pode deixar de reconhecer-se a possibilidade da determinação do sentido jurídico-normativo da norma por força da qual essa revogação ou alteração da decisão anterior da administração deva ser efetuada.

É claro que os representantes da administração, por força dos limites da autonomia pública contratual, que exercem em representação, não devem assentar em soluções normativas que contrariem as interpretações perfilhadas em instrumentos normativos de obediência obrigatória, como sejam as constantes de regulamentos de execução (que vinculam igualmente os contribuintes), de instruções tomadas pelo órgão superior da sua hierarquia ou pela jurisprudência definitiva pronunciada pelos tribunais superiores.

Trata-se de entendimento que encontra suporte nos princípios da igualdade, da uniformidade, da legalidade e da especial vinculação constitucional da administração ao bloco de legalidade, nos termos previstos no artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

Do mesmo passo, os peritos podem chegar a acordo sobre os pressupostos de facto que devam considerar-se assentes perante as provas constantes do processo de inspeção e as provas carreadas no pedido de revisão, bem sobre a correspondência problemática desses concretos pressupostos de facto aos que integram os abstratamente definidos na lei, *principaliter* sob a forma de conceitos jurídicos indeterminados.

Naturalmente que este acordo resultará da aproximação das posições dos peritos quanto à apreciação que cada um deles faça relativamente à matéria de facto, em função do princípio da livre apreciação das provas e das regras a ter em conta nessa apreciação (regras técnicas, de experiência comum, científicas, etc.). Sendo a maior parte das provas sobre os factos tributários

e os valores em discussão a apreciar pelos peritos de valor não tarifado legalmente, é admissível que cada um deles, na formação da sua livre convicção plena, gradue os elementos probatórios em termos diferentes, mas também aproximados.

Ora, o debate pode conduzir à formação consensual de uma idêntica convicção sobre quais as soluções sobre as quais pode recair um acordo.

A exigência da efetiva realização de um contraditório entre os peritos, o facto destes serem designados enquanto seus *representantes*, pelo contribuinte e pela administração, e de a discussão estar funcionalizada para proceder, em caso de acordo, à revisão dos fundamentos da decisão administrativa e dos critérios que a suportam, convertem a comissão de revisão num órgão administrativo misto de natureza arbitral e pericial<sup>808</sup>.

Por seu lado, a atribuição legal da qualidade de representantes das partes postula que os mesmos devam exercer o seu mandato dentro da natureza da autonomia jurídica dos seus representados: o perito do contribuinte, no respeito pelo princípio da autonomia privada do contribuinte, o que demanda que deva sujeitar-se aos limites por este estabelecidos; o perito da administração, no respeito pelo princípio da autonomia pública contratual, com a inerente vinculação administrativa à prossecução do interesse público.

A falta de realização do debate contraditório, quando não inviabilizado pela ausência do perito do contribuinte, consubstancia uma ilegalidade traduzida em preterição de uma formalidade legal que poderá ser alegada como fundamento de impugnação do ato de fixação da matéria tributável quando não dê lugar à liquidação de imposto (artigo 86.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária) ou do ato de liquidação quando a esta haja lugar.

Ao contrário do que sucede no domínio de direito privado, onde a motivação dos contraentes pode fundar-se em razões meramente subjetivas, no procedimento de revisão da matéria tributável por métodos indiretos, a motivação dos peritos só poderá assentar essencialmente em razões objetivas, carecendo de ser expressamente externadas nos termos exigidos pelo dever de fundamentação. Daí que o acordo se tenha de cifrar em declarações

---

<sup>808</sup> Neste sentido, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, p. 348.

recíprocas de que o resultado alcançado corresponde ao que é postulado pela correta aplicação de critérios de base objetiva às concretas circunstâncias de facto e de direito expostas na fundamentação da decisão.

A Lei Geral Tributária refere-se aos membros da comissão de revisão como peritos, inculcando esta designação a atribuição de uma suposta qualidade de técnicos com conhecimentos especializados sobre a questão tributária a decidir e o entendimento de que a solução decorrerá de fundamentos técnico-jurídicos adequados ao caso.

No entanto, o juízo sobre a capacidade “técnica” da pessoa nomeada ou indicada como perito é deixada ao critério do contribuinte e da administração, não se encontrando elencados quaisquer requisitos específicos de idoneidade técnica ou científica.

A nomeação dos peritos é, deste modo, um ato jurídico cuja prática decorre do exercício do direito de liberdade e de autonomia privada, bem como da capacidade jurídico-tributária dos contribuintes e da competência administrativo-tributária do órgão da administração tributária territorialmente competente.

Decorrendo da autonomia jurídico-tributária dos sujeitos passivos, não precisa a substituição do seu perito, na comissão de revisão, de estar expressamente prevista para ser admitida.

Na verdade, no domínio da liberdade e da autonomia privadas, todos os atos praticados são lícitos a menos que exista lei que os proíba. Já no que se reporta à administração, a possibilidade de substituição decorre diretamente da competência que atribui os poderes de designação.

Deste modo, não vemos que exista qualquer impedimento legal a que o perito seja substituído por quem o nomeou, desde que tal não implique o adiamento do debate contraditório que, porventura, tenha sido marcado.

Todavia, no caso de o debate contraditório já se encontrar em curso, admitir-se a substituição, salvo por razões de força maior<sup>809</sup>, atentaria contra a unidade e incindibilidade do ato do debate entre os peritos.

Por razões que se prendem com a criação de condições para agir com imparcialidade na apreciação do pedido de revisão, a Lei Geral Tributária estabelece que o perito designado pela administração “preferencialmente não deve ter tido qualquer intervenção no processo” a que respeita o pedido e que os processos de revisão devem ser distribuídos pelos peritos da Fazenda Pública constantes de lista de âmbito distrital, a aprovar anualmente pelo Ministro das Finanças (podendo existir listas organizadas por setores de atividade, de acordo com a qualificação dos peritos), em função da data de entrada e da ordem desta lista, salvo impedimento ou outra circunstância devidamente fundamentada pelo órgão periférico regional da administração tributária (artigos 91.º, n.ºs 3, 11, 12 e 13).

A fixação da matéria tributária por métodos indiretos, efetuada por acordo dos peritos, corresponde a um efeito cuja *fonte mediata* reside na norma material tributária (de incidência e da definição da matéria tributável).

Deste modo, o acordo tem por base a verificação, por consenso dos peritos, da existência de uma realidade de facto suscetível de enquadramento na norma material de incidência e em termos que expressem a sua expressão quantitativa, ou seja, através do acordo procede-se a um acertamento dos factos tributários concretos e de qual o seu valor estimado.

Nesta dimensão, o acordo de fixação da matéria tributável por métodos indiretos prefigura-se como um acordo endoprocedimental, cuja admissibilidade pode integrar-se no âmbito normativo delimitado n.º 3 do artigo 57.º do CPA, podendo os interessados, mediante

---

<sup>809</sup> Assim, se qualquer dos peritos vier a sofrer de incapacidade para exercer o cargo, tenha começado ou não o debate contraditório, não haja que proceder-se a nova designação de perito e a novo debate por inteiro. Na verdade, tratando-se de evento estranho à vontade dos interessados, a não admissibilidade de nova designação do perito atingido pela incapacidade e da não realização do debate contraditório consubstanciar-se-á numa preterição de formalidade essencial do procedimento tributário.

critérios de livre apreciação jurídico-factual<sup>810</sup>, celebrar um contrato através do qual determinam, de forma vinculativa, a matéria tributável que, posteriormente, constituirá a base para a liquidação do imposto, no termo do procedimento,.

Porque estamos perante um juízo de ponderação sobre a realização de uma estimativa relativa à situação tributária do sujeito passivo, cuja formulação demanda, igualmente, a realização, no seu *iter*, de diversas ponderações jurídicas e fático-jurídicas, de cariz probatório e valorativo, deve o mesmo considerar-se abrangido pelas exigências de fundamentação estabelecidas para os atos administrativos.

Na verdade, toda a motivação da vontade dos peritos que conduziu ao acordo de fixação da matéria tributável deve constar do acordo, de modo a permitir o seu controlo endógeno e exógeno, seja em sede administrativa, seja em sede jurisdicional, por parte dos interessados e do tribunal.

Embora a lei impeça a impugnação da liquidação do imposto que resulte da matéria tributável acordada com base na inexistência dos factos tributários ou erro na sua quantificação<sup>811</sup>, sempre o contribuinte o poderá fazer com base nas ilegalidades próprias do acordo, como as que contendam com a falta e vícios da vontade<sup>812</sup>.

Por outro lado, de acordo com o disposto no artigo 62.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o contribuinte pode requerer, em procedimento próprio, à administração

---

<sup>810</sup> Admitir a autonomia e liberdade contratuais, pública e privada, no domínio da fixação da matéria tributável não equivale a admiti-la, igualmente, para o ato subsequente da liquidação, pois este é sempre um ato unilateral da autoridade tributária ou como tal considerado (autoliquidação). De resto, a esta autoridade resta, sempre, o poder de não praticar o ato subsequente da liquidação sob alegação de o ato anterior violar “competências legais”, nos termos que adiante melhor se precisarão.

<sup>811</sup> Cf. artigo 86.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária. Esta solução só se explica por o legislador considerar o acordo como um contrato que cria uma recíproca vinculação sobre o objeto do acordo, traduzindo-se a sua admissibilidade numa ofensa ao princípio do *venire contra factum proprium*.

<sup>812</sup> Cfr. artigo 99.º, alínea c) do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Não deve, porém, e em via de princípio, ser admitida a impugnação por falta ou insuficiência da fundamentação no caso de ter existido um acordo entre o contribuinte e a administração, sob pena de também aí se perfilar uma situação de “*venire contra factum proprium*”.

tributária a declaração de que o acordo viola competências legais<sup>813</sup>. E também esta o pode fazer officiosamente, sendo que, neste caso, ela tem obrigatoriamente de ser requerida ou notificada ao contribuinte no prazo máximo de 15 dias após o termo do procedimento de revisão.

Não obstante o efeito jurídico consubstanciado no objeto do acordo ter por fonte mediata a lei, o certo é que o acordo de vontades dos peritos é imediatamente vinculativo para o contribuinte e a administração quanto à definição dele constante dos factos tributários verificados e a sua expressão quantitativa, apenas sendo nula a definição de objeto efetuada contra a lei<sup>814</sup>.

Nesta medida, a fixação da matéria tributável resulta diretamente do consenso de vontades dos peritos, apenas acontecendo que essas vontades não podem ser formadas dentro de qualquer espaço de liberdade da autonomia pública e privada, livres de quaisquer limites legais, mas antes dentro do respeito pelos critérios legais que reconheçam a existência de um âmbito de margem de livre apreciação e de possibilidade de integração no âmbito dos conceitos jurídicos indeterminados.

É precisamente no campo da constatação probatória dos pressupostos de facto concernentes aos bens, rendimentos e valores do sujeito passivo que devem considerar-se como preenchendo ou integrando os conceitos jurídicos indeterminados utilizados nas normas atinentes à determinação da matéria tributável que os peritos nomeados pelas partes dispõem de mais amplos poderes de apreciação e decisão e, conseqüentemente, se podem alcançar um acordo quanto ao resultado do respetivo juízo recíproco.

A decisão, como já se disse, tem de ser suportada sempre em critérios objetivos que podem ser repetidos, conquanto estes não tenham forçosamente de conduzir a um resultado unívoco, porquanto, neste domínio, o rendimento tributável a determinar pelos peritos não é o rendimento *real (normativo) efetivamente obtido* mas o rendimento *real, presumida ou estimativamente, obtido*.

---

<sup>813</sup> Sobre esta matéria vide infra.

<sup>814</sup> Cf. artigo 280.º do Código Civil.

Assim, em matéria probatória atinente ao surpreendimento dos factos tributários concretos ocorridos na esfera do sujeito passivo e à determinação do seu valor, os peritos devem orientar a sua atividade cognitivo-valorativa tendo em conta as regras materiais de prova e apreciar as provas, em concreto, segundo o valor legal estabelecido para cada meio de prova, permitido em direito: as de valor taxado segundo o valor concretamente estabelecido na lei; as de livre apreciação, segundo a sua convicção livremente formada, tendo em conta as regras de experiência comum, as regras técnicas, contabilísticas, *leges artis* e outras cuja aplicação seja adequada ao caso.

Nessa circunstância, admite-se que os peritos possam alcançar resultados probatórios diferentes, quanto ao juízo firmado no relatório de fiscalização ou no pedido de revisão. Deste modo, os peritos podem reciprocamente convencer-se ou serem reciprocamente convencidos da bondade técnica ou da adequação de uma solução diferente daquela que unilateralmente cogitam, sendo que essa possibilidade de chegarem a acordo, quanto à bondade da solução técnico-jurídica a adotar, autonomamente, perante os fundamentos objetivos constantes do relatório de fiscalização ou apresentados pelo sujeito passivo, constitui uma inequívoca expressão da sua autonomia.

Recorde-se que, a par com esta qualidade de peritos com que a Lei Geral Tributária recorta funcionalmente a sua intervenção, aqueles atuam, em última análise, como representantes do contribuinte e da administração. Esta qualidade de representantes das partes mostra-se denunciada no próprio enunciado legal do artigo 91.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, quando, referindo-se à apresentação do pedido de revisão por parte do sujeito passivo, se menciona que do respetivo requerimento deve constar a “indicação do perito que o represente”. Esta investidura do perito indicado pelo contribuinte como seu representante, na comissão de revisão, significa que a Lei Geral Tributária percebeção, também, a sua intervenção como devendo ser levada a cabo dentro dos cânones do instituto da representação.

Todavia, essa representação deverá ser entendida enquanto referida apenas aos poderes a exercer pelo contribuinte no debate contraditório, ou seja, enquanto cingida apenas aos poderes

de esgrimir e de defender, nessa sede, os argumentos técnico-científicos nos quais suporta o seu pedido de revisão, sejam eles relativos ao direito aplicável, ou digam respeito à apreciação das provas carreadas para o processo e dos fundamentos de facto em que se estriba a decisão administrativa, bem como de contradizer os apresentados pelo perito da administração. Sendo os atos suscetíveis de serem praticados, no procedimento, apenas esses, ao seu âmbito terá de ser cingida a representação do contribuinte pelo seu perito. Na senda deste raciocínio, deve entender-se, por isso, que o perito do contribuinte não tem o dever de agir com a imparcialidade e a independência técnica própria dos árbitros, incumbindo-lhe antes assumir a defesa do contribuinte constante do pedido de revisão e, caso haja acordo de fundamentos no contraditório exercido, estabelecer acordo com o perito da administração no âmbito da convergência a que chegaram relativamente ao montante da matéria tributável sobre a qual se liquidará o imposto.

Mas a qualidade de representantes do contribuinte e da administração tributária por parte dos peritos por si designados resulta primordialmente do efeito da vinculação destas partes ao conteúdo ou objeto do acordo que está previsto no artigo 92.º, n.ºs 3 e 5 da Lei Geral Tributária, que, ao determinar que o tributo seja “liquidado com base na matéria tributável acordada”, está a atribuir à esfera jurídica dos sujeitos passivos e da administração tributária os efeitos ou o objeto do acordo firmado pelos peritos. Tal imputação de efeitos só se compreende, aqui, a título da figura jurídica da representação<sup>815</sup>.

Tratando-se de um acordo vinculativo para ambas as partes, compreende-se que a administração fique obrigada, perante o contribuinte, à determinação da matéria tributável acordada, não a podendo alterar, “salvo em caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal”<sup>816</sup>, devendo a liquidação ser efetuada de acordo com a determinação acordada.

---

<sup>815</sup> Cf. artigo 258.º do Código Civil.

<sup>816</sup> Esta exceção de não cumprimento do acordo de determinação da matéria tributável tem todo o sentido. Na verdade, a existir crime de fraude fiscal, a matéria sobre a qual se firmou acordo está fora do âmbito material de competência da administração tributária, razão pela qual, não podendo “dispor” sobre ela, também não deve considerar-se vinculada.



Deve notar-se, todavia, que, para além desta exceção, o dever de acatamento, tanto por parte do contribuinte como da administração, na prática do ato de liquidação, da decisão de fixação da matéria tributável tomada no procedimento de revisão, também não existe quando a decisão deste procedimento “violar manifestamente competências legais” (artigo 62.º, n.º 1, do Código do Procedimento e do Processo Tributário). Todavia, neste caso, quer seja a administração, quer seja o contribuinte tem de lançar, previamente, mão do procedimento estabelecido no artigo 62.º, n.º 2, do Código de Procedimento e do Processo Tributário, sendo a reação contenciosa realizada, posteriormente, contra o ato de liquidação subsequente. Quanto ao sentido jurídico a atribuir a este conceito indeterminado de “violação manifesta de competências legais”, deve entender-se que cabem nele aquelas situações em que a decisão do procedimento de revisão da matéria tributável resulta do exercício de poderes ou de competências de que os concretos intervenientes no ato não estavam legalmente habilitados (casos, por exemplo, de incompetência territorial ou de falta de requisitos para poderem intervir no ato), bem como aquelas situações em que os valores fixados no acordo estejam para além do valor máximo aceite pelo interessado no pedido de revisão ou vá além do estabelecido na decisão administrativa de fixação a que respeita o pedido de revisão<sup>817</sup>.

Tais soluções afiguram-se materialmente justificadas. Na primeira, existe falta de capacidade de exercício de direitos: não sendo titular dos poderes legais exigidos para a prática do ato, ou, faltando-lhe requisitos para intervir no ato, este é *res inter alius*. Na segunda, indo os representantes (peritos) para além dos limites estabelecidos pelos representados, o ato praticado pelos peritos será um ato realizado *ultra vires* e não um ato praticado em nome e representação do representado.

Nesta perspetiva pode dizer-se que, não obstante o acordo de fixação de matéria tributável se ajuste à figura de negócio jurídico bilateral realizado pelos peritos no exercício de

---

<sup>817</sup> Neste sentido, v. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, vol. I*, p. 494.

competências próprias e o seu conteúdo se imponha aos próprios representados, o seu objeto se encontra sempre pré-limitado quanto ao seu valor máximo.

Por outro, é, ainda, a sujeição à mesma vinculação jurídica por parte do contribuinte que justifica, também, que este não possa impugnar com base em qualquer ilegalidade a liquidação que tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável (artigo 86.º, n.º 4, da LEI GERAL TRIBUTÁRIA), salvo na situação referida.

A vinculação ao acordo estabelecido, por parte da administração e do contribuinte, não se cinge, porém, ao montante da matéria tributável a tomar como base na liquidação.

Na verdade, repetindo em parte afirmação já efetuada, quando o contribuinte, no pedido de revisão, tenha suscitado questões relativas à existência dos pressupostos legais da utilização de métodos indiretos, o acordo abrange também esta matéria, mesmo que apenas de forma implícita, pois a legalidade da utilização dos métodos indiretos constitui um pressuposto necessário de qualquer quantificação que seja efetuada no respetivo procedimento.

O acordo constitui um título jurídico autónomo de vinculação jurídica relativa aos direitos e obrigações das partes representadas.

Na verdade, só admitindo-se esta natureza se justifica que, em caso de a liquidação do tributo ser efetuada sobre matéria tributável diferente da acordada, o contribuinte possa, na impugnação judicial, limitar-se a alegar como fundamento da sua ilegalidade a violação do objeto do acordo estabelecido, em vez de qualquer outra ilegalidade material antecedente, como a da inexistência dos factos tributários ou o erro na quantificação da matéria tributável.

A possibilidade de alegação como causa de pedir da ilegalidade da liquidação efetuada em desconformidade com o acordado pelos peritos, na decisão do pedido de revisão, significa que o objeto do acordo se converteu em causa jurídica autónoma de ilegalidade, o que apenas tem sentido enquanto incluindo o acordo no bloco de legalidade a que a administração passou a ficar sujeita.

Do mesmo passo, caso a administração deixe de praticar o ato de liquidação consequente ou integrativo do acordo pode o contribuinte lançar mão da ação administrativa de condenação na prática de ato devido, nos termos previstos no CPTA [artigo 37.º, n.º 1, al. b)].



### § 3 - Preços de Transferência

- 1 – Contextualização normativa
- 2 – Do regime dos preços de transferência
- 3 – Acordos Prévios sobre Preços de Transferência

### § 3 - Preços de Transferência

#### 1 – Contextualização normativa

O princípio da plena concorrência (*“arm’s length principle”*) das operações económicas e financeiras entre empresas associadas, ou em situação de relações especiais, deu entrada em Portugal, nos idos de 1964, no Código da Contribuição Industrial, através do Decreto-Lei n.º 45 977, de 10 de setembro de 1964, mediante o aditamento do seu artigo 51.º-A, abrangendo, então, apenas as empresas que não tivessem sede ou estabelecimento estável em Portugal.

No regime então adotado, a Direção Geral das Contribuições e Impostos dispunha, no espírito da época, de um amplo poder discricionário de correção do lucro tributável, porquanto o preceito não vinculava a administração à aplicação de quaisquer critérios pré-estabelecidos na determinação do valor das operações<sup>818</sup>. A circunstância de as empresas então atingidas serem

---

<sup>818</sup> De acordo com a redação original do artigo 51.º-A do C.C.I., a DGCI podia efetuar a correção do lucro tributável sempre que “os resultados apurados, em face da escrita, relativamente a instalações situadas no território do continente e ilhas adjacentes, pertencentes a contribuintes que possuam quaisquer formas de representação permanente ou instalações comerciais ou industriais fora desse território, se afastem dos que se apurariam usando critérios correntes de imputação contabilística de custos e proveitos, bem como preços normais, considerando-se

grandes contribuintes do grupo A, da Contribuição Industrial, que acabavam por ser alvo das referidas correções, não sendo tributadas apenas com base apenas na sua escrita, deu, evidentemente, origem a um extenso contencioso com a Administração Fiscal<sup>819</sup>.

O preceito inspirou-se no artigo 9.º, n.º 1, da Convenção Modelo OCDE sobre a dupla Tributação em Impostos sobre o Rendimento, na versão de 1963, onde se dispunha: “Quando: a) uma empresa de um Estado contratante participa direta ou indiretamente da direção, controlo ou capital de uma empresa do outro Estado contratante, ou b) as mesmas pessoas participarem direta ou indiretamente da direção, controlo ou capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro Estado contratante e em ambos os casos, as duas empresas estiverem ligadas, nas suas relações económicas ou financeiras, por condições aceites ou impostas que defiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados como tal”<sup>820</sup>.

---

como tais os suscetíveis de serem atribuídos em caso de transação efetuada em mercado livre entre um comprador e um vendedor independentes um do outro”.

<sup>819</sup> Dada o facto de o critério de correção do lucro tributável estar enunciado com recurso a conceitos jurídicos indeterminados, de grande incerteza determinativa – afastamento dos resultados em face da escrita em relação aos que se apurariam com base em “critérios correntes de imputação contabilística de custos e proveitos, bem como preços normais, considerando-se como tais os suscetíveis de serem atribuídos em caso de transação efetuada em mercado livre entre um comprador e um vendedor independentes um do outro” - foi este preceito interpretado pela maioria, ao tempo, da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo como prevendo a atribuição de um poder discricionário de ordem técnica à administração fiscal e, como tal, insindicável pela jurisdição.

<sup>820</sup> Como decorre do texto Convenção Modelo, na versão de 1963, esta limita-se a reconhecer aos Estados o direito destes incluírem nos lucros da empresa a vantagem que esta concedeu à outra empresa ligada (direito de reintegração dos lucros - *reallocation*), e decorrentemente, o direito a tributá-la na medida dessa vantagem, sem, todavia, abordar a solução para o efeito *reflexo* ou *secundário* que de tais retificações podem advir para as empresas relacionadas de outros Estados, sempre que a respetiva administração fiscal aí considerasse, na determinação do lucro tributável, as mesmas operações. Ora, constitui uma evidência que esta regulação transportava consigo o risco da verificação de uma dupla tributação internacional das operações consideradas, com todos os inconvenientes associados, consubstanciados, essencialmente, na retração do investimento estrangeiro e na maior oneração da carga tributária dos respetivos sujeitos passivos. Só através da introdução do

---

parágrafo 2.º ao artigo 9.º, em 1977, a Convenção Modelo OCDE passou a considerar obrigatório que, nas Convenções de Dupla Tributação, o outro Estado efetue os procedimentos correlativos adequados, consultando, caso seja necessário, as entidades competentes do Estado da primeira tributação, de modo a obviar à dupla tributação económica internacional.

Posteriormente a 1963, a problemática dos preços de transferência foi objeto de novas abordagens, levadas a cabo na sequência de estudos efetuados no âmbito da OCDE, através, quer, de alterações introduzidas à Convenção Modelo (1992, 1995 e 2005), quer de Relatórios emitidos pelo seu Comité dos Assuntos Fiscais, em 1979, 1984 e 1995. No Relatório de 1979, denominado de *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, procedeu-se a uma perspetiva geral da problemática dos preços de transferência, centrando-se na análise das atividades de transformação de mercadorias, da tecnologia, do direito à utilização de elementos de propriedade industrial, dos custos comuns de investigação e desenvolvimento, da prestação de determinados serviços no âmbito do grupo de sociedades e dos empréstimos entre sociedades. No Relatório de 1984, designado por *Transfer Pricing and Multinational-Enterprises: three Taxation Issues*, tratou-se da questão dos ajustamentos correlativos e do procedimento amigável, no âmbito dos preços de transferência, da questão das operações desenvolvidas por empresas bancárias multinacionais e da repartição dos custos de gestão e dos serviços assegurados de forma centralizada. No Relatório de 1995, indicado por *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, procede-se a uma revisão do Relatório de 1979 e trata-se especificamente das questões de transferência de preços relativas às transações de bens incorpóreos, prestações de serviços entre entidades pertencentes a um grupo multinacional, “*cost contribution arrangements*” e da arbitragem sobre dupla tributação em matéria de preços de transferência, tendo este, por sua vez, sido assumido pelo Conselho da OCDE para publicação, em 12 de julho de 1995.

No âmbito das fontes do tratamento normativo dado aos preços de transferência, não podem ainda esquecer-se as várias versões dadas à *Section 482 do US Internal Revenue Code dos Estados Unidos da América* – as disposições regulamentares dos USA conheciam nove factores cuja consideração se deveria ter em conta para determinar o preço de transferência: as taxas predominantes na indústria, as ofertas dos concorrentes, as condições das operações, a originalidade da propriedade, o grau de proteção legal, o valor dos serviços prestados conexos com as operações, a disponibilidade dos produtos substitutos, o preço pago pelas partes não vinculadas a quando da revenda e o custo incorrido até à disponibilização do produto – devendo aqui salientar-se que, até 1986, os USA aplicaram o critério da OCDE para ajustar as operações afetadas pelos preços de transferência, vindo, todavia, a aplicar soluções inovadoras nas denominadas reformas do imposto sobre o rendimento de *Reagan e Clinton* e, bem assim, na sequência da publicação do Livro Branco sobre a *Section 482* (“*White Paper*”), em 1987, pelo Departamento do Tesouro dos USA e através do “*Report on the Application and Administration of Section 482*”, do “*Internal Revenue Service*”, em janeiro de 1992.

Com interesse para a mesma temática há, também, que referir a Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, aprovada pelo Conselho da Comunidade Económica Europeia (“*Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de benefícios de empresas vinculadas*”), a Diretiva n.º 90/435/CEE, do Conselho da Comunidade Europeia (Sociedades-Mãe) e a Diretiva n.º 90/434/CEE, do Conselho (relativa ao “regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes”, todas de 23 de Julho de 1990. Aquela Convenção tem a natureza de instrumento internacional convencional que intenciona uniformizar a aplicação do princípio *at arm's length* às operações



---

vinculadas ocorridas entre empresas associadas que exerçam atividades em diferentes Estados, no espaço comunitário, através da obtenção de acordos entre os Estados contratantes quanto à determinação e repartição do lucro empresarial obtido nos diversos Estados envolvidos e da eliminação dos efeitos reflexos da aplicabilidade daquele princípio, no território fiscal desses Estados, ou seja, da dupla tributação internacional dos rendimentos plurilocalizados.

Visando o incremento da movimentação dos factores de produção e do exercício do direito de estabelecimento, que constituem valor essencial do mercado único, a Convenção de Arbitragem trata do procedimento amigável como via de resolução da questão da dupla tributação e, quando esta falha, da possibilidade de a submeter à Comissão de Arbitragem. Deve, todavia, notar-se que estamos perante uma Convenção Internacional multilateral que foi subscrita pelos Estados da União Europeia e não perante direito comunitário originário ou derivado, como aconteceria se tivesse sido adotado o instrumento jurídico de Tratado de Funcionamento da União Europeia, de Diretiva ou de Regulamento Comunitário – v., sobre a forma convencional adotada, por não ter havido acordo entre os Estados-membros quanto à utilização do direito comunitário, L. HINNEKENS, *The European Tax Arbitration Convention and Its Legal Framework*, p.144.

Por outro lado, é de referir que, havendo direito interno ou convenções sobre dupla tributação (CDT's) que ofereçam maiores garantias legais, serão estes os instrumentos legais que terão aplicação, pelo que a Convenção de Arbitragem corresponde a um instrumento de "disposições legais mínimas" que devem ser respeitadas. É o que resulta do seu artigo 15.º, onde se refere que "... a presente Convenção não afeta a execução de obrigações mais amplas em matéria de eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas que possam resultar de outras convenções em que os Estados contratantes sejam ou venham a ser partes ou do direito interno desses Estados...". Esta natureza de Convenção funcionalmente harmonizadora do tratamento dispensado no direito interno dos diversos Estados contratantes à problemática dos preços de transferência e seus reflexos demanda que remeta a interpretação ou a integração dos conceitos que nela não sejam definidos para as CDT's em vigor nos Estados-membros e, por via destas CDT's que seguem o Modelo de Convenção da OCDE, para o direito interno dos Estados para o qual estas remetem. Cfr. CARLOS AUGUSTO RODRIGUES, *A tributação das Empresas Associadas – Das Soluções do MCOCDE às Novas Propostas da EU*, p. 333.

Tendo em vista a harmonização da aplicação desta Convenção, o Conselho de Ministros da EU, de novembro de 2004, adotou o "Código de Conduta para a efetiva aplicação da Convenção de Arbitragem", publicado no Jornal Oficial da EU, de 28 de julho de 2006, cujo projeto fora apresentado à Comissão da EU pelo *Forum Conjunto em Matéria de Preços de Transferência* (FCPT), constituído no seio da UE.

No que respeita aos acordos prévios sobre os preços de transferência são ainda de tomar em linha de conta, pela sua intencionalidade de uniformização e da melhor coordenação das Administrações Tributárias dos Estados-membros que propiciem o desenvolvimento da utilização dos Acordos Prévios sobre Preços de Transferência e, reflexamente, o incremento do comércio interno e da segurança jurídicas das empresas multinacionais, não obstante não constituírem direito internacional convencional ou direito comunitário derivado, as Diretrizes relativas aos Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência que foram aprovadas pela Comissão da EU e que saíram do trabalho do FCPT, publicadas em *COM(2007) 71 Final, Bruxelas, 26.2. 2007*, bem como, também, o "Código de Conduta relativo à Documentação dos Preços de Transferência para as Empresas Associadas na União Europeia (CPT EU)", acordado através da "Resolução do Conselho e dos Representantes

Não obstante no momento da publicação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, o estudo da matéria dos preços de transferência e a densificação dos critérios “*at arms length*” se encontrar internacionalmente institucionalizado, o certo é que a reforma da tributação do rendimento pessoas coletivas pouco avançou entre nós relativamente à pretérita regulamentação constante do Código da Contribuição Industrial. Com efeito, o artigo 57.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, quedou-se, praticamente, pela previsão da aplicação do “*at arm’s length principle*” nos termos importados da Contribuição Industrial, salvo no concernente ao respetivo âmbito subjetivo de sujeição, passando, aí, a abranger todas as empresas associadas, independentemente de terem ou não sede ou estabelecimento estável em território nacional, pelo que o legislador fiscal continuou a não concretizar os conceitos de “relações especiais entre as empresas”, nem os critérios de densificação valorativa do “*at arm’s length principle*”, para além do que ambíguo e vago referente que se encontrava consubstanciado por referência “às condições que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes”, ou seja, do valor de mercado. Tratava-se, pois, de uma norma de conteúdo vago e insuficientemente densificadora dos critérios de atuação da administração fiscal e conseqüente salvaguarda dos direitos dos contribuintes, pondo em causa,

---

dos Governos dos Estados-membros, reunidos no Conselho, de 27 de Junho de 2006, relativo a um Código de Conduta relativo à documentação dos preços de transferência para as empresas associadas na União Europeia”, que foi publicado no Jornal Oficial da União Europeia com o n.º C 176/1 a C 176/7, de 28 de Julho de 2008. Este Código de Conduta nasceu do trabalho do FCPT e pretendeu dar resposta à diversidade das imposições fiscais concernentes às exigências de diferente documentação, existentes nos países que integram o espaço comunitário onde as empresas associadas exercem a sua atividade, e que desincentivam o recurso aos APA’s multilaterais, acabando por dificultar o exercício da liberdade de estabelecimento e de circulação de capitais. O Código de Conduta vem incentivar a adoção e harmonização de um conjunto mínimo de regras sobre documentação por parte dos países do mercado único europeu que, por um lado, possibilita aos Estados controlar as operações vinculadas e salvaguardar a obtenção das suas respetivas receitas fiscais, e, por outro, garante às empresas uma uniformidade de tratamento sobre a matéria – v. OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais*, pp. 179 e ss.

segundo *Alberto Xavier*, “os princípios da certeza e da segurança jurídicas, suscitando diversas dúvidas e mesmo alguma arbitrariedade”<sup>821</sup>.

Por esse motivo, a *Comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal* acabou igualmente por recomendar que “por razões de certeza e segurança jurídicas, bem como de operacionalidade da inspeção tributária, se deve evoluir no sentido do desenvolvimento daqueles elementos, na linha dos princípios e critérios recomendados pela OCDE e do que tem sido a tendência em muitos países”<sup>822</sup>.

Seguindo essas orientações, e, não menos, a Recomendação do Conselho da OCDE (95)132/Final, de 21 de setembro de 1995, que incorporou as modificações introduzidas pelo referido Relatório do Comité de Assuntos Fiscais, intitulado “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*” o legislador nacional procedeu, através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, à alteração do artigo 57.º do CIRC, introduzindo-lhe um n.º 3, onde se estipulavam os métodos que devem ser utilizados para determinar o preço de mercado<sup>823</sup>.

---

<sup>821</sup> V. ALBERTO XAVIER, *Direito tributário internacional*, p. 434. No mesmo sentido, cf. J.J. AMARAL TOMÁS, *Os preços de transferência*, p. 23, MARIA TERESA VEIGA DE FARIA, *Preços de Transferência – Problemática geral*, p. 437, FERNANDO ROCHA ANDRADE, *Preços de transferência e tributação de multinacionais: As evoluções recentes e o novo enquadramento jurídico português*, p. 338, PAULA ROSADO PEREIRA, *O novo regime dos preços de transferência*, pp 24-25, ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos indeterminados e margem de livre apreciação*, p. 151, n.º, sustentando que o artigo 57.º, n.º 1 do CIRC, “não assegurava, segundo os critérios que adopta[m]os ao longo desta tese, a previsibilidade das decisões do fisco. A legalidade cede aqui o lugar à arbitrariedade”. As críticas não foram, no entanto, determinantes para que o Tribunal Constitucional, nos Acórdãos n.ºs 252/05 e 271/05, de duas secções distintas, proferissem julgamento de inconstitucionalidade da norma em causa.

<sup>822</sup> Cf. MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Relatório da Comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal*, pp. 659 e ss. e ID., *Relatório da Comissão da reforma da fiscalidade internacional*, pp. 103 e ss. Sobre estes documentos, v. PAULA ROSADO PEREIRA, *O novo regime dos preços de transferência*, pp. 26-29.

<sup>823</sup> Os métodos que a OCDE entende aplicáveis à determinação dos preços de transferência estão disciplinados em comentários interpretativos e não no articulado da própria MCOEDE. Os métodos para a determinação dos preços de transferência resultam das normas internas do direito fiscal de cada Estado, apenas constando de CDT's se os Estados contratantes assim o tenham acordado no respetivo Tratado, dado que a CMOCDE não obriga à sua obrigatória previsão.

Note-se ainda que, com a revisão operada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 29 de Dezembro, o regime dos preços de transferência passou a constar do artigo 58.º do CIRC, o qual passou, então, a dispor: “1 - Nas

---

operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis. [§] 2 - O sujeito passivo deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes das empresas envolvidas, as funções por elas desempenhadas, os activos utilizados e a repartição do risco. [§] 3 - Os métodos utilizados devem ser: [§] a) O método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado ou o método do custo majorado; [§] b) O método do fraccionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam. [§] 4 - Considera-se que existem relações especiais entre duas entidades nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, designadamente, entre: [§] a) Uma entidade e os titulares do respectivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto; [§] b) Entidades em que os mesmos titulares do capital, respectivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, directa ou indirectamente, uma participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto; [§] c) Uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, e respectivos cônjuges, ascendentes e descendentes; [§] d) Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha recta; [§] e) Entidades ligadas por contrato de subordinação, de grupo paritário ou outro de efeito equivalente; [§] f) Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos em que esta é definida nos diplomas que estatuem a obrigação de elaborar demonstrações financeiras consolidadas; [§] g) Entidades entre as quais, por força das relações comerciais, financeiras, profissionais ou jurídicas entre elas, directa ou indirectamente estabelecidas ou praticadas, se verifica situação de dependência no exercício da respectiva actividade, nomeadamente quando ocorre entre si qualquer das seguintes situações: [§] 1) O exercício da actividade de uma depende substancialmente da cedência de direitos de propriedade industrial ou intelectual ou de know-how detidos pela outra; [§] 2) O aprovisionamento em matérias-primas ou o acesso a canais de venda dos produtos, mercadorias ou serviços por parte de uma dependem substancialmente da outra; [§] 3) Uma parte substancial da actividade de uma só pode realizar-se com a outra ou depende de decisões desta; [§] 4) O direito de fixação dos preços, ou condições de efeito económico equivalente, relativos a bens ou serviços transaccionados, prestados ou adquiridos por uma encontra-se, por imposição constante de acto jurídico, na titularidade da outra; [§] 5) Pelos termos e condições do seu relacionamento comercial ou jurídico, uma pode condicionar as decisões de gestão da outra,

Por seu lado, dando-se execução ao disposto no artigo 58.º, n.º 13, do Código do IRC, foi emitida a Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro, que veio completar o regime dos preços de transferência.

---

em função de factos ou circunstâncias alheios à própria relação comercial ou profissional. [§] 5 - Para efeitos do cálculo do nível percentual de participação indirecta no capital ou nos direitos de voto a que se refere o número anterior, nas situações em que não há regras especiais definidas, são aplicáveis os critérios previstos no n.º 2 do artigo 483.º do Código das Sociedades Comerciais. [§] 6 - O sujeito passivo deve manter organizada, nos termos estatuidos para o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 121.º, a documentação respeitante à política adoptada em matéria de preços de transferência, incluindo as directrizes ou instruções relativas à sua aplicação, os contratos e outros actos jurídicos celebrados com entidades que com ele estão em situação de relações especiais, com as modificações que ocorram e com informação sobre o respectivo cumprimento, a documentação e informação relativa àquelas entidades e bem assim às empresas e aos bens ou serviços usados como termo de comparação, as análises funcionais e financeiras e os dados sectoriais, e demais informação e elementos que tomou em consideração para a determinação dos termos e condições normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes e para a selecção do método ou métodos utilizados. [§] 7 - O sujeito passivo deve indicar, na declaração anual de informação contabilística e fiscal a que se refere o artigo 113.º, a existência ou inexistência, no exercício a que aquela respeita, de operações com entidades com as quais está em situação de relações especiais, devendo ainda, no caso de declarar a sua existência: [§] a) Identificar as entidades em causa; [§] b) Identificar e declarar o montante das operações realizadas com cada uma; [§] c) Declarar se organizou, ao tempo em que as operações tiveram lugar, e mantém, a documentação relativa aos preços de transferência praticados. [§] 8 - Sempre que as regras enunciadas no n.º 1 não sejam observadas, relativamente a operações com entidades não residentes, deve o sujeito passivo efectuar, na declaração a que se refere o artigo 112.º, as necessárias correcções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância. [§] 9 - Nas operações realizadas entre entidade não residente e um seu estabelecimento estável situado em território português, ou entre este e outros estabelecimentos estáveis daquela situados fora deste território, aplicam-se as regras constantes dos números anteriores. [§] 10 - O disposto nos números anteriores aplica-se igualmente às pessoas que exerçam simultaneamente actividades sujeitas e não sujeitas ao regime geral de IRC. [§] 11 - Quando a Direcção-Geral dos Impostos proceda a correcções necessárias para a determinação do lucro tributável por virtude de relações especiais com outro sujeito passivo do IRC ou do IRS, na determinação do lucro tributável deste último devem ser efectuados os ajustamentos adequados que sejam reflexo das correcções feitas na determinação do lucro tributável do primeiro. [§] 12 - Pode a Direcção-Geral dos Impostos proceder igualmente ao ajustamento correlativo referido no número anterior quando tal resulte de convenções internacionais celebradas por Portugal e nos termos e condições nas mesmas previstos. [§] 13 - A aplicação dos métodos de determinação dos preços de transferência, quer a operações individualizadas, quer a séries de operações, o tipo, a natureza e o conteúdo da documentação referida no n.º 6 e os procedimentos aplicáveis aos ajustamentos correlativos são regulamentados por portaria do Ministro das Finanças".

Como se diz no seu preâmbulo, “o novo quadro legal revela um alinhamento com os princípios diretores da OCDE sobre preços de transferência dirigidos às multinacionais e às administrações fiscais e colheu inspiração também nas regulações de caráter legal e administrativo e num conjunto de boas práticas seguidas por países com maior experiência nesta área”, sendo esse alinhamento com os princípios retores da OCDE tão próximo que a própria Portaria não deixa, no respetivo exórdio, de remeter o intérprete, nos casos de maior complexidade, para a consulta dos relatórios da OCDE, afirmando que “através da presente portaria completa-se uma primeira fase de regulamentação sobre os preços de transferência, para cuja aplicação, nos casos de maior complexidade técnica, é aconselhável a consulta dos relatórios da OCDE que desenvolvem esta matéria, e cuja adoção pelos países membros é objeto de recomendações aprovadas pelo Conselho desta organização internacional”. Por outro lado, anunciava-se já a eventualidade de vir a acolher-se a recomendação da OCDE, “após obtida uma experiência relevante com a aplicação das regras ora elaboradas”, no sentido da consagração legislativa dos acordos prévios sobre preços de transferência.

Foi dentro desta linha de atuação política que o legislador nacional veio a proceder ao referido aditamento do artigo 128.º-A, agora 138.º, ao Código do IRC, nele consagrando a possibilidade de celebração de acordos prévios sobre os preços de transferência, remetendo para a regulamentação em Portaria do Ministro das Finanças a matéria dos “requisitos e condições para a formulação do pedido, bem como dos procedimentos, informações e documentação ligados à celebração dos acordos, tarefa esta de que se desembarçou a Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho.

## **2. Do regime jurídico dos preços de transferência**

A questão dos preços de transferência sempre foi abordada no âmbito da OCDE enquanto questão postulada pelos princípios básicos da democracia e da economia de mercado

defendidos pelos Estados participantes nas relações entre eles e mesmo com países terceiros. De acordo com esta axiologia, os preços devem formar-se, em economia de mercado, com respeito pelo princípio da livre concorrência dos agentes económicos e financeiros. Por outro lado, o Estado tem, por sua vez, o direito de tributar os rendimentos constituídos no seu território fiscal, contornando as estratégias das empresas (*tax planning*) de transferência indireta de lucros (*transfer pricing*) para territórios fiscais de mais baixa ou nula tributação. Por isso, à sofisticação cada vez maior dessas estratégias de elisão ou de evasão fiscal das empresas, os Estados respondem com instrumentos jurídicos de preços de transferência também cada vez mais aperfeiçoados que sejam adequados para surpreender e tributar as vantagens transferidas indiretamente para tais territórios.

O princípio da plena concorrência (*arm's length principle*), incorporado no instituto dos preços de transferência, tornou-se, deste modo, um princípio positivamente definível e definido pelos Estados que comungam dos mesmos ideais da democracia e da economia de mercado, tendo sido incorporado em diversas convenções de dupla tributação celebrados pelos Estados, entre os quais Portugal, que seguiram a Convenção Modelo da OCDE, dispondo atualmente o artigo 63.º, n.º 1, do CIRC, que “*nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis*”.

Embora o tratamento e desenvolvimento dados ao princípio dos preços de transferência contemplem, essencialmente, as operações efetuadas entre empresas relacionadas que estão sujeitas a ordenamentos tributários distintos<sup>824</sup>, o instituto pode também ter aplicação – e é o que

---

<sup>824</sup> ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, p. 445, qualifica este elemento dos preços de transferência como elemento de estraneidade: “as empresas, quanto às quais se verifica o nexo de interdependência, devem encontrar-se submetidas a ordenamentos jurídicos distintos, isto é, pertencerem a

se passa entre nós<sup>825</sup> – nas operações entre empresas relacionadas que são tributadas no mesmo território estadual fiscal, quando da aplicação do seu ordenamento jurídico possa resultar uma transferência indireta de lucros entre os sujeitos relacionados, baixando ou anulando a tributação do rendimento real do conjunto relacionado.

O princípio dos preços de transferência abrange as operações efetuadas entre um sujeito passivo de IRC e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC<sup>826</sup>. Essencial à prefiguração do instituto é que as empresas, de um lado e do outro das relações económicas e financeiras, sejam juridicamente independentes ou assimiladas, como acontece com os estabelecimentos estáveis (nexo de interdependência), pois só dessa forma será possível verificar-se uma transferência de vantagens<sup>827</sup>.

No que se refere ao elemento dos preços de transferência referente à existência de relações especiais entre as empresas relacionadas<sup>828</sup>, deve acentuar-se que se trata de um conceito indeterminado, *apenas parcialmente* concretizado nas diversas alíneas do n.º 4 do artigo 63.º, do Código do IRC, e, mesmo aí, com idêntica mobilização de utilização de conceitos indeterminados [alíneas e), f) e g)], que exige uma densificação concretizadora na determinação do sentido prático-normativo desse conceito, ainda que, nessa tarefa, os arrimos legais sejam suficientemente esclarecedores para desonerar adequadamente o intérprete na sua tarefa interpretativa.

---

Estados diversos, de tal modo que a distribuição indireta de lucros puramente intra-estadual, situa-se fora do âmbito de aplicação das convenções, sendo apenas objeto da legislação interna eventualmente aplicável”.

<sup>825</sup> Cf. artigos 63.º, n.ºs 1, 8, 9, do Código do IRC e 2.º, alínea c), da Portaria n.º 1446-C/2001.

<sup>826</sup> Cf. artigo 63.º, n.ºs 1 e 10, do Código do IRC.

<sup>827</sup> Cf. artigo 63.º, n.º 9, do Código do IRC.

<sup>828</sup> O conceito de relações especiais consta do artigo 9.º, n.º 1, do *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património* – OCDE, 2005, pp. 40 e 41., estando aí enunciado em termos mais amplos ou abrangentes: “Quando: a) uma empresa de um Estado Contratante participa, direta ou indiretamente, na direção, no controlo ou no capital de uma empresa do outro Estado Contratante; ou b) as mesmas pessoas participam, direta ou indiretamente, na direção, no controlo ou no capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante”.



Em todo o caso, pode registar-se que a regra estabelecida no preceito, com o valor de um *pressuposto legal* (“*considera-se...*”), é a de que existem relações especiais entre duas entidades relacionadas nas situações em que uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra. Nesses termos, o que se afigura verdadeiramente relevante, no plano substancial, é que uma das entidades relacionadas *possa determinar* por qualquer modo, direto ou indireto, mas sempre com efeitos jurídico-práticos efetivos, as decisões de gestão tomadas pela outra, na sua concreta atividade, sendo que, em todo o caso, a dependência tanto pode estar traduzida em elementos de conexão ou de participação patrimonial, direta ou indireta, que se verifiquem entre as empresas relacionadas, como, cumulativamente, ou não, referir-se à participação dos respetivos titulares ou familiares no capital ou nos órgãos de gestão das empresas relacionadas, nos termos que estão concretizados nas diversas alíneas do artigo 63.º, n.º 4, do Código do IRC, não se excluindo que a mesma possa assumir, também, uma natureza essencialmente jurídica, como aquela que se baseia na realização de concretas opções ou relações contratuais concertadas entre as partes vinculadas. O essencial, para que possa considerar-se existir uma relação de domínio, é que haja um controlo efetivo de uma empresa sobre outra - ou outras, tudo dependendo da dimensão do grupo de empresas associadas - de modo que, em última instância, se constitua uma “unidade económica” consubstanciada na maximização do lucro final do grupo, repartível entre as empresas, os titulares diretos ou indiretos do seu capital ou dos seus órgãos de gestão. Deste modo, há que realçar que a enunciação das situações em que se considera existirem relações especiais entre empresas relacionadas, constantes deste preceito do CIRC, é meramente exemplificativa.

Outro ponto importante contende com o facto de a existência dessas relações especiais deverem constituir *causa adequada* de, nas operações comerciais, operações ou série de operações sobre bens, direitos ou serviços ou nas operações financeiras, *as empresas relacionadas* não contratarem, aceitarem ou praticarem termos financeiro-económico-jurídicos substancialmente idênticos aos que seriam contratados, aceites ou praticados entre entidades

independentes em operações comparáveis, mas antes termos e condições substancialmente diferentes.

Elemento jurídico fundamental do regime de preços de transferência, que não é mais do que um postulado do princípio da livre concorrência em economia de mercado, é, deste modo, o princípio da comparabilidade.

Por isso, bem se compreende que o legislador nacional o tenha expressamente recortado, estabelecendo que “o sujeito passivo deve adotar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos suscetíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efetua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os ativos utilizados e a repartição do risco”<sup>829</sup>.

A sua normatividade demanda que, na análise dos termos ou condições das operações verificadas entre as empresas relacionadas, para efeitos de saber se correspondem aos preços de mercado, se deva relevar, essencialmente, a substância ou materialidade financeiro-económico-jurídica dos termos e condições das operações comerciais e/ou financeiras. Em termos singelos, só poderá considerar-se substancialmente idêntico o que o for em substância e não apenas formalmente.

Por outro lado, mas no que respeita à exigência segundo a qual os termos e condições substanciais das operações praticadas pelas empresas relacionadas devem ser comparados com os que seriam substancialmente contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis, deve referir-se que a Portaria n.º 1446-C/2001 resolveu expressamente a questão de saber se os preços de transferência devem basear-se numa análise individualizada das operações ou se a comparação deve ser efetuada partindo-se de uma base

---

<sup>829</sup> Cf. artigo 63.º, n.º 2, do Código do IRC.

agregada de operações ou de uma série de operações. Com efeito, no n.º 2 do seu artigo 1.º, a Portaria estipulou que a aplicação do princípio de plena concorrência *“deve, como regra, basear-se numa análise individualizada das operações, exceto naquelas situações, nomeadamente as enumeradas nas alíneas seguintes, em que a análise pode ser efetuada numa base agregada ou por séries de operações, desde que se trate de operações tão intimamente interligadas ou continuadas que a sua desagregação conduziria à perda de funcionalidade ou valor, ou quando se revele impraticável a determinação do preço para cada operação, quer pelos elevados custos associados quer pela inexistência ou insuficiência de informação sobre operações comparáveis:*

a) *Fornecimento continuado de bens ou serviços;* b) *Cedência do direito de exploração de elementos incorpóreos acompanhada de outras prestações;* c) *Fixação dos preços de bens que apresentem complementaridade funcional ou identidade tipológica, como sejam os inseridos numa linha de produtos”*.

Orientado pelo propósito de densificar normativamente o mais possível o princípio da comparabilidade, o referido instrumento regulamentar, numa atitude próxima do domínio da ciência, definiu o que deve ter-se por operações substancialmente idênticas para serem consideradas comparáveis, estabelecendo que tal *“significa que as suas características económicas e financeiras relevantes são análogas ou suficientemente similares, de tal modo que as diferenças existentes entre as operações ou entre as empresas nelas intervenientes não são suscetíveis de afetar de forma significativa os termos e condições que se praticariam numa situação normal de mercado ou, sendo-o, é possível efetuar os necessários ajustamentos que eliminem os efeitos relevantes provocados pelas diferenças verificadas”* .

O princípio da comparabilidade substancial das operações realizadas pelas entidades vinculadas com as operações que, normal e substancialmente, seriam praticadas por entidades independentes, é uma dimensão normativa que está sempre presente na aplicação de qualquer dos métodos nominados indicados pelo legislador, obrigando o sujeito passivo a ter de fazer os ajustamentos necessários para eliminar as diferenças que, porventura, existam e que resultem do

facto de as operações realizadas pelas entidades vinculadas não serem comparáveis em todos os aspetos considerados relevantes<sup>830</sup>.

Por isso bem se compreende que o legislador do CIRC, no seu artigo 63.º, n.º 2, não só tenha exigido que o método ou métodos a utilizar pelo sujeito passivo devam assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou série de operações (que não possam ser desagregadas sem perda de funcionalidade ou de valor ou quando se revele impraticável a determinação do preço de cada operação), como tenha estabelecido, *a título ilustrativo*, os factores a atender na comparabilidade a considerar, no confronto entre as operações ou série de operações praticadas pelas empresas relacionadas e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, dispondo, a esse respeito o n.º 2 do artigo 63.º do CIRC que “o *sujeito passivo deve adotar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos suscetíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou série de operações que efetua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia do negócio, e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os ativos utilizados e a repartição do risco*”.

Procurando densificar o mais possível o conceito normativo da comparabilidade de operações, assim favorecendo a segurança jurídica, o regime complementar elencou, *igualmente a título exemplificativo*, os factores de comparabilidade entre uma operação vinculada e uma operação não vinculada, a atender na operacionalidade do método de determinação do preço de mercado<sup>831</sup>.

---

<sup>830</sup> Cfr. artigo 6.º, n.º 3 (quanto ao método do preço comparável de mercado), artigo 7.º, n.º 4 (método do preço de revenda minorado), artigo 8.º, n.º 3 (método do custo majorado), artigo 9.º, n.º 5 (método do fracionamento do lucro) e artigo 10.º, n.º 3 (método da margem líquida da operação).

<sup>831</sup> Cfr. artigo 5.º da Portaria n.º 1446-C/2001: “Factores de comparabilidade: [§] Para efeitos do artigo anterior, o grau de comparabilidade entre uma operação vinculada e uma operação não vinculada deve ser

Assim, uma vez identificada a *substância* das operações praticadas entre as empresas relacionadas, através dos seus termos e condições, impõe-se, depois, compará-las.

Ora, esta comparação há-de ser feita tendo em conta os factores substanciais identificados nas operações concretas ou série agregada de operações (quando não possam ser desagregadas sem perda de funcionalidade ou de valor ou se revele impraticável a determinação do preço de cada operação), com os termos e condições substancialmente idênticos das operações que normalmente seriam contratados, aceites ou praticados entre entidades independentes.

Uma tal tarefa jurídica implica, necessariamente, a predefinição de um método que seja adequado para aferir ou surpreender esse resultado. Na verdade, o método é um elemento racional essencial para o estabelecimento de qualquer comparação, seja pelos factores e pressupostos que releve, seja pela ponderação e grau de eficiência que lhes atribui, seja pelo modo como

---

avaliado, tendo em conta, designadamente, os seguintes factores: [§] a) As características específicas dos bens, direitos ou serviços que, sendo objeto de cada operação, são suscetíveis de influenciar o preço das operações, em particular as características físicas, a qualidade, a quantidade, a fiabilidade, a disponibilidade e o volume de oferta dos bens, a forma negocial, o tipo, a duração, o grau de proteção e os benefícios antecipados pela utilização do direito e a natureza e a extensão dos serviços; [§] b) As funções desempenhadas pelas entidades intervenientes nas operações, tendo em consideração os ativos utilizados e os riscos assumidos; [§] c) Os termos e condições contratuais que definem, de forma explícita ou implícita, o modo como se repartem as responsabilidades, os riscos e os lucros entre as partes envolvidas na operação; [§] d) As circunstâncias económicas prevalecentes nos mercados em que as respetivas partes operam, incluindo a sua localização geográfica e dimensão, o custo da mão-de-obra e do capital nos mercados, a posição concorrencial dos compradores e vendedores, a fase do circuito de comercialização, a existência de bens e serviços sucedâneos, o nível da oferta e da procura e o grau de desenvolvimento geral dos mercados; [§] e) A estratégia das empresas, contemplando, entre os aspectos susceptíveis de influenciar o seu funcionamento e conduta normal, a prossecução de actividades de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos, o grau de diversificação da actividade, o controle do risco, os esquemas de penetração no mercado ou de manutenção ou reforço de quota e, bem assim, os ciclos de vida dos produtos ou direitos; [§] f) Outras características relevantes quanto à operação em causa ou às empresas envolvidas”.

A eleição normativa destes factores de comparabilidade substancial das operações repousa na ideia de que os preços de transferência resultantes das operações, enquanto valores de mercado, se desenvolvem dentro de factores objetivos e subjetivos, correspondendo fiscalmente ao preço que “seja justo, entendido como a contrapartida equilibrada de um bem ou serviço que corresponda ao seu valor normal e razoável”. Neste sentido, ao qual se adere, cf. CARLOS AUGUSTO RODRIGUES, *A Tributação das Empresas Associadas, Das Soluções do MCOODE às Novas Propostas da EU*, pp.119 e segs.

operam, seja pelas variantes que atenda, etc. A determinação do método para comparar duas realidades que se ponham em confronto é, antes de mais, uma questão de definição racional de meios ou de instrumentos jurídicos que sejam *adequados* à satisfação do fim ou escopo em vista. O método tem de ser, pelo modo como atua ou funciona, um meio racionalmente adequado para poder dizer se uma determinada realidade é, ou não, substancialmente idêntica a outra.

Não se estranha, pois, que o legislador, na senda do Relatórios de 1979 e 1995 da OCDE, tenha eleito, como determinante da bondade do método ou métodos a usar para a comparação, a sua aptidão racional para fornecer o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou série de operações, apontando, desde logo, alguns (não estando excluídos outros que racionalmente se revelem adequados) dos referentes aos quais esse método ou métodos deverão atender. Assim, é pelo grau de intensidade de comparabilidade *substancial*, que seja propiciado pela aplicação dos métodos passíveis de utilização, que deve eleger-se o concreto método a adotar.

O legislador nacional, seguindo os passos das fontes convencionais da OCDE, enunciouos métodos que podem ser utilizados, subdividindo-os em dois grupos<sup>832</sup>. Na alínea *a*) inclui os designados métodos básicos de *valoração das operações (basic transaction methods)*: o método do preço comparável de mercado, o método do preço de revenda minorado e o método do custo majorado<sup>833</sup>; e, na alínea *b*), menciona os “*outros métodos*” possíveis<sup>834</sup>: o método do fracionamento do lucro, o método da margem líquida da operação ou outro método, quando os métodos referidos na alínea anterior não possam ser aplicados ou, podendo sê-lo, não permitam

---

<sup>832</sup> Cf. artigo 63.º, n.º 3, do CIRC.

<sup>833</sup> Os métodos básicos têm de comum assentarem numa comparabilidade do preço entre transações vinculadas e independentes, divergindo entre eles apenas no polo relevado para operar a comparabilidade.

<sup>834</sup> Cf. OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais*, pp. 86 a 114, no Capítulo III, sob a epígrafe de «Outros Métodos». Note-se que a OCDE, já no seu relatório de 1979, admitia a possibilidade de utilização de outros métodos para além dos básicos assentes nos preços das operações em concreto, em face da crescente complexidade das operações vinculadas internacionais. V. OCDE, *Preços de Transferência e Empresas Multinacionais – Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE de 1979*, pp. 63 a 65, itens 70 a 75. Estes métodos assentam no benefício resultante das operações (*transactional profit methods*).

obter a medida mais fiável dos termos e condições que entidades independentes normalmente acordariam, aceitariam ou praticariam.

Neste domínio, a primeira nota que importa registar é a de que o legislador, mantendo-se fiel ao princípio da adequação do método para assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou série de operações praticadas pelas empresas relacionadas com as outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, prevê expressamente a possibilidade de o contribuinte e a administração fiscal usarem um outro método, definido em termos diferentes dos expressamente mencionados. Tal aceitação legislativa não é mais, na verdade, do que um corolário do princípio básico da adequação do método para assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre os termos e condições substanciais das operações das empresas relacionadas com os que normalmente são contratados, aceites ou praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

A obrigação da aplicação do método mais adequado a cada operação ou série de operações volta estar reforçada no artigo 4.º, n.º 1 da Portaria n.º 1446-C/2001, estatuinto-se que *“o sujeito passivo deve adotar, para determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método mais apropriado a cada operação ou série de operações, tendo em conta o seguinte”* (segue-se a enunciação dos métodos cuja utilização é legalmente possível).

Tanto o legislador ordinário como o regulamentar, na linha da OCDE, manifestam uma expressa preferência de aplicação pelos métodos básicos que se baseiam na determinação dos preços de transferência das operações concretamente realizadas, e pela ordem com que estão indicados, conquanto, evidentemente, o método aplicado se revele como o mais adequado para assegurar a comparabilidade das operações<sup>835</sup>. Todavia, no caso de existência de dúvida fundada acerca da fiabilidade dos valores obtidos com a aplicação de um método, o legislador não deixou de atribuir ao sujeito passivo o dever de “tentar confirmar tais valores mediante a aplicação de

---

<sup>835</sup> Cf. OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais*, p. 68, item 2.5..

outros métodos de forma isolada ou combinada<sup>836</sup>. Trata-se de uma opção legislativa que se compreende, atento o facto de ser o sujeito passivo quem está em melhor situação para determinar os elementos substanciais das operações que pratica, e que devem ser comparados com os de outras operações, que, no mercado, e com intervenção dos mesmos elementos essenciais, seriam praticados por empresas independentes. Tanto mais que, em contrapartida, o legislador desonerou o sujeito passivo de proceder a qualquer correção de valores no caso de, no âmbito de aplicação de um método, a utilização de duas ou mais operações não vinculadas comparáveis ou a aplicação de mais de um método considerado igualmente apropriado conduzir a um intervalo de valores que assegurem um grau de comparabilidade razoável, caso as condições relevantes da operação vinculada, nomeadamente o preço ou a margem de lucro, se situarem dentro desse intervalo<sup>837</sup>.

## 2.1. Dos métodos assentes na comparabilidade dos preços de transferência.

Como dificilmente poderia deixar de ser, considerando a sua idoneidade substancial para assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre operações, o método cuja aplicação sempre mereceu a primazia da escolha legislativa, tanto a nível dos países que seguem o modelo de convenção da OCDE<sup>838</sup>, como nos Estados Unidos da América, foi o método do preço comparável de mercado (*"comparable uncontrolled price method"*) que *"requer o grau mais elevado de comparabilidade com incidência tanto no objeto e demais termos e condições da operação como na análise funcional das entidades intervenientes"*<sup>839</sup>. A comparabilidade afere-

---

<sup>836</sup> Cf. artigo 4.º, n.º 4, da Portaria n.º 1446-C/2001.

<sup>837</sup> Cfr. artigo 4.º, n.º 5, da Portaria n.º 1446-C/2001.

<sup>838</sup> Cfr. OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais*, pp. 69- 70, itens 2.7, 2.9 e 2.11..

<sup>839</sup> Este método está regulado pela OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais*, pp. 68 a 71, itens 2.6 a 2.13..



se, aqui, em função das características do produto ou do serviço em si, da análise funcional das empresas – quer das vinculadas, quer das que servem de comparação – e das cláusulas contratuais, dos enquadramentos económicos e das estratégias negociais prosseguidas.

De acordo com o disposto no artigo 6.º, n.º 2, da Portaria n.º 1446-C/2001, este método pode ser utilizado, designadamente, nas seguintes situações: “a) *Quando o sujeito passivo ou uma entidade pertencente ao mesmo grupo realiza uma transação da mesma natureza que tenha por objeto um serviço ou produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, com uma entidade independente no mesmo ou em mercados similares;* b) *Quando uma entidade independente realiza uma operação da mesma natureza que tenha por objeto um serviço ou um produto idêntico ou similar, em quantidade ou valor análogos, e em termos e condições substancialmente idênticos, no mesmo mercado ou em mercados similares*”. Trata-se, pois, do método de avaliação do preço de plena concorrência mais fiável, no caso de as operações serem substancialmente idênticas, ou, mesmo quando se verificarem diferenças que sejam fácil e precisamente ajustáveis. A sua aplicação requer, por isso, um elevado grau de comparabilidade de produtos e de funções, embora este possa ser alcançado através de ajustamentos suficientemente precisos e com adequada justificação racional.

O segundo método perfilhado é o método do preço de venda minorado (*“resale price method”*). Este método tem como base o preço de revenda praticado pelo sujeito passivo numa operação realizada com uma entidade independente, tendo por objeto um produto adquirido a uma entidade com a qual esteja em situação de relações especiais, ao qual é subtraída a margem de lucro bruto praticada por uma terceira entidade numa operação comparável e com igual nível de representatividade comercial<sup>840</sup>. Sobre a operacionalidade deste método, dispõem os n.ºs 2 e 3, do artigo 7.º da Portaria n.º 1446-C/2001, respetivamente, que *“a margem de lucro bruto comparável pode ser determinada tomando como base de referência a margem sobre o preço*

---

Sobre os métodos de determinação dos preços, v. HUBERTUS BAUMHOFF, *Transfer pricing in germany*, pp. 425 e ss.

<sup>840</sup> Cf. artigo 7.º, n.º 1, da Portaria n.º 1446-C/2001.

*de revenda praticada numa operação não vinculada comparável efetuada por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente” e que “a margem de lucro bruto deve possibilitar ao sujeito passivo a cobertura dos seus custos de venda e outros custos operacionais e proporcionar ainda um lucro que, em condições normais de mercado, constitua para uma entidade independente uma remuneração apropriada, tendo em conta as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos”.* Trata-se de um método que pode revelar-se como sendo o mais adequado, objetivamente, nas situações dos distribuidores vinculados que revendam o produto adquirido a empresas associadas a terceiros independentes sem o alterar fisicamente e sem lhe acrescentar valor substancial.

O terceiro método básico normativamente indicado é o método do custo majorado (“*cost plus method*”). Trata-se de um método que tem por base o montante dos custos suportados por um fornecedor de um produto ou serviço fornecido numa operação vinculada, ao qual é adicionada uma margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável<sup>841, 842</sup>. De acordo com o disposto no artigo 8.º, n.º 2, da Portaria n.º 1446-C/2001, “*a margem de lucro bruto adicionada aos custos pode ser determinada tomando como base de referência a margem de lucro bruto praticada numa operação não vinculada comparável efetuada pelo sujeito passivo, por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente, devendo, em qualquer dos casos, as referidas entidades exercer funções similares, utilizar o mesmo tipo de ativos e assumir idênticos riscos, bem como, preferencialmente, transacionar produtos ou serviços similares com entidades independentes e adotar um sistema de custeio idêntico ao praticado na operação comparável*”. Aqui, o preço de transferência obtém-se somando ao valor de custo de aquisição dos bens e dos serviços por parte de uma empresa vinculada, os custos de estrutura suportados até ao final da transação e uma margem de lucro adequada, pelo que a aplicação do método envolve a consideração de dois referentes económicos com alguma

---

<sup>841</sup> Cf. OCDE, Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais, pp. 78 a 86, itens 2.32. a 2.48..

<sup>842</sup> Cf. artigo 8.º, n.º 1, da Portaria n.º 1446-C/2001.

incerteza de determinação, seja ao nível da determinação dos custos do vendedor, seja ainda quanto à determinação de uma margem normal de revenda para esse tipo concreto de bens ou serviços entre entidades independentes. A sua fiabilidade real tende, por isso, a ser mais fraca do que a do método anterior na medida em que os custos de estrutura podem variar sensivelmente de empresa para empresa, em função da sua eficiência produtiva, financeira e administrativa, sendo que o reflexo desses custos pode influenciar os dois referentes de funcionamento do método<sup>843</sup>. Trata-se, no entanto, perante um método que se baseia na comparabilidade substancial detalhada dos bens fabricados e dos serviços prestados, em função de diversos factores, tanto internos, como externos, como os que vêm enunciados, a título exemplificativo, no artigo 5.º da Portaria n.º 1446-C/2001.

## 2.2. Dos métodos baseados no lucro das operações (*transactional profit methods*)<sup>844</sup>

O primeiro dos métodos *não básicos* estabelecido pelo legislador é o método do fracionamento do lucro, ou "*profit split method*". Trata-se de um método que é utilizado para repartir o lucro global derivado de operações complexas ou de séries de operações vinculadas, realizadas

---

<sup>843</sup> Cf. CARLOS AUGUSTO RODRIGUES, *A Tributação das Empresas Associadas*, p. 136.

<sup>844</sup> Cf. OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais*, pp. 87 a 114, itens 3.1 a 3.74., no Capítulo III, sob a epígrafe de «Outros Métodos». Nos Estados Unidos da América, a Lei da Reforma Fiscal de 1986 ("*Tax Reform Act*") adotou um método dos preços de transferência sobre bens imateriais nos termos do qual o preço de transferência de um bem imaterial deve ser proporcional às rendas obtidas pelo beneficiário de tal operação, ou seja, deve ser proporcional aos benefícios imputáveis a estes bens. Cfr. JULIO RODRIGUES GÓMEZ-POMAR, *La reforma fiscal em los EE UU: del Tax Reform Act (TRA), de 1986, al Revenue Reconciliation Act (RRA) de 1993*, pp. 114 e segs.

Importa notar que estes métodos representam uma ampliação do conceito de preços de transferência que a OCDE vinha adotando, feita pelo seu novo Guia aplicável à determinação dos Preços de Transferência, de 1995 – v. OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais*, pp. 89-96, itens 3.5. a 3.25..

de forma integrada entre as entidades intervenientes<sup>845</sup>, ou seja, pretende-se efetuar, com ele, uma distribuição dos lucros líquidos obtidos por empresas vinculadas em operações vinculadas, através de uma repartição proporcional ao valor económico das funções (que tenha em atenção os riscos assumidos, os ativos utilizados, as funções desempenhadas e as responsabilidades) que cada parte desenvolve para a realização daquela operação que cada empresa vinculada levou a cabo na concreta operação vinculada. Este método é suscetível de ser utilizado sempre que as “operações vinculadas revelem um elevado grau de integração, tornando difícil avaliar as operações de forma individualizada” ou quando a “existência de ativos incorpóreos de elevado valor e especificidade torne impossível estabelecer um grau apropriado de comparabilidade, com operações não vinculadas e não permita a aplicação de outros métodos”, abrangendo duas modalidades de aplicação<sup>846</sup>. A primeira consiste em “determinar o lucro global obtido pelas partes intervenientes nas operações vinculadas e, de seguida, proceder ao seu fracionamento entre aquelas entidades, tendo como critério o do valor relativo da contribuição de cada uma para a realização das operações, considerando para esse efeito as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos por cada uma e, bem assim, tomando como referência dados externos fiáveis que indiquem como é que entidades independentes exercendo funções comparáveis, utilizando o mesmo tipo de ativos e assumindo riscos idênticos, teriam avaliado as suas contribuições”<sup>847</sup>; já a segunda alternativa consiste no fracionamento do lucro global das operações em duas fases: “a) [n]a primeira, a cada uma das entidades intervenientes é atribuída uma fração do lucro global que reflita a remuneração apropriada suscetível de ser obtida com o tipo de operações que realiza, determinando-se a partir de dados comparáveis sobre as remunerações normalmente obtidas por entidades independentes quando realizam operações

---

<sup>845</sup> Cf. artigo 9.º, n.º 1, da Portaria n.º 1446-C/2001; v., também, OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais*, pp. 89 a 96, itens 3.5. a 3.25..

<sup>846</sup> Cf. n.ºs 2 e 3 do artigo 9.º da Portaria n.º 1446-C/2001.

<sup>847</sup> Cf. OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais*, pp. 91, item 3.11..

similares e tendo em consideração as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos, podendo ser usado, para este efeito, qualquer dos restantes métodos; b) [n]a segunda, procede-se ao fracionamento do lucro ou do prejuízo residual entre cada uma das entidades, em função do valor relativo da sua contribuição, tendo em conta as funções relevantes exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos e recorrendo, para o efeito, à informação externa disponível que forneça indicações sobre o modo como partes independentes repartiriam o lucro ou o prejuízo em circunstâncias similares, sendo o lucro assim atribuído utilizado para determinar o preço”.

O segundo método *não básico* previsto pelo legislador é o método da margem líquida da operação, ou “*transactional net margin method*”<sup>848</sup>. Trata-se de um método que se baseia no “cálculo da margem de lucro líquido obtida por um sujeito passivo numa operação ou numa série de operações vinculadas tomando como referência a margem de lucro líquido obtida numa operação não vinculada comparável efetuada pelo sujeito passivo, por uma entidade pertencente ao mesmo grupo ou por uma entidade independente”<sup>849</sup>. Segundo os próprios termos regulamentares, a “margem de lucro líquido é calculada relativamente a um indicador apropriado, de acordo com as circunstâncias e características de cada operação, bem como a natureza da atividade, podendo ser representado pelas vendas, custo ou ativos utilizados, ou outra grandeza relevante”<sup>850</sup>. Este método baseia-se, assim, na rentabilidade das operações, convocando como referente de comparabilidade com os resultados operacionais do sujeito passivo, os resultados operacionais obtidos por entidades terceiras que exerçam funções semelhantes e corram riscos similares, em condições normais de mercado. Conquanto este método assente na rentabilidade das operações, não leva pressuposto um elevado grau de similaridade de produtos, mas sim uma similaridade de natureza da atividade exercida. Porém, dado que a mesma atividade pode ser

---

<sup>848</sup> Cf. OCDE – Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais, pp. 96-105, itens 3.26. a 3.48..

<sup>849</sup> Cf. artigo 10.º, n.º 1, da Portaria n.º 1446-C/2001.

<sup>850</sup> Cf. artigo 10.º, n.º 2, da Portaria n.º 1446-C/2001.

exercida com mais ou menos custos de contexto e até de estrutura e de funcionamento, torna-se evidente tratar-se de um método que não garante grande fiabilidade.

### 2.3. Acordos de partilha de custos.

No seu artigo 11.º, a Portaria n.º 1446-C/2001, regula a matéria dos acordos de partilha de custos. São situações em que a aplicação do princípio da plena concorrência coloca especiais dificuldades, essencialmente no que tange à determinação do preço normal de mercado a utilizar como referente comparável relativamente às operações efetuadas pelas empresas vinculadas. Na verdade, dada a concreta natureza dos termos e condições destas operações, antolha-se extremamente difícil descortinar, entre entidades independentes, em situações normais de mercado, ou de ausência de relações especiais, operações substancialmente idênticas, “tendo em conta designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição do mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio e demais características relevantes dos sujeitos passivos envolvidos, as funções por eles desempenhadas, os ativos utilizados e a repartição do risco”, com as quais essas operações possam ser comparadas. Daí que os métodos de valoração desses preços de mercado tenham de sofrer alguma adequação, intencionada a fixá-los o mais próximo possível desse arquétipo normativo.

Nos termos constantes do mencionado artigo 11.º, existe um acordo de partilha de custos “quando duas ou mais entidades acordam em repartir entre si os custos e os riscos de produzir, desenvolver ou adquirir quaisquer bens, direitos ou serviços, de acordo com o critério da proporção das vantagens ou benefícios que cada uma das partes espera vir a obter da sua participação no acordo, nomeadamente do direito a utilizar os resultados alcançados em projetos de investigação e desenvolvimento sem o pagamento de qualquer contraprestação adicional”. Em causa estarão, essencialmente, operações relacionadas com atividades de inteligência,

investigação e desenvolvimento, como investigação de produtos, *design* do produto, modificação do produto, desenvolvimento de patentes, desenvolvimento de *know-how* técnico e outros, ou seja, essencialmente operações imateriais inovadoras, sendo que os termos em que deve, neste contexto, ser entendido e aplicado o princípio do preço de transferência, constam do n.º 2 do preceito referido, onde se dispõe que esse preço é determinado em função da existência da “relação de equivalência entre o valor da contribuição imposta a cada uma das partes no acordo e o valor da contribuição que seria imposta ou aceite por uma entidade independente em condições comparáveis”. Nesta equivalência expressam-se, aqui, os termos em que deve ser operado o princípio da comparabilidade entre operações (vinculadas e independentes). Nos números seguintes, especificam-se os *elementos positivos e negativos* a relevar no exercício dessa comparabilidade, prescrevendo-se que: “3 - A quota-parte nas contribuições totais que é da responsabilidade de cada participante deve ser equivalente à quota-parte que lhe for atribuída nas vantagens ou benefícios globais resultantes do acordo, avaliada através de estimativas dos rendimentos adicionais a auferir no futuro ou das economias de custos que se espera obter, podendo, para esse feito, no caso de não ser possível uma avaliação direta e individualizada daquelas contrapartidas, ser utilizada uma chave de repartição apropriada, que tenha em conta a natureza da atividade objeto do acordo e um indicador que reflita de forma adequada as vantagens ou benefícios esperados, nomeadamente o volume de negócios, os custos como o pessoal, o valor acrescentado ou o capital investido; [§] 4 - Quando a contribuição de um participante para um acordo de partilha de custos não tiver correspondência equivalente na parte que lhe for atribuída nas vantagens ou benefícios esperados, deve haver lugar a uma compensação adequada de modo que seja restabelecido o necessário equilíbrio; [§] 5 - Para efeitos da determinação do lucro tributável, as contribuições efetuadas por um participante num acordo de partilha de custos devem ser tratadas de acordo com o regime que seria aplicável às despesas que o sujeito passivo realizaria se desenvolvesse diretamente as mesmas atividades, ou se adquirisse, numa operação não vinculada comparável, bens, direitos ou serviços idênticos aos que são utilizados no âmbito do acordo; [§] 6 - Os custos globais, que, nos termos do acordo, sejam objeto de partilha pelos

participantes, são calculados líquidos de subsídios ou de outras contrapartidas recebidas que tenham o mesmo efeito destes, não sendo aceite qualquer majoração desses custos por aplicação de margens de lucro; [§] 7 - No caso de acordos de aquisição conjunta de bens, direitos ou serviços, o débito do custo de aquisição destes deve ser acrescido de margem adequada aos custos de estrutura da entidade adquirente”.

#### 2.4. Acordos de prestação de serviços intragrupo.

Aborda-se, agora, a prestação de determinados serviços dentro de um grupo económico. Os acordos de prestação de serviços intragrupo são acordos que se verificam “quando uma entidade membro de um grupo disponibiliza ou realiza para os outros membros do mesmo um amplo conjunto de atividades, designadamente de natureza administrativa, técnica, financeira ou comercial”<sup>851</sup>. Para que possa colocar-se, aqui, uma questão de respeito pelo princípio da plena concorrência é necessário que a atividade prestada constitua um serviço com valor económico que justifique, para o membro do grupo que dele é destinatário, o pagamento de um preço ou a assunção de um encargo que este estaria disposto a pagar ou a assumir em relação a uma entidade independente ou, bem assim, a realização de uma atividade a executar para si próprio<sup>852</sup>. Noutros termos, pode dizer-se que é necessário que a operação efetuada entre as empresas vinculadas do grupo tenha a natureza de um serviço com valor autónomo de mercado, seja enquanto serviço pelo qual se paga um preço quando adquirido a entidades independentes, seja enquanto serviço cuja realização para si próprio, mas que é prestado às empresas do grupo, demandaria um valor a suportar.

Os métodos a utilizar, nesta situação, na determinação do preço de transferência são os métodos *básicos e não básicos* identificados, em função da sua respetiva aptidão para assegurar

---

<sup>851</sup> Cf. artigo 12.º da Portaria n.º 1446-C/2001.

<sup>852</sup> Cf. artigo 12.º, n.º 2, da Portaria n.º 1446-C/2001.



o mais elevado grau de comparabilidade entre operações vinculadas e não vinculadas, esclarecendo, porém, o artigo 12.º, n.º 3, da Portaria n.º 1446-C/2001, que “o método do preço comparável de mercado deve ser considerado como método mais apropriado quando os serviços são idênticos ou substancialmente similares, quanto à sua natureza, qualidade, quantidade e frequência, aos prestados por entidades independentes ou quando, no quadro de uma atividade normal e habitual, são prestados a entidades independentes em mercados similares e em termos e condições comparáveis” [alínea a)] e que o “método do custo majorado deve ser considerado como o método mais apropriado sempre que não se disponha de dados com qualidade e quantidade suficientes para aplicar o método referido na alínea anterior e quando, após uma análise das funções exercidas, ativos utilizados e riscos assumidos, seja possível estabelecer o mais elevado grau de comparabilidade com operações similares não vinculadas, sendo indispensável para este efeito, designadamente, que a estrutura dos custos suportados pelo prestador seja substancialmente idêntica à de entidade independente ou à de entidade pertencente ao mesmo grupo em operação não vinculada comparável, ou passe a sê-lo mediante a realização dos ajustamentos necessários” [alínea b)].

Por outro lado, o n.º 4 do mesmo artigo estabelece que a “contraprestação devida pelos serviços prestados intragrupo deve incluir uma margem de lucro apropriada, devendo ser tidos em conta, para esse efeito, todos os aspetos considerados relevantes, designadamente as alternativas económicas disponíveis ao destinatário, a natureza da atividade de prestação dos serviços, a relevância dessa atividade para o grupo, a eficiência relativa do prestador do serviço e qualquer vantagem que o grupo retire de tal atividade, bem como a qualidade em que o prestador dos serviços intervém, sendo de distinguir as situações em que atua unicamente como agente na aquisição dos serviços a terceiros por conta do grupo daquelas em que os presta diretamente”.

Finalmente, na determinação do preço dos serviços a comparar “deve ser adotado o método direto, nos termos do qual o valor faturado é estabelecido de forma específica para cada tipo de serviços, sempre que os respetivos custos sejam individualizáveis e passíveis de

quantificação” (regra da não desagregação funcional)<sup>853</sup>. Quando não for possível a aplicação desse método direto, deve ser adotado o método indireto nos termos apontados pelos n.ºs 6 e 7.º da mesma Portaria.

## 2.5 Da competência de aplicação dos preços de transferência.

A aplicação das regras dos preços de transferência cabe, em primeira linha, ao sujeito passivo, *maxime*, na sua declaração periódica de rendimentos, ou seja, na auto-liquidação, a cuja apresentação está obrigado<sup>854</sup>. Daí que uma errada aplicação das regras legais dos preços de transferência, nelas incluídas a eleição do método adequado, ou dos seus factores e valores a ter em conta, possa acarretar, para o sujeito passivo, a sujeição a uma liquidação adicional e o pagamento de juros compensatórios.

Para além disso, a lei comete-lhe o cumprimento de especiais obrigações acessórias, durante o próprio período de tributação, devendo o mesmo manter organizada, nos termos estatuídos para o processo de documentação fiscal a que se refere o artigo 130.º do CIRC, a “documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, incluindo as diretrizes ou instruções relativas à sua aplicação, os contratos e outros atos jurídicos celebrados com entidades que com ele estão em situação de relações especiais, com as modificações que ocorram e com informação sobre o respetivo cumprimento; a documentação e informação relativa àquelas entidades e bem assim às empresas e aos bens ou serviços usados como termo de comparação; as análises funcionais e financeiras e os dados sectoriais, e demais informação e elementos que tomou em consideração para a determinação dos termos e condições normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes e para a seleção do método ou

---

<sup>853</sup> Cf. artigo 12.º, n.º 5, da Portaria n.º 1446-C/2001.

<sup>854</sup> Cf. artigo 120.º do CIRC.

métodos utilizados”<sup>855</sup>. Trata-se de um regime de documentação muito exigente e pormenorizada, vocacionada, intencionalmente, para permitir um controlo eficaz da aplicação da lei tributária em matéria de preços de transferência por banda das administrações fiscais<sup>856</sup>. Por outro lado, é de notar que a complexidade técnica de tal documentação é de tão elevado nível que a sua elaboração não está ao acesso da capacidade ou habilitação da maior parte dos contribuintes, pelo que o recurso aos serviços de técnicos especializados se torna quase inevitável. Porém, esta necessidade de auxílio técnico acaba por potenciar, por seu turno, um reverso da medalha relativamente às exigências fiscais. É que, tendo de lançar mão de técnicos altamente especializados no tratamento da matéria dos preços de transferência, a fim de poderem cumprir as suas obrigações fiscais acessórias, as empresas acabam, por outro lado e por sua vez, por aproveitar, concomitantemente, o seu saber técnico e o seu *know-how* para efetuarem o planeamento fiscal que lhes possa ser mais favorável, fazendo aplicação dos meios de elisão fiscal que lhes sejam possíveis na situação (*tax planning*). Deste modo, pode entrar-se numa espécie de espiral em que, a cada uma maior exigência da administração fiscal, os técnicos de “*tax planning*” respondem com meios de elisão ou de evasão fiscal cada vez, também, mais sofisticados, sendo que recurso ao planeamento fiscal acaba por ser, como é evidente, mais fácil

---

<sup>855</sup> Cf. artigo 63.º, n.º 6, do CIRC.

<sup>856</sup> A par destas obrigações acessórias, o sujeito passivo está ainda obrigado não só a efetuar uma declaração anual de informação contabilística e fiscal nos termos dos art.ºs 117.º, n.º 1, al. c) e 121.º do CIRC, como a declarar, nesta, a existência ou inexistência, no período de tributação, de operações com entidades com as quais está numa situação de relações especiais e, no caso de estar, a proceder à identificação dessas entidades, à identificação e declaração das operações bem como do montante das mesmas realizadas com cada uma e, bem ainda, à declaração sobre se organizou, ao tempo em que as operações tiveram lugar, e se a mantém, a documentação relativa aos preços de transferência praticados – v. artigo 63.º, n.º 7, do CIRC. No caso de o sujeito passivo haver efetuado operações com entidades não residentes sem observância do princípio de plena concorrência, está o mesmo obrigado a “efetuar, na declaração periódica de rendimentos, a que se refere o artigo 120.º do CIRC, as necessárias correções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância” – v. artigo 63.º, n.º 8, do CIRC –, sob pena de poder ser sancionado contraordenacionalmente – v. artigo 117.º, n.º 6, do Regime Geral das Infrações Tributárias – e de ficar sujeito a juros compensatórios – v. artigo 35.º da Lei Geral Tributária.

de realizar nas relações intragrupo pela quase inexistência de reservas de informação de qualquer dos lados das operações comerciais.

Ainda, no que concerne à documentação fiscal relativa aos preços de transferência deve notar-se que, tal como sucede com a definição do respetivo regime substantivo que os Estados adotam, o nível ou grau de exigência dessas obrigações acessórias tanto pode agilizar como complicar a atividade das empresas e, indiretamente, do tráfego internacional de bens e serviços, sendo claro que, quanto maior for o mercado interno, maiores serão os problemas na aplicação das normas de preços de transferência.

Foi por ter consciência desta realidade que a Comissão Europeia tem intervindo no sentido não só da harmonização de regimes materiais dos preços de transferência entre os vários Estados como também do estabelecimento da documentação exigida, bem como, ainda, na utilização de meios jurídicos e técnicos que diminuam a possibilidade de verificação da dupla tributação internacional, incentivando a adoção dos ajustamentos correlativos, do procedimento amigável, da arbitragem, das comprovações simultâneas e, é claro, dos acordos prévios sobre preços transferência<sup>857</sup>. Foi, exatamente, para obviar ao crescimento das recíprocas relações de desconfiança entre a administração tributária e os sujeitos passivos de preços de transferência e conferir segurança jurídica às relações de ambos que passaram a ser admitidos os acordos prévios sobre os preços de transferência (APP).

### 3. Dos acordos prévios sobre preços de transferência.

A admissibilidade legal dos acordos prévios sobre preços de transferência (APP ou *APA's*) ("*advance price agreement's*") apenas foi introduzida, em Portugal, através do artigo 49.º

---

<sup>857</sup> Cf. Diretiva do Conselho das Comunidades Europeias, n.º 90/435/CEE, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e filiais de Estados-membros distintos e Convenção 90/436/CEE, relativa à supressão da dupla tributação em caso de correção de benefícios de empresas vinculadas, denominado Convenção de Arbitragem.

da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, mediante o aditamento ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas do artigo 128.º-A, atualmente correspondente ao artigo 138.º, sendo a regulamentação dos requisitos, condições, procedimentos, informações e documentação, relativos à sua celebração, a que se refere o artigo 138.º, n.º 10, do Código do IRC, realizada pela Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho.

Os APA's são um instrumento de determinação do rendimento tributável cuja utilização foi incentivada no referido Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, de 1995, e que foi aprovado pelo seu Conselho para publicação em 13 de julho de 1995<sup>858</sup>. Segundo os termos do ponto 4.124 da Recomendação de 13.07.1995 da OCDE, o acordo prévio sobre os preços de transferência "é um acordo que fixa, com caráter prévio à realização entre empresas associadas, um conjunto de critérios apropriados (concernentes, por exemplo, sobre a metodologia do cálculo, os elementos de comparação e os ajustes que possam ser necessários na evolução dos preços) para a determinação dos preços de transferência aplicáveis a essas transações com vigência num período determinado"<sup>859</sup>.

Os APA's são instrumentos fundamentais de segurança e certeza antecipada relativamente a questões particularmente complexas. O mais importante efeito de um APA é a criação de uma relação de confiança entre a administração e o contribuinte, moldada pelo *fair play*, no espírito de uma relação cooperativa<sup>860</sup>, com efeito, os APA's apresentam-se em contraste

---

<sup>858</sup> A importância dada a esta matéria pela OCDE é tão impressionante que, além de os APP serem tratados numa parte significativa no Capítulo IV do MCOOCDE, destinado às medidas administrativas sobre a temática dos preços de transferência [cfr. seção «F. Os acordos prévios em matéria de preços de transferência (APP)»], são também especificamente analisados pela incorporação de um «Anexo – Princípios diretores respeitantes à celebração de acordos prévios em matéria de preços no quadro do procedimento amigável ("APP PA") – OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais*», pp. 162-176 e pp. 265-301.

<sup>859</sup> Os APA's estão integrados na previsão constante do artigo 25.º, n.º 3 da MCOOCDE. Neste sentido, cf. OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, pp. 166.

<sup>860</sup> Cfr. ALEXANDER VOEGELE, *Advance pricing agreements*, p. 5.

às tradicionais técnicas administrativa de sindicância *ex post factum* do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos<sup>861</sup>.

Previamente às intervenções OCDE, os APA's eram celebrados nos Estados Unidos da América<sup>862</sup>, desde 1991, com suporte normativo no *Administrative Resolution Act*, e no *Negotiated Rulemaking Act*, que desenvolveram os princípios do *Alternative Dispute Resolution Movement (ADR)*, a favor de procedimentos administrativos alternativos para a resolução de conflitos.

Para facilitar às empresas multinacionais a utilização desse instrumento, o *Internal Revenue Service* emitiu o *Revenue Procedure 91-92*, dele fazendo constar que o “APA é um acordo entre o IRS e o contribuinte sobre os métodos de fixação dos preços de transferência que serão aplicados a qualquer obtenção ou distribuição de rendimento, deduções, créditos ou desagravamentos entre duas ou mais entidades, negócios ou empresas vinculadas ou controladas, direta ou indiretamente, pelos mesmos interesses”.

### 3.1. Os acordos prévios de preços de transferência no nosso sistema.

De acordo com artigo 138.º, do Código do IRC, os sujeitos passivos podem solicitar à Direcção-Geral dos Impostos, para efeitos do disposto no artigo 63.º, do Código do IRC, a celebração de um “acordo que tenha por objeto estabelecer, com carácter prévio, o método ou métodos suscetíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intragrupo e os acordos de partilha

---

<sup>861</sup> Cfr. CYM H. LOWELL, *Guidelines Alternative Dispute mechanisms* p. 28.

<sup>862</sup> Cfr. THOMAS HORST, *Transfer pricing in the United States*, pp. 283-301, CHARLES S. TRIPLETT e JENNIFER C. MALONEY, *Advance Rulings in the United States*, p. 408

*de custos, efetuadas com entidades com as quais estejam em situação de relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis”<sup>863</sup>.*

Antes de mais importa acentuar que o direito do sujeito passivo a contratar sobre o objeto, que está reconhecido neste preceito, não equivale ao direito de o respetivo negócio jurídico ter, inelutavelmente, de se concretizar. Tanto o sujeito passivo, a quem cabe sempre a iniciativa ou impulso negocial, como a administração tributária podem acabar por não chegar a acordo prévio sobre o método ou métodos a adotar por aquele na determinação do valor de mercado das operações ou prestações de serviços existentes entre empresas vinculadas sujeitas ao princípio da plena concorrência definido no artigo 63.º, do Código do IRC, nestas compreendidas as verificadas intra-grupo, ou em acordos de partilha de custos, ou entre a sede da empresa e os estabelecimentos estáveis.

No que tange ao sujeito passivo do imposto, a celebração, ou não, do acordo prévio sobre os preços de transferência constitui uma opção que deriva da sua autonomia e liberdade contratual privadas (v. artigo 15.º da Lei Geral Tributária e artigo 138.º do Código do IRC), podendo desistir da sua celebração até ao momento em que deva apor a sua declaração de aceitação<sup>864</sup>, sendo que se não for aposta a referida declaração, o negócio jurídico ficará sem se consumar.

Quanto à administração tributária, esta age a coberto da sua autonomia pública contratual, agora consagrada no artigo 200.º, n.ºs 1 e 3 do Código do Procedimento Administrativo, e está obrigada a atuar, no concreto procedimento e na decisão de celebração do acordo, com inteiro respeito pela Constituição e pelos princípios constitucionais e legais da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, da celeridade, da prossecução do interesse público e da proteção dos direitos e interesses dos cidadãos, da boa administração, da razoabilidade, da colaboração com os particulares, da decisão e da proteção dos dados

---

<sup>863</sup> Para uma visão geral sobre a introdução dos APA's, entre nós, v. CLOTILDE CELORICO PALMA, *A introdução dos acordos prévios de preços de transferência na legislação fiscal portuguesa*, pp. 51 e ss.

<sup>864</sup> Cf. artigo 11.º da Portaria n.º 628-A/2008.

personais<sup>865</sup>. Tal vinculação postula que a administração possa recusar a celebração do acordo prévio sobre preços de transferência, com fundamento, por exemplo, no facto de os métodos ou métodos propostos, as operações que se pretende ver abrangidas, os pressupostos de base na aplicação do método ou métodos, as condições de revisão, revogação e prazo de vigência, as informações e documentação apresentadas, se revelarem insuficientes, ou não respeitarem a lei, ou, ainda, por razões fundamentadas de prossecução do interesse público<sup>866</sup>.

Em todo o caso, incide sobre a administração o dever de pronunciar-se sobre o pedido, realizado por escrito, de avaliação preliminar dos termos e condições em que o APA'S poderá ser celebrado. Com efeito, o sujeito passivo tem sempre direito a uma pronúncia, expressa ou tácita, sobre o seu pedido preliminar, tendo o silêncio da administração tributária o sentido legal de que é facultada ao sujeito passivo a apresentação do pedido formal de APA'S. Por seu lado, o indeferimento desse pedido preliminar há-de ser sempre fundamentado, como decorre do princípio da decisão ou dever de pronúncia a que a administração tributária está sujeita, em relação com o dever de geral de fundamentação que recai sobre si, sendo que a recusa em contratar, por parte da administração, pode ser impugnada contenciosamente, através de ação administrativa, porque lesiva direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados<sup>867</sup>.

Tanto o contribuinte como a administração tributária estão obrigados a agir, tanto nos preliminares do negócio jurídico, como na celebração do acordo, segundo os princípios da boa

---

<sup>865</sup> Tal como decorre das disposições constantes do artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, dos artigos 55.º e 56.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, dos artigos 3.º a 19.º do Código de Procedimento Administrativo e do artigo 1.º, n.º 1, do Código de Contratos Públicos.

<sup>866</sup> Também nos Estados Unidos da América, a celebração dos APA's, não é considerada um direito, dado que o IRS pode renunciar a examinar ou a participar na celebração deste acordo fiscal – v. CARLOS HERRERO MOLLOL, *Precios de Transferencia Internacionales*, pp. 199.

<sup>867</sup> Cf. artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa e artigo 37.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, ex vi o disposto no artigo 97.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Em sentido concordante com esta proposição, cf. JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, p.582.



fé, sendo que esta se presume relativamente a ambas as partes<sup>868</sup>. Este dever continua a vincular a administração e o sujeito passivo, mesmo após a celebração do acordo prévio. Na verdade, a administração fica vinculada em conformidade com os termos estabelecidos no acordo, não podendo modificar a sua posição no caso de não haver alterações na legislação aplicável, nem variações significativas das circunstâncias económicas e operacionais e dos demais pressupostos de base que fundamentaram os métodos convencionados<sup>869</sup>. Por seu turno, os contribuintes que tenham requerido a celebração de acordos prévios sobre preços de transferência estão obrigados não só a determinar o valor das operações por ele abrangidas de acordo com o método ou métodos que foram acordados, e a liquidar correspondentemente o imposto devido, como, igualmente, “a comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira qualquer alteração aos elementos transmitidos no pedido inicial que seja relevante para efeitos da troca obrigatória e automática de informações ao abrigo da cooperação administrativa”<sup>870</sup>.

Não obstante a celebração do APA's, a administração tributária não perde quaisquer dos seus poderes de controlo, entre os quais figura o poder de inspeção tributária. De resto, integrando-se este poder no núcleo essencial da função administrativa, nunca o seu exercício poderia constitucionalmente ser objeto de contrato que o excluísse, pois tal corresponderia a dispor da sua própria competência<sup>871</sup>.

Nesta linha de raciocínio, a administração tributária poderá efetuar tanto inspeções tributárias gerais ou parciais, com incidência nos períodos de tributação abrangidos pelo

---

<sup>868</sup> Cf. artigos 59.º, n.º 2, 68.º-A, n.º 2, e 75.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. No que toca ao contribuinte esse dever encontra acolhimento artigos 59.º, n.º 2, e 75.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária e no artigo 227.º do Código Civil, onde se dispõe, sob a epígrafe “culpa na formação dos contratos”, que “[q]uem negocea com outrem para conclusão de um contrato deve, tanto nos preliminares como na formação dele, proceder segundo as regras da boa fé, sob pena de responder pelos danos que culposamente causar à outra parte”. No que respeita à administração, a boa-fé impõe-se como dever geral de procedimento e de decisão – v. artigo 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, artigo 10.º, do Código de Procedimento Administrativo, e artigos 59.º, n.º 2, e 68.º-A, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

<sup>869</sup> Cf. artigo 138.º, n.º 7, do Código do IRC.

<sup>870</sup> Cf. artigo 138.º, n.ºs 6 e 9, do Código do IRC.

<sup>871</sup> Cf. artigo 114.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

acordo<sup>872</sup>, visando verificar o cumprimento das obrigações a cargo do sujeito passivo no quadro do acordo, “incluindo a evolução dos factos e pressupostos qualificados como hipóteses críticas, com o objetivo de avaliar se o método ou métodos aceites no acordo se mantêm válidos ou existem motivos que justifiquem que seja desencadeado o procedimento de revisão ou eventualmente a revogação do acordo”, como inspeções tributárias específicas que a Portaria n.º 620-A/2008, no seu artigo 13.º, n.º 2, designa, de forma menos “agressiva”, por “auditorias específicas”. Estas auditorias têm a sua extensão limitada à indagação da matéria abrangida no acordo, visando “verificar o cumprimento dos termos e condições do acordo”, “confirmar os dados e informações constantes dos relatórios anuais do sujeito passivo”, “validar a manutenção das circunstâncias económicas e as hipóteses críticas em que assenta a metodologia acordada” e “avaliar os cálculos e a consistência do método ou métodos estabelecidos no acordo”<sup>873</sup>.

Como um dos requisitos da proposta do sujeito passivo, que deste modo constitui uma condição contratual, é uma “declaração do sujeito passivo sobre o cumprimento do dever de colaboração com a administração tributária na prestação de informações e o fornecimento da documentação necessária, sem que possa ser oposta qualquer regra de sigilo profissional ou comercial”<sup>874</sup>, estas “inspeções” específicas não estão, evidentemente, sujeitas à limitação estabelecida no artigo 63.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, para o sigilo bancário e o sigilo previsto

---

<sup>872</sup> Nas ações próprias de inspeção “podem ser examinados e confirmados os dados e informações fornecidos pelo sujeito passivo na formulação da proposta e durante a fase de avaliação, podendo ser verificado o cumprimento das obrigações a seu cargo no quadro do acordo, incluindo a evolução dos factos e pressupostos qualificados como hipóteses críticas, com o objetivo de avaliar se o método ou métodos aceites no acordo se mantêm válidos ou existem motivos que justifiquem que seja desencadeado o procedimento de revisão ou eventualmente a revogação do acordo” – artigo 13.º, n.º 1, da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>873</sup> Cf. artigo 13.º, n.º 2, da Portaria n.º 620-A/2008, onde se dispõe: “Sem prejuízo do disposto no número anterior, a administração fiscal pode promover auditorias específicas sem que as mesmas, quando efetuadas ao abrigo de procedimento externo de inspeção, concorram para efeitos da limitação prevista no n.º 3 do artigo 63.º da Lei Geral Tributária, destinadas a: [§] a) Verificar o cumprimento dos termos e condições do acordo; [§] b) Confirmar os dados e informações constantes dos relatórios anuais; [§] c) Validar a manutenção das circunstâncias económicas e as hipóteses críticas em que assenta a metodologia acordada; [§] d) Avaliar os cálculos e a consistência da aplicação do método ou métodos estabelecidos no acordo”.

<sup>874</sup> Cf. artigo 138.º, n.º 3, alínea d), do Código do IRC.

pelo Regime Jurídico do Contrato de Seguro<sup>875</sup>, pelo que o acesso a esses dados por parte da administração consubstancia, aqui, o mero exercício de um direito contratual.

Por força do princípio da formalidade do procedimento administrativo-tributário, o acordo prévio sobre os preços de transferência está sujeito a forma escrita<sup>876</sup>. Não obstante esta regra geral, o legislador tributário deixou clara esta exigência de forma escrita, estabelecendo que o mesmo “é reduzido a escrito e notificado ao sujeito passivo e demais entidades abrangidas, para efeito de manifestarem, por escrito, a sua aceitação”.

### 3.2. O Objeto dos APA's

Os APA's apenas podem ter como objeto contratual a definição do método ou métodos que são suscetíveis de assegurar, relativamente às operações efetuadas pelo contratante particular e abrangidas pelo artigo 63.º, do Código IRC, a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intra-grupo e as consubstanciadas em partilha de custos, efetuadas com entidades com as quais estejam em situação de relações especiais, ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis<sup>877</sup>. Porém, acordo sobre o método pode respeitar a todas ou apenas a parte das operações efetuadas pelo sujeito passivo de IRC e IRS, que estejam sujeitas ao regime dos preços

---

<sup>875</sup> Cf. artigo 13.º, n.º 2 (corpo), da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>876</sup> Cf. artigo 54.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

<sup>877</sup> O artigo 1.º da Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho, repete a definição legal do conceito de acordo prévio sobre preços de transferência.

de transferência estabelecido no artigo 63.º, n.º 1, do Código do IRC e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro<sup>878</sup>.

Nesta medida, os *APA's* não podem ser utilizados como meio de definição global da matéria tributável do sujeito passivo sujeita a tributação.

De acordo com o próprio legislador, aquele objeto consubstancia-se no acordo das partes quanto aos seguintes aspetos: entidades e operações que são abrangidas pelo acordo; descrição do método acordado para a determinação dos preços de transferência e de outros elementos relacionados, designadamente os comparáveis e o intervalo dos resultados esperados; descrição das hipóteses críticas sobre as quais assenta a metodologia acordada e de cuja verificação dependerá a aplicação do acordo; definição das obrigações que recaem sobre o sujeito passivo, designadamente, a elaboração dos relatórios anuais documentação relevante a manter e o prazo para o sujeito passivo comunicar à administração fiscal a verificação de uma alteração significativa em qualquer das premissas em que o acordo assenta; renúncia ao ajustamento correlativo, na situação prevista no n.º 3 do artigo 9.º da Portaria n.º 620-A/2008<sup>879</sup>; estipulação do carácter

---

<sup>878</sup> Sem embargo deste âmbito dos acordos prévios, o artigo 3.º, da Portaria n.º 620-A/2008, permite que a Administração Tributária e Aduaneira possa, na avaliação da proposta, ter em conta todos os factos relevantes e circunstâncias suscetíveis de afetarem a determinação dos preços de transferência das operações, ainda que não incluídas na proposta do sujeito passivo. Nesta medida, a administração pode, na sequência dessa avaliação, dispor-se a celebrar o acordo apenas se for aceite o âmbito das operações que defina. Numa tal situação, de duas uma, ou o sujeito passivo aceita este novo âmbito e o acordo consumir-se-á com a sua aceitação escrita ou não o aceita e o acordo não ocorrerá.

<sup>879</sup> Esta renúncia corresponde a uma obrigação contratual cuja assunção é assumida pelo sujeito passivo, na fase de avaliação administrativa do seu pedido, nos casos em que, pretendendo um acordo bilateral ou multilateral, as entidades competentes dos outros Estados concluírem que não estão em condições de dar o seu acordo à proposta por ele apresentada e o contribuinte, notificado desse facto, requeira a convolação, no prazo de 60 dias a contar da notificação da decisão, como proposta de acordo prévio unilateral, nos termos do artigo 9.º, n.ºs 2 e 3m da Portaria n.º 620-A/2008. Não podemos, porém, deixar de objetar que a previsão regulamentar desta renúncia é passível de sérios reparos. Na verdade, tal cláusula tem a natureza de uma verdadeira *cláusula leonina* em que o sujeito mais forte impõe ao outro contraente o ónus do risco do método contratado não vir, porventura, a ser aceite pela outra autoridade de tributação estrangeira (a questão não se põe se os sujeitos passivos e os seus estabelecimentos estáveis vinculados forem todos nacionais), por não o ter como o ajustado ou correto. Ora, sendo a definição contratual do método essencialmente da responsabilidade da administração tributária, na medida em

vinculativo do acordo para a administração fiscal; definição dos factos e das circunstâncias que podem determinar a revogação, revisão, caducidade e resolução do acordo; vigência e data de entrada em vigor do acordo; estipulação do carácter vinculativo do acordo para a administração fiscal e vigência e data de entrada em vigor do acordo<sup>880</sup>.

Há, no entanto, cláusulas acessórias que se prendem com esse objeto que devem ser estabelecidas no acordo. Desde logo, as cláusulas da documentação relevante a manter pelo sujeito passivo; do prazo para este comunicar à administração fiscal a verificação de uma alteração significativa em qualquer das premissas em que o acordo assenta e a da confidencialidade, referida ao conteúdo do acordo, mas que não obsta, porém, a que os interessados terceiros em relação ao procedimento possam dele tomar conhecimento quando pretendam exercer direitos ou interesses legalmente protegidos cuja existência ou extensão demande o seu confronto o acordado.

Já as informações fornecidas pelo sujeito passivo no processo de negociação estão protegidas pelo dever de sigilo fiscal. O legislador do Código do IRC é expresso neste sentido<sup>881</sup>, apesar dessa solução já se poder distrair do disposto no artigo 64.º da Lei Geral Tributária.

A solução adotada pelo legislador, em matéria de acesso ao conteúdo do procedimento pré-contratual, obvia, deste modo, ao temor das empresas de recorrerem a este instrumento de gestão tributária. Na verdade, dada a exigência tributária de a empresa ter de se “*como que desnudar*” relativamente a todas as dimensões da sua atividade que tenham que ver com a prática das operações sujeitas ao regime de preços de transferência, haveria o risco de ficarem expostos ao conhecimento de terceiros, e de eventuais concorrentes, muitos dos conhecimentos, *know-how*, segredos, informações, características técnicas da produção e de comercialização de produtos e dos próprios produtos. A expressão realçada é expressiva uma vez que os elementos a constar, por força da exigência legal, da proposta do sujeito passivo, são de tal número, pormenor,

---

que tem o poder de não aceitar a proposta do sujeito passivo e de lhe contrapor outro ou outros, a imposição dessa condição contratual acaba por remeter o eventual erro de método sobre a parte contratualmente mais fraca.

<sup>880</sup> Cf. artigo 138.º, n.º 6, do Código do IRC e Anexo III da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>881</sup> Cf. artigos 138.º, n.º 5, do Código do IRC e 6.º, n.º 2, da Portaria n.º 620-A/2008.

natureza, densidade e intensidade significativa comunicacional que permitem afirmar que os eventuais concorrentes ficam a conhecer quase toda a “vida” real da empresa, seja quanto ao universo dos sujeitos com quem está vinculada, à caracterização das atividades desenvolvidas pelas empresas relacionadas que intervêm nas operações abrangidas pela proposta, à descrição dessas operações, seja do ponto de vista técnico, económico, financeiro e jurídico, à posição tomada pela empresa sobre o método a utilizar na fixação dos preços de transferência como sendo o mais adequado, aos ensaios realizados pela empresa para tal efeito, à base de dados comercial ou outras fonte utilizadas, à indicação do valor ou intervalo de valores que se obtêm mediante a aplicação do método proposto, à identificação dos comparáveis externos e internos utilizados e respetiva justificação, à repartição do lucro/prejuízo entre as entidades intervenientes nas operações decorrente da aplicação do método proposto, à identificação das operações vinculadas não abrangidas pela proposta, seja, também, quanto aos dados documentais que a empresa tem de apresentar, como o organigrama do grupo em que se integram as entidades abrangidas pela proposta de acordo prévio, a sua organização mundial ou regional, a estrutura do capital (cadeias de participações e percentagem de participação), à análise efetuada das tendências sectoriais e do mercado suscetíveis de afetarem a atividade exercida (com eventuais estudos/relatórios de financeiros e de mercado realizados), à descrição da estratégia do negócio delineada para o período abrangido pelo acordo e, se esta for diferente, à estratégia adotada em anos anteriores (incluindo os planos estratégicos, abrangendo a áreas críticas: aprovisionamento, produção, marketing, I&D, os orçamentos de gestão, relatórios sobre a situação concorrencial no sector em causa), à identificação de quem tem o poder de decisão e a responsabilidade de ditar a estratégia comercial, à análise funcional das entidades intervenientes nas operações abrangidas pelo acordo e à informação sobre as operações, produtos, negócios ou contratos que são cobertos pelo pedido, etc.<sup>882</sup>.

Uma das questões que, aqui, poderia colocar-se é a de saber se os sujeitos passivos podem reclamar ou interpor recurso de qualquer ato praticado, no procedimento, pela

---

<sup>882</sup> Cf. Anexos I e II da Portaria n.º 620-A/2008.

administração tributária. Tratando-se de um procedimento de negociação, pré-contratual, poder-se-ia argumentar que as posições das partes, se divergentes das da contraparte, só poderão ser entendidas enquanto contrapostas negociais a serem resolvidas dentro do princípio de negociação assente na autonomia jurídica contratual de cada uma delas. É duvidoso que tal juízo possa constituir a melhor solução. Na verdade, os atos prodrómicos do acordo sobre preços de transferência praticados no procedimento pela administração tributária têm a natureza de atos administrativos, pelo que, os mesmos não podem deixar de estar abrangidos pela garantia constitucional de recurso contencioso constante do artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, conquanto aqueles possam considerar-se lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos do particular<sup>883</sup>.

Solução diferente adotou, porém, o legislador tributário quanto ao conteúdo do acordo sobre os preços de transferência, tendo estipulado que os “sujeitos passivos não podem reclamar ou interpor recurso do conteúdo do acordo”<sup>884</sup>. Neste domínio, a solução legal não merece reparos. Correspondendo o conteúdo do acordo ao consenso de vontades formado entre as partes contratantes relativamente às condições ou cláusulas às quais ficam vinculadas não tem sentido a discussão sobre a admissibilidade de reclamação ou recurso. Este meio de defesa pressupõe a heteroneidade e estraneidade da obrigação vinculística, ou seja, que os efeitos jurídicos sejam impostos ao administrado por via do exercício da autoridade da entidade administrativa. Ora, no acordo, o conteúdo vinculístico consubstancia os efeitos contratuais relativos a matéria tributária que foram aceites reciprocamente pelas partes contratantes, não podendo falar-se da existência de um acordo sobre preços de transferência quando entre as partes não haja consenso sobre o seu conteúdo.

---

<sup>883</sup> Caso em que a impugnação judicial obedeceria às regras da ação administrativa estabelecidas nos artigos 37.º e ss. do Código de Processo dos Tribunais Administrativos, por força do disposto no artigo 97.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, porquanto não se inclui no âmbito objetivo do contencioso pré-contratual previsto nos artigos 100.º e ss. do Código de Processo dos Tribunais Administrativos.

<sup>884</sup> Cf. artigo 138.º, n.º 8, do CIRC.

### 3.3. Modalidades de acordos prévios sobre preços de transferência.

Os acordos prévios sobre preços de transferência podem ser unilaterais, bilaterais ou multilaterais<sup>885</sup>. São unilaterais quando as partes no acordo são apenas a Administração Tributária e Aduaneira e um ou vários sujeitos passivos de IRC ou de IRS; serão bilaterais ou multilaterais quando, além destas duas entidades, existe acordo, respetivamente, com outra ou com outras administrações fiscais de outros países, no âmbito do procedimento amigável previsto em convenção destinada a evitar a dupla tributação nos impostos sobre os rendimentos.

Os acordos multilaterais abrangem, assim, duas ou mais administrações fiscais dos países onde sejam residentes ou tenham estabelecimento estável as entidades relacionadas que intervenham nas operações que são objeto do acordo pretendido.

Segundo o estatuído no n.º 2 do artigo 2.º da Portaria n.º 620-A/2008, “a negociação destes acordos multilaterais está dependente da subscrição do pedido de acordo, também, por essas entidades relacionadas e da sua aceitação pelas autoridades competentes das administrações fiscais dos seus respetivos países, só podendo ser celebrados quando existir uma convenção destinada a evitar a dupla tributação que contenha uma disposição relativa ao procedimento amigável com uma redação idêntica à do § 3.º do artigo 25.º do modelo de convenção fiscal da OCDE”, o qual, por seu turno, versa sobre o procedimento amigável (“*mutual agreement procedure*”<sup>886</sup>) configurado para evitar a dupla tributação económica internacional nos países que adotem entre si convenções para evitar a sua tributação, nele se dispendo que “as autoridades competentes dos Estados contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar a interpretação ou a aplicação da

---

<sup>885</sup> Cf. artigo 2.º, da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>886</sup> Para uma crítica à posição do contribuinte nos “*mutuals agreements*”, v. BERNDT R. RUNGE, *Mutual agreements procedures and the role of the taxpayer*, pp. 16 e ss. Sobre o regime, v. CYM H. LOWELL, *Guidelines Alternative Dispute mechanisms* pp. 28 e ss.



Convenção. Poderão também consultar-se, a fim de evitar a dupla tributação em casos não previstos pela Convenção”.

É evidente a razão material destas exigências. Elas são postuladas, por um lado, pelo respeito devido ao princípio da autonomia jurídica dos sujeitos passivos e das entidades relacionadas que intervenham nas operações que são objeto do acordo, bem como das administrações fiscais dos países onde estas tenham a sua sede ou estabelecimento estável, e, por outro lado, pelo facto de só, existindo um mecanismo jurídico, a cujo cumprimento o Estado esteja obrigado em Convenção para evitar a dupla tributação de rendimentos que permita resolver as dificuldades ou as dúvidas possam surgir na sua interpretação ou aplicação ou na existência de dupla tributação não prevista na convenção, é que pode afirmar-se que existe, *ab initio e em abstracto*, um quadro legal que possibilita a eventual obtenção de um acordo sobre preços de transferência que abranja entidades relacionadas com sede ou estabelecimento fiscal no outro Estado contratante da Convenção. Na verdade, a possibilidade convencional internacional de se recorrer a esse procedimento amigável permite resolver as questões que se ponham sobre dupla tributação derivadas dos diferentes entendimentos sobre a interpretação ou aplicação dos preços de transferência entre as diversas administrações fiscais dos países em que as empresas sejam residentes ou tenham estabelecimento estável, removendo, desse modo, os obstáculos à obtenção de um acordo sobre os preços de transferência que abranja todas essas administrações e as empresas relacionadas que intervenham nas operações que estão sujeitas ao princípio da plena concorrência independente do Estado onde o pedido é efetuado.

#### 3.4. Procedimento preliminar do acordo sobre preços de transferência.

Resulta do regime jurídico estabelecido para a celebração de acordo sobre preços de transferência, tratar-se de um instrumento de gestão fiscal cuja utilização se apresenta normalmente muito dispendiosa, por demandar o recurso a técnicos fiscais e não fiscais altamente

especializados cujos vencimentos ou honorários são sempre de grande valor e a apresentação de diversa documentação cuja elaboração e obtenção tem algum grau de complexidade e dificuldade<sup>887</sup>. Por outro lado, perante a incerteza relativa à decisão da administração tributária no sentido vir ou não a celebrar o acordo, deve reconhecer-se existir o interesse, por parte dos sujeitos passivos, em saber, antes de se lançarem nos desafios da obtenção e da organização de todos os dados e documentos, se as suas propostas de acordo prévio poderão ser aceites pela administração fiscal e que o respetivo procedimento seja célere<sup>888</sup>. A segurança jurídica das posições a tomar em matéria de preços de transferência constitui uma dimensão essencial para o prosseguimento da sua atividade, sendo que a celeridade acaba por ser determinada por um princípio de boa gestão e de fundamento da previsibilidade económica cujo cumprimento acaba por ter uma importância vital para as empresas.

Porém, também do lado da administração tributária existem interesses a acautelar. Na verdade, a análise e avaliação das propostas de celebração de acordos sobre preços de transferência, pela própria complexidade da matéria e do grande volume de informações e documentos cuja consideração demanda, implicam uma aturada reflexão e ponderação por parte de diversos funcionários altamente especializados e a sua ocupação por período funcionalmente relevante, interessando, por isso, também à administração que a apreciação das propostas dos sujeitos passivos seja efetuada com economia de meios, seja célere e justa, como é exigido pelos

---

<sup>887</sup> A OCDE, atenta à grande exigência de documentação acessória útil ao controlo dos preços de transferência e ao peso que a mesma pode ter, no âmbito dos “custos de contexto”, nos custos globais da sua atividade, seja por mor de sobrecarga administrativa, seja pela necessidade de utilização de técnicos, alerta que as “administrações fiscais deveriam cuidadosamente velar por manter um justo equilíbrio entre as suas necessidades em documentação e o custo e o encargo administrativo que representa para o contribuinte a criação ou a obtenção destes documentos”. V. OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais*, p. 181, item 5.6.

<sup>888</sup> Cf. ALEXANDER VOEGLE, *Advance pricing agreements in Germany*, p. 2, em comentário à Circular do Ministério das Finanças alemão que regulamenta os APA's, refere que a reunião preliminar tem, precisamente, como finalidade uma razão económica, para além disso, a regulamentação alemã permite que essa reunião tenha carácter anónimo, o que, para o *Autor* não faz qualquer sentido, uma vez que a prática administrativa é bastante sintética e resumida nas informações que presta nesse tipo de reuniões.

princípios da legalidade, da prossecução do interesse público e da proteção dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, da boa administração, da proporcionalidade, da justiça e da razoabilidade consagrados nos artigos 3.º e ss. do Código do Procedimento Administrativo.

Uma ponderação de todos estes interesses justifica a criação de uma fase liminar de apreciação do pedido, a simplificação de procedimentos, uma colaboração pessoal próxima entre os sujeitos passivos e os agentes administrativos e o estabelecimento de um prazo curto para a decisão administrativa.

O legislador procurou conciliar e satisfazer esses interesses, pondo à disposição do sujeito passivo um procedimento preliminar de avaliação<sup>889,890</sup>, de caráter obrigatório, tendente a aferir da viabilidade indiciária, expressa ou tácita, do pedido de celebração de um acordo sobre preços de transferência no âmbito da sua atividade, a aferir mediante: a análise da política de preços de transferência do sujeito passivo; a avaliação sobre se, em face dos factos e das circunstâncias concretas que afetam as operações realizadas pela entidade interessada, o acordo é possível e se constitui a solução mais adequada para o tratamento dos preços de transferência; a definição do âmbito das informações e documentação que, atendendo à complexidade das operações e à dimensão dos sujeitos passivos, devem acompanhar a proposta de acordo do sujeito passivo; o estabelecimento do calendário previsível para a sua celebração e a identificação das especialidades inerentes à negociação com as autoridades competentes de outros Estados, quando se requeiram acordos bilaterais ou multilaterais.

A natureza obrigatória do procedimento contratual preliminar resulta dos próprios termos verbais do n.º 1 do artigo 4.º, da Portaria n.º 620-A/2008, e do facto de a apresentação da proposta de celebração do acordo, a que se refere o n.º 5 do mesmo artigo, estar prevista apenas como ato

---

<sup>889</sup> Cf. artigo 4.º, da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>890</sup> A OCDE recomenda a existência desta abordagem preliminar informal – v. OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais*, pp. 276-278.

subsequente da decisão expressa ou do silêncio administrativo<sup>891</sup>, sendo que, essa obrigatoriedade, no lugar a sua previsão legal como instrumento de natureza facultativa, só se justificará na perspectiva do acautelamento dos interesses da administração tributária,.

Para iniciar este procedimento, o sujeito passivo tem de apresentar ao dirigente da Administração Tributária e Aduaneira uma petição escrita de avaliação preliminar dos termos e condições em que pode ser celebrado um acordo sobre preços de transferência, na qual inclua a caracterização “da atividade exercida e das operações vinculadas que pretende incluir no acordo, a identificação das entidades relacionadas intervenientes nas operações e a descrição da proposta de metodologia que pretende apresentar”. Para além disso, o sujeito passivo está obrigado, durante o procedimento preliminar, a fornecer todas as informações ou documentação que lhe for solicitada pela administração tributária.

Na perspectiva de uma colaboração mais intensa e eficaz entre os sujeitos passivos e a administração tributária, a fase preliminar pode compreender, ainda, reuniões entre o sujeito passivo ou os seus representantes e os serviços competentes da administração tributária, a pedido destes ou por requerimento daqueles, e uma avaliação pelos serviços competentes da administração da informação e documentação ou análises apresentadas pelo sujeito passivo, podendo a administração, como se referiu *supra*, examinar e confirmar os dados e informações fornecidos pelo sujeito passivo, através de inspeções de âmbito geral ou parcial e com a extensão temporal que considerar necessária ou útil aos seus fins, tratando-se de uma faculdade que decorre da sua competência administrativa, *maxime*, de autoridade de controlo ou de fiscalização.

A salvaguarda da celeridade está espelhada no prazo relativamente curto estabelecido para a decisão da administração tributária, de 60 dias, e, em caso de silêncio administrativo, na

---

<sup>891</sup> Dispõe, na verdade, o n.º 1 do artigo 4.º da Portaria n.º 620-A/2008, que “antes da formalização do pedido, os sujeitos passivos interessados devem solicitar, por escrito... uma avaliação preliminar dos termos e condições em que o acordo pode ser celebrado e sobre os seus efeitos”. Por seu lado, o n.º 5 do mesmo artigo, estabelece que “decorridos 60 dias desde a data de apresentação do pedido de avaliação preliminar sem que a DGCI (hoje Direção Geral da Administração Tributária e Aduaneira) se tenha pronunciado expressamente, o sujeito passivo pode apresentar a proposta nos termos do artigo seguinte”.

possibilidade de o sujeito passivo apresentar a sua proposta formal de celebração do acordo sobre preços de transferência.

### 3.5. Procedimento pré-contratual dos acordos sobre preços de transferência

O procedimento pré-contratual inicia-se, verdadeiramente, com a apresentação de uma *proposta formal* de acordo prévio sobre preços de transferência, pelo sujeito passivo à entidade máxima da Administração Tributária e Aduaneira<sup>892</sup>, devendo ser subscrita por todas as entidades intervenientes nas operações abrangidas no pedido<sup>893</sup>, conter os elementos referidos no anexo I<sup>894</sup>

---

<sup>892</sup> Nos termos do artigo 56.º, do Código de Contatos Públicos, “proposta é a declaração pela qual o concorrente manifesta à entidade adjudicante a sua vontade de contratar e o modo pelo qual se dispõe a fazê-lo”, devendo entender-se por atributo da proposta “qualquer elemento ou característica da mesma que diga respeito a um aspeto da execução do contrato”. É evidente que as exigências da proposta e dos documentos e informações aqui aplicáveis se regem em primeira pelas disposições próprias do artigo 138.º do Código do IRC, pela Portaria n.º 620-A/2008, e, subsequentemente, pelo direito subsidiário nos termos constantes do artigo 2.º da LEI GERAL TRIBUTÁRIA.

<sup>893</sup> Cfr. artigo 5.º, n.º 1 da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>894</sup> Este anexo I tem o seguinte teor: “[§] A proposta de acordo prévio sobre preços de transferência deve conter os seguintes elementos: [§] a) Identificação das entidades (denominação social, sede, número de identificação fiscal), pressupostos que determinam a existência de relação especial ao abrigo do n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC ou, tratando-se de um estabelecimento estável, caracterização da entidade a que pertence; [§] b) Caracterização das atividades desenvolvidas pelas entidades relacionadas que intervêm nas operações abrangidas pela proposta; [§] c) Descrição das operações abrangidas pela proposta, do ponto de vista técnico, económico, financeiro e jurídico; [§] d) Apresentação do método, dentro dos permitidos pelo n.º 3 do artigo 58.º do Código do IRC, que se pretende utilizar na fixação dos preços de transferência das operações referidas na alínea anterior; [§] e) Motivos que justificam a seleção do método proposto como método mais apropriado para as operações em causa, incluindo a explicação do mecanismo de adaptação dos métodos escolhidos às alterações das condições operacionais e económicas que influenciam as operações; [§] f) Ensaios realizados que permitiram concluir pela consideração de método mais apropriado; [§] g) Identificação da base de dados comercial ou outras fontes de informação utilizadas; [§] h) Indicação do valor ou intervalo de valores que se obtêm com a aplicação do método; [§] i) Identificação dos comparáveis internos e externos a utilizar e justificação, quer dos critérios utilizados na seleção dos comparáveis, quer dos ajustamentos de comparabilidade efetuados; [§] j) Repartição do lucro/prejuízo entre as entidades intervenientes nas operações decorrente da utilização do método proposto; [§] l) Período de vigência do acordo; [§] m) Indicação de acordos unilaterais ou bilaterais em

e ser acompanhada dos documentos indicados no anexo II<sup>895</sup>, ambos da Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho, devendo ser paga a taxa estabelecida no seu artigo 16.º.

A necessidade de intervenção de todas as empresas relacionadas encontra a sua justificação material no facto de o acordo ter por objeto a aplicação de métodos de determinação do valor de mercado que é aplicado às operações que são efetuadas entre si, pelo que o acordo abrange tanto o lado ativo como o lado passivo dessas operações económico-financeiras. O acordo estabelecido contempla todo o conteúdo ativo e passivo da operação comercial que dele é objeto.

---

vigor ou em curso de negociação com administrações fiscais de outros Estados; [§] n) Identificação das operações vinculadas não abrangidas pela proposta com indicação das contrapartes destas operações; [§] o) Identificação das administrações fiscais dos Estados de residência das entidades estrangeiras que intervêm nas operações abrangidas pelo acordo (em caso de acordo bilateral ou multilateral); [§] p) Confirmação da apresentação simultânea da proposta de acordo junto das administrações fiscais mencionadas na alínea anterior; [§] q) Razões que justificam a apresentação da proposta de acordo unilateral para as operações em causa; [§] r) Outros elementos considerados pertinentes; [§] s) Declaração de compromisso de que será dado cumprimento ao dever de colaboração com a administração fiscal na prestação de informações e no fornecimento da documentação necessária, incluindo a autorização de consulta da base de dados utilizada, caso seja uma base de dados a que a DGCI não tenha acesso”.

<sup>895</sup> Este Anexo II tem o seguinte teor: “Documentação que deve acompanhar a proposta: [§] a) Organigrama do grupo em que se integram as entidades abrangidas pela proposta de acordo prévio, a sua organização mundial, estrutura do capital (cadeias de participações e percentagem de participação). [§] b) Análise das tendências sectoriais e do mercado suscetíveis de afetarem a atividade exercida (se possível, juntar estudos/relatórios de financeiros e de mercado). [§] c) Descrição da estratégia do negócio delineada para o período abrangido pelo acordo e, se esta for diferente, da estratégia adotada em anos anteriores (incluir os planos estratégicos, abrangendo as áreas críticas: aprovisionamento, produção, marketing, I&D, os orçamentos de gestão, relatórios sobre a situação concorrencial no sector em causa), identificando quem tem o poder de decisão e a responsabilidade de ditar a estratégia comercial. [§] d) Análise funcional das entidades intervenientes nas operações abrangidas pelo acordo. [§] e) Análise dos factores de comparabilidade, a que se refere o artigo 5º da Portaria nº 1446-C/2001, de 21 de Dezembro, incluindo os dados comparáveis e os ajustamentos que, eventualmente, devem ser efetuados para possibilitar a comparabilidade. [§] f) Identificação e caracterização das hipóteses críticas em que assenta a aplicação da metodologia proposta. [§] g) Demonstração da aplicação do método proposto. [§] h) Informação sobre as operações, produtos, negócios ou contratos que são cobertos pelo pedido (incluindo, se aplicável, uma breve explicação das razões pelas quais não foram incluídas todas as operações relacionadas, produtos e contratos). [§] i) Demonstrações financeiras das entidades abrangidas pelo acordo relativas aos últimos três exercícios anteriores ao da apresentação da proposta, bem como outros dados ou documentos suscetíveis de justificar o método de preços de transferência proposto. [§] j) Relação dos contratos estabelecidos entre o sujeito passivo e as entidades relacionadas que possam afetar as operações abrangidas pelo acordo. [§] l) Relação de outros contratos semelhantes existentes com entidades independentes e respetivos aditamentos. [§] m) Declaração de renúncia aos ajustamentos correlativos previstos no nº 3 do artigo 9º.”

Apenas com a apresentação da proposta por parte do sujeito passivo é que se iniciará formalmente o procedimento pré-contratual intencionado à celebração do acordo. O pedido efetuado na fase preliminar e os trâmites desta, referidos *supra*, consubstanciam apenas uma abordagem perfunctória da situação de facto e de direito do sujeito passivo, à luz das normas legais que dispõem sobre os preços de transferência. Como referido, o seu escopo prende-se com a necessidade de fazer uma apreciação liminar sobre a possibilidade legal, no quadro intersubjetivo em que ocorrem as operações comerciais do sujeito passivo e a substância destas, de celebração de um acordo sobre preços de transferência e se o mesmo constitui a solução *mais adequada* para o tratamento, no caso, dos preços de transferência.

Essa proposta deve ser enviada para a Direção de Serviços de Inspeção Tributária dos Serviços Centrais da Administração Tributária e Aduaneira até 180 dias antes do início do primeiro exercício fiscal abrangido pelo acordo<sup>896</sup>.

O prazo estabelecido para a conclusão do procedimento é, nos acordos prévios unilaterais, de 180 dias, contado a partir, conforme o caso, ou da aceitação formal desta proposta por parte da Administração Tributária e Aduaneira, aceitação esta que deve ser comunicada pela administração ao sujeito passivo, ou da aceitação formal do pedido do sujeito passivo de convalidação para acordo prévio unilateral de proposta de acordo antes apresentada como acordo bilateral ou multilateral mas em que fracassou o procedimento amigável com as autoridades competentes dos outros Estados<sup>897</sup>.

Em qualquer das situações, a aceitação formal da proposta do sujeito passivo por parte da administração tributária deve ser comunicada por escrito, no prazo de 60 dias a contar da sua receção, interrompendo-se, todavia, este prazo, e até à sua receção, se a administração fiscal solicitar informações ou documentos complementares<sup>898</sup>.

---

<sup>896</sup> Cf. artigo 5.º, n.º 2, da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>897</sup> Cf. artigos 5.º, n.º 6, e 9.º, da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>898</sup> Cf. artigos 5.º, n.º 6, e 10.º da Portaria n.º 620-A/2008.

A aceitação da proposta por parte da administração implica, para o sujeito passivo o pagamento, no prazo máximo de 30 dias após a sua notificação, das taxas determinadas dentro dos termos e limites constantes dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 923/99, de 20 de outubro, sob pena de a proposta ser recusada<sup>899</sup>.

Se a proposta do sujeito passivo for de acordo bilateral ou multilateral, deve aquela ser entregue em duplicado, “sendo um dos exemplares destinado à Direção de Serviços de Relações Internacionais, enquanto entidade competente para a instauração do procedimento amigável, ao abrigo das convenções destinadas a evitar a dupla tributação que, para o efeito, deve notificar a autoridade competente do outro Estado”<sup>900</sup>. Nesta situação, o processo de negociação e de celebração do acordo prévio depende sempre da prévia aceitação das autoridades competentes dos outros Estados<sup>901</sup>.

A proposta deve indicar, fundamentadamente, o método ou métodos de determinação dos preços de transferência que se pretendem acordar e ser instruída com a documentação considerada relevante; identificar o âmbito das operações que ficam abrangidas pelo método ou métodos e o período de tributação negociando que não pode exceder três anos<sup>902</sup>.

O pedido tem, ainda, de conter uma declaração do sujeito passivo sobre o cumprimento do dever de colaboração com a administração tributária na prestação de informações e o fornecimento da documentação necessária sem que possa ser oposta à administração qualquer regra de sigilo profissional ou comercial.

Finalmente, o sujeito passivo requerente deve, ainda, fornecer os elementos indicados no n.º 12 do artigo 6.º do Decreto-lei n.º 61/2013, de 10 de maio, na versão dada pela Lei n.º 98/2017, de 24 de agosto, para, sendo esse o caso, a Autoridade Tributária e Aduaneira assegurar a troca

---

<sup>899</sup> Cf. artigos 5.º, n.º 7, e 16.º da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>900</sup> Cf. artigo 5.º, n.º 3, da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>901</sup> Cf. artigo 5.º, n.º 5, da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>902</sup> Sobre esta matéria, cf. OCDE, *Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às administrações fiscais*, p. 280.



obrigatória e automática de informações ao abrigo da cooperação administrativa entre autoridades competentes dos Estados-membros da União Europeia ou com outras jurisdições.

A recusa liminar da proposta do sujeito passivo, por parte da administração tributária, carece de fundamentação expressa, podendo basear-se, designadamente, na insuficiência dos elementos apresentados, na falta de colaboração do sujeito passivo para a prestação de informações e de documentação, ou na falta de pagamento da taxa prevista no artigo 16.º da mesma Portaria.

Não existindo fundamento para a existência de uma recusa liminar, sucede-se uma fase administrativa de apreciação administrativa da proposta de acordo apresentada pelo sujeito passivo na qual a administração procederá à análise dos elementos de facto e de direito e documentação por este fornecidos, caso em que serão possíveis cenários alternativos: a administração tributária pode considerar-se satisfeita, material e formalmente, com a proposta apresentada pelo sujeito passivo no que tange à fixação do método ou métodos de fixação dos preços de transferência, ao âmbito das operações que ficam por ele abrangidas e aos pressupostos de base em que o método ou métodos assentam, pelo que, nesta situação, os serviços da administração tributária submetem o projeto de texto de acordo, contendo os elementos constantes do anexo III da Portaria n.º 628-A/2008, e construído com base na aceitação da proposta do sujeito passivo, à aprovação do dirigente máximo do serviço e, uma vez proferida, por este, decisão de concordância, comunicam-na por carta registada ao sujeito passivo para que este nela aponha a sua declaração de aceitação; outra hipótese é a de a administração tributária, após analisar os elementos fornecidos pelo sujeito passivo, considerar ser necessário um melhor conhecimento e avaliação das operações que poderão ser objeto do acordo e para a justificação do método ou métodos propostos, e, neste caso, a administração tributária pode promover a organização de reuniões presenciais com os representantes do sujeito passivo e solicitar deste que lhe faculte toda a documentação “que permita compreender a política de preços de transferência adotada”, lhe “disponibilize qualquer documento suscetível de contribuir para o esclarecimento de todas as questões suscitadas durante o procedimento”, bem como o “acesso

às bases de dados utilizadas para suportar os estudos dos elementos comparáveis apresentados<sup>903</sup>; uma terceira hipótese que pode acontecer à proposta de acordo efetuada pelo sujeito passivo é a de a administração tributária, após a análise dos seus elementos, de eventuais reuniões com representantes do sujeito passivo e da eventual consideração, se apresentados, da documentação considerada necessária ou útil ao esclarecimento de dúvidas surgidas durante o procedimento e do acesso às bases de dados utilizadas para suportar os estudos dos elementos comparáveis apresentados, rejeitar ou recusar a proposta de acordo prévio. É claro que esta decisão da administração, tal como acontece com a decisão liminar de recusa da proposta, carece de fundamentação expressa, podendo basear-se, entre o mais, na insuficiência dos elementos apresentados e na falta de colaboração do sujeito passivo quanto às informações ou documentação que lhe foram solicitadas, sendo impugnável contenciosamente através da ação administrativa de contencioso pré-contratual<sup>904</sup>. Numa tal situação, a hipótese de recusa com base na falta de pagamento da taxa a que alude o artigo 16.º da Portaria n.º 620-A/2008 já não se coloca, pois é uma questão ultrapassada, pois sem esse pagamento a proposta teria de ser liminarmente rejeitada.

Um dos aspetos fundamentais do regime de apreciação que importa assinalar é o de que a administração continua a dispor de todos os seus poderes de autoridade tributária, de controlo e de fiscalização, podendo não só utilizar os elementos e documentos fornecidos na e com a

---

<sup>903</sup> Por seu lado, também o sujeito passivo pode requerer, durante a fase de apreciação administrativa reuniões com os serviços da administração tributária competentes, tendo em vista o esclarecimento de eventuais dúvidas sobre as suas posições, documentos ou informações fornecidas. Tratam-se, nesta situação, perante verdadeiros preliminares bilaterais do negócio jurídico, que tanto podem respeitar à definição concreta do seu objeto, como aos documentos de comprovação das suas circunstâncias de facto, a serem esclarecidos por ambas as partes num verdadeiro diálogo negocial. No caso de, nessas reuniões, as partes chegarem a um consenso sobre a viabilidade de um acordo sobre a fixação dos preços de transferência, mesmo que diverso quanto ao método ou métodos de determinação dos preços de transferência dos inicialmente propostos, sobre o âmbito das operações abrangidas e sobre pressupostos de facto de base em que assentam esse método ou métodos, os serviços submeterão o projeto de texto, contendo os elementos referidos no anexo III da Portaria ao dirigente máximo do serviço da administração tributária para aprovação, seguindo-se os demais procedimentos já referidos.

<sup>904</sup> Cf. artigos 100.º e ss. do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

proposta do sujeito passivo, como demandar dele toda a documentação que permita compreender a política de preços de transferência adotada, a disponibilização de qualquer documento suscetível de contribuir para o esclarecimento de todas as suas dúvidas e a disponibilização do acesso às bases de dados utilizadas para suportar os estudos dos elementos comparáveis apresentados e tudo isto sem que o sujeito passivo lhe possa opor a existência de profissional, ficando a administração apenas vinculada ao dever de sigilo fiscal, salvo relativamente em relação a autoridade competente que seja parte no acordo. Por outro lado, durante o procedimento, a administração tributária pode proceder a inspeções gerais ou parciais que tenha por necessárias ou úteis para a análise e confirmação dos dados e informações fornecidos pelo sujeito passivo, quer na formulação da proposta, quer durante a fase da sua avaliação.

O acordo está sujeito a forma escrita, sendo a formalização efetuada, no caso dos acordos unilaterais, através, de um lado, de uma decisão de concordância do dirigente máximo do serviço com o projeto de texto do acordo prévio que lhe foi submetido pela Direção de Serviços de Inspeção Tributária do qual conta o método de determinação do valor de mercado proposto pelo sujeito passivo ou a outra metodologia que ambas as partes tenham aceite como adequada, e, do outro lado, da aposição por parte do sujeito passivo de uma declaração de aceitação naquela decisão de concordância que lhe foi comunicada por carta registada<sup>905</sup>.

Quando se tratar de acordo bilateral ou multilateral, essa forma escrita é cumprida através de dois meios jurídicos: num primeiro, através de trocas de cartas entre a Direção Geral da Administração Tributária e Aduaneira e cada uma das outras autoridades competentes estrangeiras com quem aquela tenha chegado a acordo; no segundo, mediante o sancionamento pelo dirigente máximo da Administração Tributária do projeto de texto do acordo cuja apreciação lhe deve ser submetida pela Direção Geral de Serviços de Inspeção Tributária e, por fim, pela

---

<sup>905</sup> Cfr. artigo 11.º, n.º 1 da Portaria n.º 620-A/2008.

aposição da declaração de aceitação por parte do sujeito passivo na carta em que lhe seja comunicada a decisão de sancionamento<sup>906, 907</sup>.

---

<sup>906</sup> Cf. artigo 11.º, n.º 2, da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>907</sup> Cf. artigo 11.º, n.º 1, da Portaria n.º 620-A/2008. Nas discussões havidas entre as autoridades fiscais competentes dos diversos Estados, o contribuinte interessado não intervém, salvo se estas entenderem que é oportuna a sua intervenção, nomeadamente para fornecer informações ou documentos que estas considerem necessárias. Trata-se de um postulado do princípio do respeito pela soberania reconhecida aos outros Estados na determinação da matéria tributável relativa a operações entre empresas associadas que estejam sob o seu domínio fiscal.

## Capítulo IV

### A natureza jurídica dos acordos procedimentais

§1 – Enquadramento;

§2 – Duas questões de natureza e uma de responsabilidade

1. A natureza jurídica do acordo em sede de pedido de revisão;
2. Procedimento de revisão e responsabilidade;
3. Natureza jurídica dos acordos prévios em matéria de preços de transferência;

§ 3 – Aspetos de regime

1. Capacidade contratual
2. Invalidades
3. Modificação e extinção

§ 4 – Aberturas procedimentais

1. A montante Participação procedimental dialógica
2. *segue:* atos jurídicos procedimentais
3. A jusante: Acordo e revisão dos atos tributário

## § - 1 Enquadramento

Em abstrato, o contrato é a figura jurídica mais apta para gerar relações de colaboração, cooperação e de pacificação entre as partes, sendo particularmente relevantes quando essas relações ocorrem, neste domínio, entre os contribuintes e a administração, que detêm diferente estatuto institucional como sujeitos de direito e respeitam a obrigações pecuniárias, unilateralmente definidas e sem caráter de sanção pelo legislador tributário.

Por isso bem se compreende que a doutrina, ao contrário do que se passou com a figura do negócio jurídico unilateral, se tenha ocupado dessa matéria, mesmo nos tempos do Estado liberal.

No nosso estudo, a abordagem desta temática constitui um ponto de análise da sua aceitabilidade e admissibilidade no nosso direito tributário, designadamente em face dos acordos de revisão da matéria tributável por métodos indiretos e dos preços de transferência, acima estudados, e em outros locais do sistema tributário (processo de execução fiscal e pagamento voluntário em prestações do IRS e IRC previstos nos art.ºs 29.º e segs. do Regulamento da Cobrança e dos Reembolsos aprovado pelo Decreto-Lei n.º 492/88, de 30 de Dezembro, atualizado pela lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro).

Deve partir-se da posição sustentada pela maioria da doutrina de que a figura do contrato é, hoje, uma instituição jurídica que é comum ao direito privado e ao direito público, não obstante o campo da sua aplicação prática, no mundo histórico-jurídico, tenha acontecido e continue a acontecer, predominantemente, no domínio do comércio jurídico de direito privado.

Recentemente, numa exposição assaz completa relativamente aos contratos sobre o exercício dos poderes públicos, *Jorge Alves Correia*, elabora um conceito desse tipo contratual,

que, corresponde ao estado mais aprimorado do debate científico sobre a matéria. Refere-o “como acordo de vontades juridicamente vinculativo celebrado entre dois ou mais sujeitos de direito, sendo um deles necessariamente um membro da administração pública que age nessa qualidade (enquanto tal), que tem por objeto regular o modo ou os termos do exercício do poder administrativo”<sup>908</sup>

Esta é, também, a posição de *José Manuel Sérvulo Correia* quando afirma que “na sequência da tradição do pensamento administrativista português, julgamos portanto que a noção básica de contrato é a mesma para todos os ramos do Direito”<sup>909</sup>, definindo-o, dentro de uma síntese entre as posições de Marcelo Caetano e de Antunes Varela, como “o acordo, vinculativo por força da lei, assente sobre duas ou mais declarações de vontade, contrapostas mas perfeitamente harmonizáveis entre si, que vise criar, modificar ou extinguir relações jurídicas”<sup>910</sup>.

E na mesma linha de o contrato administrativo constituir uma espécie do género contrato vai *Marcelo Rebelo de Sousa*, para quem este é “todo o acto jurídico bilateral, no qual é a presença da autonomia da vontade – seja pública, seja privada -, qualquer que seja o grau de liberdade em que se projecte que explica que o Direito lhe faça corresponder a constituição, a modificação ou a extinção de situações jurídicas”<sup>911</sup>, definindo-o, por seu lado, como “um acto jurídico bilateral, e no qual a autonomia pública – traduzida sempre na liberdade de formação da vontade e amiúde

---

<sup>908</sup> Cfr. JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo. Sobre a compatibilidade do contrato e autoridade no direito administrativo, em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, pp. 650-651.

<sup>909</sup> Cfr. JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, p. 343.

<sup>910</sup> Cf. JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, p. 344, e nota de rodapé 4.

<sup>911</sup> Cf. MARCELO REBELO DE SOUSA, *O Concurso Público na Formação do Contrato Administrativo*, pp. 14 e segs.

na liberdade de atuação e na liberdade de conformação do conteúdo, faz o Direito corresponder a constituição, a modificação ou a extinção de situações jurídicas”<sup>912</sup>.

Abordando a temática no domínio do direito civil, *João de Matos Antunes Varela*, após referir que o nosso atual Código Civil, não o define, recorta o conceito de contrato como sendo o “*acordo vinculativo, assente sobre duas ou mais declarações de vontade (oferta ou proposta, de um lado; aceitação, do outro), contrapostas mas perfeitamente harmonizáveis entre si, que visam estabelecer uma composição unitária de interesses*”<sup>913</sup>.

*Marcello Caetano* define, por seu lado, o contrato administrativo, “no Direito português”, como “o contrato celebrado entre a Administração e outra pessoa com o objectivo de associar esta por certo período ao desempenho regular de alguma atribuição administrativa, mediante prestação de coisas ou de serviços, a retribuir pela forma que for estipulada, e ficando reservado das contestações, entre as partes, relativas à validade, interpretação e execução das suas cláusulas” tribunais administrativos o conhecimento”<sup>914</sup>.

Também *Mário Júlio de Almeida Costa* acentua que o nosso atual CC não define o conceito de contrato, referindo, todavia, que ele “pode ser, entre nós, fonte de constituição, transmissão, modificação e extinção de obrigações ou direitos de crédito, bem como fonte de direitos reais, familiares e sucessórios” e que o mesmo conceito “coincide com o de negócio jurídico bilateral”<sup>915</sup>.

Pode, assim, sintetizar-se, na linha da generalidade da doutrina, que o contrato é, essencialmente, um acordo vinculativo de vontades negociais, ou seja, um mútuo consenso, vinculativo para os contraentes, fundado em vontades opostas, mas harmonizáveis entre si, vontades estas *que nunca se têm por excluídas* mas que podem ser exteriorizadas por todas as formas de comportamento humano (palavra, escrito, facto economicamente modelado ou outro

---

<sup>912</sup> *Ibidem*, p. 19.

<sup>913</sup> JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em geral*, p. 221.

<sup>914</sup> MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, p. 588.

<sup>915</sup> Cf MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, p. 157.



(art.º 217 do CC)<sup>916</sup>, que têm por escopo “estabelecer uma composição unitária de interesses”, sendo que esta “composição unitária de interesses” não tem de supor, necessariamente, a existência de interesses contrapostos, podendo os interesses prosseguidos pelas partes serem comuns, como acontece nos contratos de sociedade e, em grande medida, no contrato de casamento.

Os efeitos jurídicos, que são vinculativos para as partes, advêm ou têm a sua fonte jurídica no consenso de vontades opostas das partes, reconhecido pelo direito.

Mas esta afirmação não postula que os efeitos jurídicos ou relações jurídicas, consubstanciados em direitos e obrigações, de diversa natureza, tenham forçosamente de ser criados ou conformados especificamente pelas partes.

Sendo o contrato uma expressão da autonomia e da liberdade da pessoa humana ou das pessoas morais que, por sua natureza, possam exercer os mesmos direitos (art.º 12.º, n.º 2 da CRP), poderá afirmar-se que, no domínio do direito privado, os seus sujeitos têm, por regra, o poder jurídico de consensualizarem a relação ou as relações jurídicas de que o contrato é fonte jurídica e os objetos positivos ou negativos das mesmas<sup>917</sup>. Só por exceção esse poder está subtraído por lei à vontade das partes.

Já não assim no direito administrativo. Na verdade, aqui a autonomia pública tem a natureza de uma atribuição legal conferida à administração para a prossecução dos interesses públicos, mediante a criação, modificação ou extinção, por contrato, “de efeitos de direito não predeterminados por normas jurídicas e a titularidade e exercício do correspondente poder ou, por outras palavras, a margem de livre apreciação na criação de efeitos de direito nas situações concretas regidas pelo direito administrativo”<sup>918</sup>, apelando à noção de discricionariedade.

---

<sup>916</sup> Cf. JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA. *Das Obrigações em geral*, p 234.

<sup>917</sup> Cf. JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA *Obrigações em geral, A. e op.cit.*, pp 236 e segs.

<sup>918</sup> Cf. JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Coimbra, 1987, pp. 777-778.

Através do acordo procedimental a administração e os interessados no procedimento completam, por mútuo consenso, o espaço ou âmbito não regulado ou só parcialmente regulado pelo direito e que o próprio direito atribui, em princípio, à administração<sup>919</sup>.

A essência do contrato, em tal caso, consiste na vinculação recíproca que, por força do seu consenso de vontades nasce juridicamente para partes, relativamente aos termos fatuais ou jurídicos segundo os quais esse espaço não regulado ou só parcialmente regulado pelo direito acabou por ser preenchido.

De resto, a diferente natureza de vontade administrativa e privada manifesta-se em relação às suas formas ou regras de formação, estando aquela sujeita aos princípios e exigências próprias da discricionariedade administrativa e esta, por regra, ao princípio da liberdade de constituição.

Mas, objete-se, desde já que esta diferente natureza de vontades, precisamente porque não respeita ao conteúdo do contrato, não exclui a possibilidade de sobre este conteúdo poder existir um consenso de vontades que traduza uma “composição unitária de interesses”.

Aquela potencialidade do contrato permite que, no direito privado, este se adapte às novas necessidades de regulação manifestadas pelo desenvolvimento económico e social, permitindo não só a defesa dos interesses sociais ou de funcionamento eficaz do princípio da justiça comutativa, como acontece no domínio dos contratos de arrendamento ou laboral, bem como ajustar-se a novas formas ou modalidades de prestações/relações jurídicas emergentes do desenvolvimento do comércio jurídico e da evolução social, como se acontece com as figuras do *leasing*, do *factoring*, do *franchising*, do *engineering*, do *know-how*, etc.

Mas nem sempre isso sucede. Embora, em tal sede, essa seja a regra, por mor da força jurídica dos direitos fundamentais da autonomia, da liberdade e da capacidade civil, reconhecidos constitucionalmente (art.ºs 26.º, n.º 2 e 27.º, n.º 1) e da expansividade da sua eficácia, o certo é que a lei, também por razões de defesa de direitos fundamentais, de interesse e ordem pública,

---

<sup>919</sup> Cf. ÁNGELES DE PALMA DEL TESO, *Los Acuerdos Procedimentales en el Derecho Administrativo*, Valencia 2000, p. 251.

não raras vezes, estabelece limitações a essa livre conformação contratual das relações jurídicas, ou até a exclusão dessa possibilidade, cingindo a autonomia e a liberdade contratuais, nesse domínio, ao plano do simples consenso quanto à aplicação desses efeitos jurídicos no contrato, ou estabelecendo, também, limitações, deveres, exclusões ou obrigação de contratar à liberdade de contratar.

É o que se passa com os contratos cujo seu objeto se encontra totalmente delimitado ou recortado na lei<sup>920</sup>, como acontece, por exemplo, nos contratos de arrendamento de renda fixa, no contrato de casamento, no contrato de seguro, etc..

Esta liberdade contratual de fixação do conteúdo dos contratos e do conteúdo das prestações está sujeita aos limites da lei, como expressamente se afirma nos art.ºs 398.º, n.º 1 e 405.º, n.º 1 do Código Civil, sendo estes limites justificados pelas mais diversas razões, como a salvaguarda do princípio da justiça comutativa, a boa-fé nos preliminares do contrato, a salvaguarda de certos valores essenciais à vida da relação económica e social, como a moral pública, os bons costumes, a segurança do comércio jurídico e a certeza do direito.

Mas, esta limitação ao consentimento na conformação do objeto do contrato ou da relação jurídica pode, também, advir de instrumentos jurídicos de direito privado padronizados, conformados com base na autonomia privada e na liberdade contratual, como sucede sempre que uma das partes, usando da sua posição económica privilegiada, acaba por limitar, em termos práticos, a vontade do outro contraente à simples opção de aceitar ou de recusar a prestação proposta e o conteúdo da mesma, como se verifica nos contratos de adesão.

Foi com base na consideração de que o outro contraente se encontra, em muitas das cláusulas inscritas em tais padrões ou modelos de convenção contratual proposta à outra parte, em situação

---

<sup>920</sup> Cingimo-nos à dimensão da definição do objeto das relações jurídicas, por se centrarem, essencialmente, nele as objeções comumente alegadas pelos autores que rejeitam a tese da admissibilidade dos contratos no domínio dos impostos.

de grande fragilidade e que a justiça comutativa do contrato fica seriamente ameaçada, que o legislador interveio estabelecendo limitações às denominadas cláusulas gerais dos contratos<sup>921</sup>.

---

<sup>921</sup> Entre nós essa tarefa foi levada a cabo pelo Decreto-Lei n.º 446/85, de 25 de outubro, que seguiu o modelo da lei alemã de 9 de dezembro de 1976. Cfr. *Das obrigações em geral, A. e op. cit.*, p. 266 que em nota de rodapé identifica muitos outros AA. que tratam a matéria.

§2 – Duas questões de natureza e uma de responsabilidade

1. A natureza jurídica do acordo em sede de pedido de revisão;
2. Procedimento de revisão e responsabilidade;
3. A natureza jurídica dos acordos prévios em matéria de preços de transferência;

## 1. A natureza jurídica do acordo em sede de pedido de revisão;

A exposição anterior revelou a abertura da Lei Geral Tributária para a realização de um acordo entre o contribuinte e a administração, após a decisão de aplicação dos métodos indiretos, através de um procedimento que está previsto como uma *reclamação* que constitui pressuposto da impugnação do acto de liquidação quando estejam em causa questões relacionadas com os pressupostos ou com a quantificação da matéria tributável. Como se deu conta, o procedimento visa a celebração de um acordo entre os peritos que representam a administração e o sujeito passivo, podendo haver intervenção de um perito independente.

Trata-se de um momento dialógico, ordenado sob o princípio do contraditório, cuja funcionalidade permite a resolução consensual de uma controvérsia já instalada com a administração e, sendo pressuposto de impugnabilidade da liquidação, tem a pretensão de filtrar o acesso à justiça fiscal, com a conseqüente perpetuação do litígio pelos tribunais.

Perante a possibilidade de existência de um acordo entre a administração e o sujeito passivo, equaciona-se, agora, qual a sua natureza jurídica, designadamente, se a decisão acordada de determinação da matéria tributável constitui um ato administrativo, um contrato administrativo, ou, eventualmente, um *tertium genus*, v.g. um "*moduli consensuali*", à maneira de alguns autores italianos.

A natureza de ato administrativo parece estar afastada pela qualidade com que agem os peritos que o celebram<sup>922</sup>.

Na verdade, o perito do contribuinte é designado por este ao abrigo do seu direito de liberdade e de autonomia jurídica, para defender, no procedimento administrativo de revisão, os seus direitos e interesses legalmente protegidos, de natureza tributária e que podem

---

<sup>922</sup> Seguimos doutrinamente a conceção de ato administrativo definida por ROGÉRIO EHRARDT SOARES, *Direito Administrativo, Lições Complementares de Ciências Jurídico-políticas da Faculdade de Direito de Coimbra* no ano lectivo de 1977/78, pp. 76, que inspira o atual Código do Procedimento Administrativo.

consubstanciar-se num juízo relativamente à inexistência dos pressupostos e/ou o excesso da estimativa realizada pela administração.

O perito do contribuinte não fica investido, por força dessa designação, na qualidade de agente ou sujeito de direito administrativo, de agente com autoridade de direito administrativo. Por outro lado, os seus poderes traduzem-se em propor à ponderação valorativa do perito designado pela administração, no debate contraditório, as razões pelas quais entende que a matéria tributável deve ser fixada no valor defendido no pedido de revisão, contraditando, por referência aos elementos probatórios constantes do procedimento de inspeção tributária, do pedido de revisão ou de outra fonte, as razões aduzidas pela administração, podendo, no decurso do procedimento alcançar um consenso de vontades com o perito que representa a administração e celebrar, com este, o acordo de fixação da matéria tributável.

Por seu lado, muito embora o perito designado pela administração seja um agente administrativo, constata-se que este não intervém no debate revestido de poderes de autoridade decisória unilateral. Se bem que, como representante da administração tributária, lhe incumba defender os seus interesses reditórios, interesses estes contrapostos, no plano fáctico, aos do sujeito passivo do imposto, o certo é que, no acordo, o perito da administração age com autonomia decisória relativamente à sua representada, sendo que essa autonomia de apreciação e decisão na formação do consenso acaba por se equivaler à do perito da contraparte.

Por outro lado, o objeto do acordo não se consubstancia na estatuição de um efeito jurídico (fixação do montante da matéria tributável) realizada de modo autoritário, heterónimo e soberano, não constituindo, *et pour cause*, um ato administrativo. A vinculação jurídica à determinação da matéria tributável acordada advém do consenso das partes, que fixam, por mútuo consentimento, o valor da matéria tributável. O objeto do acordo corresponde, desta forma, à determinação da matéria tributável num quadro de incerteza fáctico-jurídica, tipicamente modeladora da avaliação indireta, cujo resultado, por definição, não radica num juízo de plena convicção.

Não há dúvida que a atividade ponderativa-valorativa levada a cabo pelos peritos tem natureza administrativa, pois se traduz numa atividade de determinação indireta da matéria tributável com base na qual se liquidará o tributo, através a aplicação de normas de direito tributário material e procedimental.

Nesta dimensão, o acordo de fixação da matéria tributável desempenha a mesma função *procedimental* da decisão unilateral administrativa de determinação da matéria tributária, sendo um trâmite decisório pressuposto pelo ato de liquidação, estando, porém acrescida de um efeito vinculativo bilateral.

A função de determinação indireta da matéria tributável é, essencialmente, administrativa porque a sua realização está atribuída legalmente à administração tributária e se consubstancia numa decisão de fixação da matéria tributável relativa a uma situação tributária concreta e fazendo aplicação ao caso concreto, essencialmente, de normas de direito tributário material e procedimental, concernentes à definição e à determinação da matéria tributável estabelecida legalmente para o respetivo tipo de imposto, e, bem assim, de normas e princípios materiais de direito probatório.

A comissão de revisão constituída pelos peritos desempenha, deste modo, uma função materialmente administrativa, em substituição da autoridade administrativo-tributária competente, no caso de o contribuinte não se conformar com a matéria fixada unilateralmente por essa autoridade e apresentar um pedido de revisão.

Vista por este prisma, a comissão integra-se na administração tributária ativa de reexame, em sede administrativa, da anterior decisão autoritária de fixação da matéria tributável e pode ser qualificada como correspondendo a um órgão administrativo autónomo de composição mista (administrativa e privada). Porém, conquanto possa ser tida como órgão administrativo, não decorre forçosamente daí que o acordo dos peritos de determinação da matéria tributável, a considerar na liquidação do imposto, tenha a natureza de uma estatuição autoritária unilateral de tal órgão administrativo.



Para tanto seria necessário que a estatuição autoritária de fixação da matéria tributável fosse efeito jurídico do exercício conjunto de poderes administrativos de determinação da matéria tributável atribuídos ao órgão em si próprio.

O que sucede, porém, é que a fixação acordada, decorre de um consenso de vontades individuais dos peritos relativamente aos termos segundo os quais devem ser fixados os factos tributários e os seus valores quantitativos, sendo que a vontade de consenso é autónoma e separadamente formada e declarada.

A conclusão que se impõe é a de que o acordo não tem a natureza de ato administrativo.

A formação autónoma da vontade de acordar a fixação da matéria tributável, acabando com a situação de incerteza de facto e de direito existentes e o tipo e a natureza dos efeitos jurídicos que constituem o objeto do acordo apontam para que o mesmo possa ser qualificado, dentro das estruturas normativas estabilizadas da nossa ciência jurídica, como um negócio jurídico bilateral de natureza administrativa.

Na prática, com o pedido de revisão, verifica-se a existência de um debate contraditório entre os peritos sobre se, tendo em conta uma correta aplicação das normas de direito tributário material e procedimental e das regras de direito probatório material, devem considerar-se verificados os pressupostos de facto alegados pela administração que autorizam a utilização do método indireto de determinação da matéria tributável e os factos, bens, rendimentos e valores afirmados na decisão objeto do pedido de revisão ou antes outros elementos sustentados no pedido de revisão, bem como se esses pressupostos de facto integram os abstratamente estabelecidos nas normas de incidência ou de definição e determinação da matéria tributável, nomeadamente através de conceitos jurídicos indeterminados e, em último termo, qual o valor de matéria tributável a fixar para efeitos de sobre ela se proceder à liquidação do imposto.

No caso do entendimento dos peritos, afirmado nesse debate ser concordante, em todo ou em parte das questões debatidas, está-se perante a existência de um consenso de vontades autónomas sobre a solução a dar ao pedido de revisão, *principaliter*, sobre o valor da matéria tributável do sujeito passivo a considerar na liquidação do imposto.

A determinação da matéria tributável no valor acordado representa assim um efeito jurídico que se constitui por via do consenso das vontades autonomamente afirmadas e declaradas dos peritos.

O acordo de fixação da matéria tributável consubstancia, deste modo, um consenso de vontades autonomamente motivadas e declaradas que tem como efeito jurídico a determinação em concreto da matéria tributável no valor acordado.

Sendo assim, pode sustentar-se, para já, que o acordo é um verdadeiro negócio jurídico bilateral cujo objeto tem natureza jurídico-tributária (fixação da matéria tributável).

Como resulta da exposição antecedente, a fixação da matéria tributável é um exemplo típico dos casos em que existe uma margem dentro da qual se movimenta uma zona de incerteza que admite vários resultados funcionalmente passíveis de expressarem o fim visado pela avaliação.

Se bem que, até pelo desenho do procedimento, se pretenda realizar uma ponderação dotada da maior objetividade possível, e nessa medida, existe uma ineliminável componente de natureza técnica, a verdade é que, tal como é impossível quantificar de forma direta e exata a matéria tributável, também o será alcançar uma solução unívoca ou indiscutível. Daí que os peritos possam, à partida, ponderar e valorar realidades onde existe um vasto potencial de diferenciação quantitativa.

Por outro lado, podem, ainda, existir divergências na aplicação das normas e princípios de direito probatório à realidade económico-financeira averiguada pela administração, ou seja, na formação do juízo cognitivo-valorativo dessa realidade, e chegar-se, aí, a resultados diferentes no que tange ao juízo de verificação dos pressupostos de facto concretos a integrar nas normas e nos conceitos jurídicos indeterminados nelas porventura utilizados. E o mesmo se poderá afirmar no que toca à determinação/avaliação dos factos, rendimentos e valores dos bens e rendimentos que expressam a dimensão quantitativa dos factos tributários. Estas constatações permitem afirmar a existência de um espaço de debate e de mútua possibilidade de os peritos se

convencerem, ou serem convencidos, de qual a solução a adotar no caso concreto, em aplicação das normas que regem sobre a determinação da matéria tributável.

Pense-se, por exemplo, no caso de utilização do método indireto com base na impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria fundada na inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou na existência de uma manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens e serviços. Pode o sujeito passivo entender, no pedido de revisão, que os elementos constantes dos concretos documentos referenciados pela inspeção tributária, relevados na contabilidade do sujeito passivo, conquanto possam padecer de vícios formais em sede de IVA, dão a conhecer suficientemente o volume de negócios anual do sujeito passivo e os custos efetivamente suportados a relevar em sede de IRC. Ou que, no caso, não existe manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado dos bens e serviços, porque o valor dos bens e serviços substancialmente idênticos que é praticado entre pessoas independentes, provando que o valor considerado pela decisão *em crise* parte de um pressuposto errado.

Ao contrário, a administração tributária pode ter sustentado que os vícios formais constatados relativamente a certos documentos, pelo número e valores que titulam, afetam não só a sua credibilidade probatória como a do conjunto da contabilidade e que indiciam a prática de outras operações não contabilizadas. Ou que o fornecimento, por terceiro independente, dos bens e serviços cuja caracterização é feita no pedido de revisão como sendo substancialmente idênticos aos transacionados pelo sujeito passivo, para efeitos de apuramento do valor de mercado, é feito com diferentes condições de qualidade ou de pagamento que alteram a substância económica das operações.

Não sendo estas situações de facto e questões jurídicas de solução única, no plano cognoscitivo e valorativo, os peritos podem chegar à conclusão consensual de que os elementos de prova constantes do relatório de inspeção ou carreados no pedido de revisão vão no sentido de uma ou de outra posição ou até de uma terceira não alegada, mas cuja admissibilidade lhes é

facultada pela essência argumentativa-racional do contraditório, e, assim, acordar em fixar a matéria tributável num valor igual ou diferente do que foi objeto do pedido de revisão.

Temos assim que o acordo tem por objeto não a constituição de efeitos jurídicos da obrigação de imposto aos factos tributários, pois estes decorrem das leis materiais de tributação, mas a declaração segundo a qual os factos tributários devem, por consenso das vontades autónomas dos peritos, considerar-se formalmente verificados e quantificados nos termos dela constantes, para efeitos da subsequente liquidação do imposto. Como corretamente sustenta *González-Cuellar*, a conjugação de vontades da administração e do contribuinte, não visa a constituição da obrigação tributária, porque esta decorre da lei, o contrato declarativo não procura, ao contrário de outros negócios jurídicos, uma modificação da relação entre as partes, mas sim a fixação de uma relação que se revela incerta<sup>923</sup>.

De acordo com os critérios que foram referidos a propósito da consideração do princípio da legalidade e dos momentos de reflexão que se deixaram expendidos, este o acordo de fixação da matéria tributável por métodos indiretos deve integrar-se figura do negócio jurídico administrativo bilateral – “contrato declarativo de fixação” - de verificação dos factos tributários, ou, como um contrato administrativo de fixação de factos tributários e da sua expressão quantitativa, integrando-se no tipo de contratos administrativos com objeto passível de ato administrativo a que alude o artigo 280.º, n.º 1, alínea b) do Código dos Contratos Públicos.

A natureza de contrato administrativo está presente, em dois momentos distintos: num primeiro momento, na possibilidade de, partindo de posições/vontades diferentes, e presumivelmente opostas, e tendo por referência os interesses dos seus representados, os peritos poderem chegar, após debate contraditório, a um consenso de vontades autónomas sobre essa matéria, fazendo cessar a situação de incerteza fáctica e jurídica; num segundo ponto, na constituição de um efeito jurídico vinculativo autónomo que decorre imediatamente do acordo para ambas as partes.

---

<sup>923</sup> MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, p. 97.

O primeiro momento evidencia o espaço deixado aberto pela lei à autonomia privada e liberdade contratual tributária do sujeito passivo e à autonomia pública contratual da administração, expressa através da formação da vontade autónoma concordante dos peritos sobre a solução a dar ao objeto do pedido de revisão.

O segundo externa a vinculação jurídica recíproca constituída através do acordo, conferindo ao contribuinte o direito de que a liquidação se faça sobre a matéria tributável fixada pelo acordo e o dever jurídico da administração tributária de assim proceder, constituindo a violação daquele direito e deste dever causa autónoma da sua ilegalidade e, portanto, alegável como fundamento de impugnação judicial. Só assim não sucedendo caso ocorra a exceção de não cumprimento prevista no artigo 92.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária<sup>924</sup>.

Os termos substanciais em que se analisa o acordo de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, atrás desenvolvidos, obtido no procedimento de revisão da matéria tributável, conduzem, assim, seguramente, a integrar este acordo na figura dos contratos administrativos, previstos em legislação especial (neste caso, a Lei Geral Tributária), nos termos previstos pelos artigos 37.º, n.º da Lei Geral Tributária e pelos artigos 200.º, n.º 2 do Código do Procedimento Administrativo, celebrados ao abrigo da autonomia pública contratual reconhecida no n.º 3 do mesmo artigo e no artigo 278.º do Código dos Contratos Públicos.

Uma das objeções que poderá desferir-se contra este entendimento será a de que, através dele, não se criam, modificam ou extinguem relações jurídicas administrativas com referência para o futuro, porque o objeto – a fixação da matéria tributável – se refere ao passado e os contratos terem por escopo a auto-ordenação futura dos interesses dos contraentes.

Creemos, todavia, não estarmos perante argumento intransponível. Na verdade, o efeito jurídico da fixação da matéria tributável consubstanciado no acordo só poderá ser aferido, nos termos da lei tributária, em relação ao passado, por sua própria natureza, por estar dependente

---

<sup>924</sup> Na verdade, dispõe este preceito que “em caso de acordo, a administração tributária não pode alterar a matéria tributável acordada, salvo em caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação, considerando-se então suspenso o prazo e caducidade no período entre o acordo e a decisão judicial”.

da verificação já consumada dos factos tributários. E por outro lado, os efeitos consequentes, evidenciados pela liquidação do imposto conforme com o ato anterior da fixação, já ocorrem no futuro.

Outra das objeções virá por parte daqueles autores que consideram o acordo como um contrato de *transação*. Como é o caso de *Jorge Alves Correia* e de *João Taborda da Gama*. De acordo com *Alves Correia*, “no direito fiscal, na determinação do quantum da matéria tributável, a Lei Geral Tributária prevê, em sede de métodos indiretos, um acordo para a fixação da matéria tributável que surge, no quadro do procedimento administrativo, quando se verificou um procedimento de revisão à luz do artigo 92.º da Lei Geral Tributária. Tal acordo constitui uma transação fiscal. Quando a lei concede à administração fiscal faculdades de flexibilização da prestação tributária, são admitidas as transações fiscais, cuja causa-função é prevenir ou terminar um litígio através de concessões recíprocas (*aliquid datum e aliquid retentum da questão controvertida*)”<sup>925</sup>. Para além do que se deixou escrito sobre a diferença entre os contratos, há, neste caso particular, uma razão para negar a natureza transacional e que se consubstancia no carácter técnico-pericial da comissão no seio da qual é “construído” o acordo, da qual, ressalvando melhor opinião, resulta que o propósito da intervenção dos peritos não é o de determinar um valor que evite o conflito através de concessões recíprocas, à margem da materialidade oferecida pelo quadro de quantificação admissível, mas o de, fixar dentro da moldura da estimativa e um valor que, no quadro de circunstâncias valorado, possa ser ainda compreendido como um resultado admissível do rendimento que a lei impõe que se presuma.

Por fim, é de relembrar que, na falta de acordo entre os peritos, a matéria tributável é fixada por ato autoritário unilateral da administração tributária, “de acordo com o seu prudente juízo, tendo em conta as posições de ambos os peritos” (artigo 92.º, n.º 6 da Lei Geral Tribunal) e,

---

<sup>925</sup> v. JORGE ALVES CORREIA, *Contrato e poder público administrativo – Sobre a compatibilidade entre contrato e autoridade no direito administrativo – Em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, pp., no mesmo sentido, JOÃO TABORDA DA GAMA, *Contrato de transação no direito administrativo e fiscal*, pp. 607-694.

caso tenha intervindo perito independente, deve essa decisão “obrigatoriamente fundamentar a adesão ou rejeição, total ou parcial, do seu parecer” (artigo 92.º, n.º 7, da Lei Geral Tributária).

Mais problemática, e, de maior interesse prático, constitui a questão relacionada com o tratamento do acordo perante a posição dos responsáveis. Justifica-se, por isso, que lhe seja dedicada maior atenção.

## 2. Procedimento de revisão e responsabilidade

A qualificação do acordo de fixação da matéria tributável por métodos indiretos como contrato explica, ainda, a posição que a nossa Lei Geral Tributária toma quanto à possibilidade de os responsáveis subsidiários e solidários poderem reclamar ou impugnar “a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída, nos mesmos termos do devedor principal”<sup>926</sup>.

Na verdade, mesmo que o devedor principal tenha, porventura, reclamado ou impugnado judicialmente a dívida cuja responsabilidade pelo pagamento é, legalmente, atribuída a estes responsáveis, têm estes o direito próprio de usar desses meios de defesa administrativa e jurisdicional. A existência deste direito apenas se justifica, por não operar em relação aos responsáveis solidários e subsidiários a definição formal da dívida, autoritariamente efetuada em relação ao devedor principal, pelo ato de liquidação, nem o acordo de fixação da matéria tributável pressuposto de tal ato, no caso deste haver ocorrido.

O princípio da autonomia contratual postula que o acordo, apenas, abranja quem nele se vinculou e, por isso, admitido que o acordo tem natureza contratual, havia que prever a possibilidade de os responsáveis solidários e subsidiários deduzirem os seus meios de defesa, mesmo quanto ao ato subsequente da liquidação e, dentro deles, de poderem acordar quanto à determinação da matéria tributável.

Esta abertura legislativa levanta, porém, várias questões conexas.

---

<sup>926</sup> Cf. artigo 22.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária.

A primeira é a de saber se os responsáveis solidários e subsidiários podem deduzir, autonomamente, esses meios de defesa, ou se, ao invés, se verifica uma situação de legitimidade processual ativa de litisconsórcio necessário; segunda, prende-se com o facto de se discernir da administração tributária poder acordar em termos diferentes com estes responsáveis, na fixação da matéria tributável, no caso de não operar a regra do litisconsórcio necessário ativo; a terceira, é a de saber se a dedução da impugnação judicial por parte do responsável solidário ou subsidiário está sujeita à condição ou pressuposto especial de recorribilidade, de apresentação de prévio pedido de revisão da matéria tributável estabelecida no artigo 86.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária; por fim, diversa das questões acabadas de enunciar, restará apurar se, entre os responsáveis subsidiários e a administração tributária, poderá ser estabelecido acordo sobre qualquer elemento controvertido, de facto ou de direito, concernente à relação jurídico-tributária de responsabilidade subsidiária definida entre aqueles e que a todos vincula, após a reversão da execução fiscal, e cuja alegação pode constituir, até, fundamento de oposição à execução fiscal.

O tratamento destas questões problemáticas não requer que se aborde exaustivamente do regime legal destas responsabilidades tributárias. Em todo caso, e com interesse para o percurso argumentativo, sempre importará deixar consignadas algumas observações.

A responsabilidade subsidiária traduz-se na possibilidade de o responsável ser obrigado a pagar o imposto quando o mesmo não tenha sido pago pelas forças do património do devedor, definido pela lei como devedor originário<sup>927</sup>.

---

<sup>927</sup> Cfr. artigos 22.º, n.ºs 2 e 3, 24.º a 28.º da Lei Geral Tributária. Atente-se que nem sempre o devedor originário é o sujeito passivo em relação ao qual se verifica o pressuposto de facto consubstanciador da capacidade contributiva tributada. Exemplos desta situação acontecem na figura da substituição tributária. No caso da substituição tributária em que o substituto é obrigado à retenção na fonte, a título definitivo, do imposto do substituído, o devedor originário é o substituto e não o substituído, sendo este apenas um responsável subsidiário (artigo 28.º, n.ºs 1 e 3 da Lei Geral Tributária). Só quando a retenção for efetuada a título de mero pagamento por conta do imposto que for devido a final (como acontece nas situações previstas nos art.ºs 98.º, n.º 1 e 99.º a 101.º do Código do IRS) é que cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este, todavia, “ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para a apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior” (n.º 2).



Tem sido muito discutida na doutrina e na jurisprudência a natureza jurídica desta responsabilidade das dívidas tributárias de outrem. A maioria tende a considerá-la como uma obrigação de responsabilidade tributária *ex lege*<sup>928</sup>, essencialmente, por a responsabilidade subsidiária se constituir *ex lege*, logo que verificados os pressupostos normativos estabelecidos, abranger todo o património do garante e operar em termos substantivos apenas depois da

---

<sup>928</sup> Sem pretendermos ser exaustivos, são de referir as seguintes posições da doutrina e da jurisprudência: no sentido dos autores que a entendem como obrigação de responsabilidade civil obrigacional, salientam-se RUY DE ALBUQUERQUE e ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Da responsabilidade Fiscal Subsidiária: A imputação aos Gestores dos Débitos das Empresas à Previdência e o Artigo 16.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos*, pp. 147-190; já a posição de o instituto ter natureza de obrigação de responsabilidade civil, mas de tipo aquiliano, é defendida por RUI BARREIRA, *A Responsabilidade dos Gestores de Sociedades por Dívidas Fiscais*, pp 3 a 8; uma outra tese é a dos autores – talvez a maioria – que entendem a responsabilidade subsidiária tributária como uma fiança legal. Seguem esta linha de orientação, ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, pp. 312, 313 e 323, DIOGO LEITE DE CAMPOS, *A Responsabilidade Subsidiária em Direito Tributário, dos Gerentes e Administradores das Sociedades*, pp. 477 a 497, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES DE CAMPOS, *Direito Tributário*, pp. 348-349, JOSÉ MANUEL M. CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, pp. 301, 335 e 336; JOÃO SÉRGIO TELES DE MENEZES CORREIA LEITÃO, *A Substituição e a Responsabilidade Fiscal no Direito Português*, pp. 125 e 126; F. PINTO FERNANDES e J. CARDOSO DOS SANTOS, *Código de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, 1991, pp. 65; Outros autores, sustentam que a responsabilidade tributária em causa é um instituto típico e específico de direito público tributário. Neste sentido acentuam que esta é uma obrigação própria do direito tributário, sujeita a pressupostos e regras autónomas que não têm paralelo em outros regimes jurídicos e que encontram a sua essencial razão de ser no facto de o legislador pretender assegurar o eficaz cumprimento da obrigação pública do imposto do devedor principal ou originário, por parte de quem tem o poder (de direito ou de facto) de decidir em seu nome e de dispor dos seus meios de pagamento. Caminham neste sentido, ANA PAULA DOURADO *A Responsabilidade Tributária dos Gerentes: Pressupostos*, pp. 36 a 41, ID. *Substituição e Responsabilidade Tributária*, p. 61; PEDRO SOARES MARTINEZ, *Da Personalidade Tributária*, p. 352 a 377, PAULO PITTA E CUNHA e JORGE COSTA SANTOS, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, p. 29. É de acentuar, todavia, que nem sempre a jurisprudência do STA procede, na abordagem do caso, a uma qualificação da obrigação de responsabilidade tributária em termos exatamente diferenciadores entre esta última posição e a anterior, quedando-se essencialmente pela afirmação da sua natureza de obrigação de responsabilidade pública subjetiva, de fonte legal ou *ex lege*, intrinsecamente associada ao eficaz cumprimento das obrigações de imposto do devedor originário ou principal. Neste sentido, cfr Acórdãos proferidos nos Proc.ºs n.ºs 023736, 021900 e 019798, de, respetivamente, 6/10/ 1999, 05/11/1997 e 03/07/1996; assumindo, expressamente, a posição de obrigação de responsabilidade aquiliana, cfr. Acórdãos do STA, de 31/05/1995 (Apêndice ao Diário da República, de 14 de Agosto de 1997, p. 1500 e do TCA, de 6/01/1998 (*Antologia de Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Central Administrativo*, compilado por FRANCISCO RODRIGUES PARDAL e ABÍLIO MADEIRA BORDALO, ano 1, n.º 2, p. 283.

excussão do património do dever originário, tal como acontece na fiança de direito civil<sup>929</sup>, não obstante, adjetivamente, poderem ser praticados alguns atos cautelares processuais contra o garante antes da excussão do património do devedor originário. Na verdade, quanto a este aspeto, poderá ser ordenada a reversão<sup>930</sup> do processo de execução fiscal movido ao devedor originário contra o responsável subsidiário logo que se verifique uma “fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários”<sup>931</sup>, sendo que “caso no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, prejuízo da possibilidade de adoção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei”<sup>932</sup>.

Sendo de fonte legal, a responsabilidade subsidiária de determinado sujeito passivo pelas dívidas de outro sujeito passivo apenas se constitui quando, para tal, se verifiquem os pressupostos de facto e de direito que correspondam aos enunciados abstratamente na lei.

Pode, todavia, suceder que os pressupostos de facto de constituição da responsabilidade subsidiária por dívidas de outro sujeito passivo se verifiquem em relação a mais do que um sujeito passivo garante. Neste caso, coloca-se a questão de saber que tipo de relações jurídicas existem entre os dois ou mais sujeitos passivos em relação aos quais se verificam os pressupostos de facto de constituição da responsabilidade subsidiária pela dívida de outrem. Em termos abstratos, esta obrigação de responsabilidade poderá ser conjunta ou solidária.

Trata-se de um problema a resolver exclusivamente em face da lei. Enquanto obrigação *ex lege*, todo o seu regime tem ter fonte legal. É a esta luz que devem ser entendidos os artigos

---

<sup>929</sup> Cf. artigos 23.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária e 153.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

<sup>930</sup> A reversão da execução traduz-se numa alteração subjetiva da instância executiva, correspondendo a uma introdução do responsável subsidiário no processo de execução fiscal na qualidade de devedor subsidiário – v. artigo 23.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

<sup>931</sup> Cr. artigo 23.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária.

<sup>932</sup> Cf. artigo 23.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária.

24.º e 28.º da Lei Geral Tributária que dispõem, respetivamente, sobre a responsabilidade dos membros dos corpos sociais e responsáveis técnicos e sobre a responsabilidade tributária em caso de substituição tributária. Assim, desde que os pressupostos de responsabilidade tributária subsidiária pelas dívidas de imposto se verifiquem em relação a mais do que um administrador, diretor, gerente e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados, a responsabilidade entre eles é solidária, sendo que a mesma regra aplica-se no caso de estar em causa a responsabilidade subsidiária dos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas coletivas ou de técnicos oficiais de contas.

Já no caso da responsabilidade subsidiária em caso de substituição tributária prevista no artigo 28.º, da Lei Geral Tributária, não se prevê expressamente a solidariedade entre devedores. De qualquer modo, é concebível que a mesma exista tanto do lado do devedor originário como do devedor substituto. Basta pensar no caso de, na situação de qualquer desses devedores, estarem entidades de facto constituídas por mais de uma pessoa em relação às quais se verifiquem os pressupostos do facto tributário.

A inexistir norma que preveja especificamente o regime das relações entre responsáveis, a questão só pode ser resolvida de acordo com os critérios gerais enunciados nos artigos 21.º, n.º 1 e 22.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, estabelecendo o primeiro que, “salvo disposição da lei em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária”<sup>933</sup> e o segundo que “a responsabilidade tributária pelas dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária”<sup>934</sup>.

---

<sup>933</sup> Cf. artigo 21.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. Anote-se, aqui, que o n.º 2 deste mesmo artigo no qual se dispõe que “no caso de liquidação de sociedades de responsabilidade ilimitada ou de outras entidades sujeitas ao mesmo regime de responsabilidade, os sócios ou membros são solidariamente responsáveis, com aquelas e entre si, pelos impostos em dívida” não é mais do que uma densificação da regra enunciada no número anterior.

<sup>934</sup> Cf. artigo 22.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

Deste modo, desde que os pressupostos do facto tributário de constituição da responsabilidade subsidiária, previstos na lei, se verifiquem em relação a mais do que uma pessoa, a obrigação de responsabilidade dos garantes é subsidiária em relação ao sujeito passivo definido como devedor originário, mas solidária entre elas.

Não diz, no entantom a lei tributária o que deve entender-se por responsabilidade solidária, nem os termos em que opera. Tratando-se, porém, de um instituto importado do direito civil, será nele que tem de colher-se o seu sentido e o regime da respetiva obrigação, de acordo com o disposto no artigo 2.º, alínea d) e 11.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária. Ora, de acordo com o artigo 512.º, n.º 1, do Código Civil. a “obrigação é solidária, quando cada um dos devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera, ou quando cada um dos credores tem a faculdade de exigir, por si só, a prestação integral e esta libera o devedor para com todos eles”. E, no n.º 2, do mesmo artigo, precisa-se, ainda, que a “obrigação não deixa de ser solidária pelo facto de os devedores estarem obrigados em termos diversos ou com diversas garantias, ou de ser diferente o conteúdo das prestações de cada um deles; igual diversidade se pode verificar quanto à obrigação do devedor relativamente a cada um dos credores solidários”.

Aqui, apenas interessa considerar o regime da solidariedade passiva, atenta a questão colocada. No caso de a responsabilidade tributária do devedor de imposto ser solidária, a administração tributária pode assim exigir de qualquer deles o cumprimento da obrigação, na sua totalidade, sem que o mesmo possa opor qualquer divisão ou fracionamento. Nas relações entre si, presume-se que os devedores solidários participam em partes iguais na dívida (artigo 516.º do Código Civil), e, na verdade, não se vê que, atenta a fonte legal da obrigação de responsabilidade tributária, esta se possa constituir em proporção diferente entre os vários responsáveis.

A solidariedade da obrigação de responsabilidade não impede, porém, que a administração tributária possa demandar conjuntamente os devedores ou apenas alguns deles (artigo 517.º do Código Civil). Claro que, aumentando as possibilidades de uma boa cobrança, uma boa *governança* aconselha logo, a que sejam demandados todos os devedores solidários,

pelo menos, quando essa vantagem se afigure, objetivamente, mais relevante do que os inconvenientes que estão, normalmente, associados à intervenção de vários sujeitos processuais.

Nesta atividade de ponderação, a administração tributária deve obediência não só ao princípio da legalidade administrativa (cujo sentido lhe faculta a opção) como aos princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé, nos termos do artigo 266.º, n.º 2, da Constituição. É nestes princípios que se fundamenta, de resto, a estatuição constante do artigo 160.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, segundo a qual a administração tributária deverá mandar citar todos os responsáveis subsidiários.

O devedor solidário demandado pode defender-se por todos os meios que pessoalmente lhe competem ou que são comuns a todos os convedores, nos termos do disposto no artigo 514.º, n.º 1 do Código Civil. Deste modo, cada um dos responsáveis tem um direito subjetivo próprio a defender perante o credor tributário da obrigação de imposto cujo cumprimento lhe é exigido, podendo convocar, em defesa do seu direito, todos os meios de defesa próprios e os que sejam comuns aos outros convedores<sup>935</sup>.

Nesta linha de argumentação aporta-se, assim, à conclusão de que, tanto na responsabilidade subsidiária, como na solidária, defendendo os responsáveis um direito próprio de defesa perante a administração tributária, cada um deles pode deduzir, autonomamente, pedido de revisão da matéria tributável, caso esta tenha sido fixada por métodos indiretos, nos termos dos artigos 22.º, n.º 4, 86.º, n.º 5 e 91.º da Lei Geral Tributária, não sendo caso de litisconsórcio necessário ativo.

---

<sup>935</sup> Têm-se em vista, aqui, apenas os meios de defesa que sejam atinentes à dívida do devedor principal ou originário, por cujo pagamento se é responsável, e não os meios de defesa que digam respeito à constituição da obrigação de responsabilidade subsidiária ou solidária, que é uma obrigação autónoma. Quanto a esta, sendo própria de cada um dos responsáveis, só poderá ser defendida pelo sujeito passivo a que diz respeito, sendo o processo adequado o processo de oposição à execução fiscal, nos termos do artigo 204.º do CPPT. Vide, neste sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS, JORGE LOPES DE SOUSA e BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, pp. 216.

Mas, sendo assim, coloca-se, então, a dúvida de saber se a administração tributária poderá, no procedimento de revisão da matéria tributável, acordar a determinação da matéria tributável por métodos indiretos em termos diferentes em relação a cada um dos responsáveis.

Uma solução afirmativa só poderia encontrar arrimo numa posição que se funde na conceção do objeto do acordo como sendo um direito disponível sobre o qual as partes (responsável e administração) pudessem consensualizar. Ora, não é a natureza do acordo. O objeto passível de acordo – a determinação indireta da matéria tributável - é exatamente o mesmo daquele cuja possibilidade de determinação objetiva de acordo com as regras legais se coloca em relação ao devedor principal.

No domínio do uso dos meios de defesa relativo ao ato de liquidação e ao ato pressuposto da determinação indireta da matéria tributável, todos os responsáveis solidários e subsidiários não exercem mais do que os direitos de determinação da matéria tributável de que o devedor principal poderia lançar mão e de acordo com as mesmas regras legais. Tal asserção constitui um simples postulado do direito atribuído, por exigências constitucionais decorrentes do direito de acesso aos tribunais e da tutela efetiva consagrados nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição, no artigo 22.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, aos responsáveis solidários e subsidiários de “reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes é atribuída nos mesmos termos do devedor principal”. Nesta linha de pensamento, o conteúdo do acordo entre a administração e cada um dos responsáveis subsidiários ou solidários há-de ser aplicável, quando for favorável, seja ao devedor principal seja aos responsáveis solidários e subsidiários, por passar a traduzir a medida de tributação que foi determinada legalmente relativamente ao devedor principal.

É claro que este raciocínio aparenta ter validade também em relação aos acordos de conteúdo desfavorável. E assim é em abstrato. Só que para tal acontecer, seria necessária a intervenção dos devedores principais e dos responsáveis solidários ou subsidiários que tivessem subscrito os anteriores acordos mais desfavoráveis. E esta possibilidade constitui uma ficção. A administração, por si, como credora, não pode agravar a determinação da matéria tributável acordada. Na verdade, a aplicação do conteúdo de um acordo mais desfavorável está travada

por força do efeito vinculativo atribuído ao acordo favorável, decorrente do artigo 92.º, n.ºs 3 e 5 da Lei Geral Tributária, salvo as exceções de não cumprimento referidas neste último número.

A administração não está impedida de firmar acordo de determinação indireta da matéria tributável com qualquer um dos devedores, principal, subsidiário e solidário, sendo a solução mais favorável atinente à definição da dívida respeitante ao devedor principal, aplicável a todos os sujeitos passivos. Para esta admissibilidade concorrem, além do que já vai dito, outras razões.

Em primeiro lugar, a circunstância de a dívida do devedor principal, pela qual outras pessoas podem responder como responsáveis, apenas poder ter uma definição única, à face da lei tributária.

Em segundo lugar, porque a administração se encontra vinculada, na sua atividade, por princípios legais e constitucionais que a vinculam a adotar como solução unicamente aquela que corresponder à satisfação do interesse público e este, nesta sede, passa pela aplicação das normas relativas à determinação da matéria tributável, de acordo com os princípios da legalidade e da uniformidade.

Em terceiro lugar, porque, a admissibilidade de vinculação em novos termos é postulada pelo direito de autonomia das partes e confere utilidade ao procedimento de revisão da matéria tributável requerido pelos responsáveis.

Em quarto lugar, porque a adoção de uma outra solução na aplicação das normas de determinação indireta da matéria tributável à situação concreta, em momento diferente, pode ser imposta pela superveniência do conhecimento e da ponderação de novos pressupostos de facto a integrar e relevar nos conceitos jurídicos indeterminados dessas normas, trazidos pelo contraditório dos responsáveis solidários e subsidiários.

Acresce que uma aplicação mais actual das normas tributárias possibilita a consideração, quer de uma interpretação mais maturada, quer de novos elementos factuais a integrar normativamente.

Dentro desta perspetiva, o acordo firmado com os responsáveis solidários e subsidiários, além de poder acarretar a modificação ou extinção da sua obrigação de pagamento do imposto

devido pelo devedor principal, pode ter como efeito uma nova definição da situação tributária do devedor principal, com reflexos até na parte da obrigação de imposto e juros já por ele cumprida.

Nesta senda de raciocínio, o ato de liquidação, definitivo da situação tributária do sujeito passivo, suscetível de eficácia prospectiva, será sempre unicamente um. O ato de liquidação anterior, praticado com base na fixação da matéria acordada com outrem, ter-se-á de considerar reformado (expressa ou, no mínimo, implicitamente) na parte em que seja incompatível com o novo ato de liquidação, com os feitos consequentes que dessa anulação/reforma se possam extrair, mesmo em sede dos pagamentos efetuados e cômputo dos juros.

E não se diga que uma tal revisibilidade do ato de liquidação afronta o princípio da segurança jurídica da arrecadação das receitas do Estado. Este princípio é apenas um dos princípios materiais do Estado de direito, sendo que funciona, essencialmente, como garantia relativamente aos cidadãos, havendo que compatibilizá-lo com os outros princípios materiais, com os princípios da capacidade contributiva, igualdade na tributação, da universalidade, da sujeição ao pagamento de impostos e da justiça material. O Estado não deve aspirar a receber mais do que ao que materialmente lhe compete, compreendendo-se mal que crie, servindo-se da autoridade legislativa, preclusões processuais que lhe permitam reter pagamentos indevidos materialmente.

De resto, a revisão dos atos tributários, como consolidados, está até admitida como princípio geral pela Lei Geral Tributária, no seu artigo 78.º.

Resta abordar a terceira questão: a de saber se o responsável subsidiário e solidário está obrigado à prévia dedução de pedido administrativo de revisão da matéria tributável como condição da sua impugnação judicial, a que alude o artigo 86.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária.

A problemática tem sido objeto de jurisprudência contraditória dos nossos tribunais tributários e do Supremo Tribunal Administrativo que a tratou nos Acórdãos de 17-03-2010 (proc. n.º 999/09), 28-04-2010 (proc. n.º 876/09), 02-03-2011 (proc. 0984/10) e 19-04-2012 (proc. n.º 0864/11), proferidos em Secção e 17-03-2011 (proc. n.º 876/09), proferido no Pleno da Secção de Contencioso Tributário.



Como se depreende da fundamentação destes arestos, a discussão da matéria não se encontra fechada ao nível do nosso Supremo Tribunal de jurisdição fiscal, não sendo a jurisprudência estabelecida no Pleno, seguida pelos próprios juizes do Supremo.

E existem boas razões para manter aceso o debate da questão.

Antes de mais, cabe recordar o acima afirmado de que o direito legalmente atribuído no artigo 22.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária corresponde a um simples postulado do direito de acesso aos tribunais e a uma tutela efetiva contra atos administrativo-tributários, consagrado nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição.

Os devedores subsidiários e solidários a quem pode ser exigido o cumprimento da obrigação de outrem, a título de responsabilidade constituída por força da lei, devem ter, sob a perspetiva constitucional, o direito de se defender relativamente a essa obrigação de pagamento de imposto. É claro que a Lei Fundamental não estabelece quais os concretos termos ou processo em que esse direito deve ser reconhecido, mas apenas que a tutela seja plena, efetiva e através de processo adequado, estando assim admitida uma certa variabilidade cuja concretização cabe na competência constitutiva do legislador ordinário.

Deste modo, a primeira ilação a tirar perante o artigo 22.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária é a de que este preceito pretende dar cumprimento às exigências constitucionais, sendo que, ao dispor sobre os direitos de defesa das pessoas, solidária ou subsidiariamente, responsáveis pelo pagamento de dívida tributária de outrem (do devedor principal), este preceito tomou como parâmetro de medida exatamente aquela de que goza o devedor principal, estatuinto que aqueles “poderão reclamar e impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes é atribuída nos mesmos termos do devedor principal”.

E, tendo em vista a facilidade, utilidade e funcionalidade do exercício deste direito, o legislador ordinário impôs que “para o efeito, a notificação ou citação [deve] conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais”.

Esta imposição dá conta da intensidade garantística que o legislador atribui ao reconhecimento do direito de defesa. O direito dos responsáveis subsidiários e solidários que está

reconhecido é o de poderem “reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal”. A dívida cuja responsabilidade é atribuída aos responsáveis é aquela que foi, com precedência, formalmente verificada pelo ato de liquidação relativamente ao devedor principal.

No momento em que o responsável solidário ou subsidiário exerce os seus direitos, está já esgotado o tempo do procedimento administrativo de liquidação, no qual se insere o procedimento de revisão previsto nos artigos 86.º, n.º 5, e 91.º, da Lei Geral Tributária, e o ato de liquidação que define a situação tributária do sujeito passivo devedor principal está já praticado.

Sendo assim, e não podendo o tempo voltar para trás, ao conceder aos responsáveis o direito de impugnar nos mesmos termos abstratos em que o poderá fazer o devedor principal, o legislador só pode ter em vista o direito de impugnar o ato de liquidação, nos mesmos termos abstratos em que o devedor principal o pode fazer após o ato de liquidação. Ora, o devedor principal pode atacar o ato de liquidação com base nos fundamentos próprios desse ato e ainda com base nas ilegalidades ocorridas em todo o procedimento de liquidação, nomeadamente com base em erro nos pressupostos da utilização dos métodos indiretos da matéria tributável e em erro na sua quantificação.

Esta é a amplitude abstrata do direito de impugnação do devedor principal, conforme se depreende dos fundamentos que pode alegar quando, não havendo acordo, a matéria tributável por métodos indiretos é fixada por decisão da administração, tudo nos termos dos artigos 92.º n.ºs 6 e 7 e 95.º, da LEI GERAL TRIBUTÁRIA, e 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Realidade diferente é a que respeita ao âmbito dos fundamentos que são *concretamente* alegáveis pelo devedor principal. É neste plano que deve considerar-se o condicionamento que é colocado ao devedor principal e que está funcionalizado para uma melhor aplicação da lei, qual seja o da obrigatoriedade de deduzir pedido de revisão da matéria tributável, caso intencione discutir judicialmente o erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta da

matéria tributável. Acentue-se, porém, que essa é uma opção que é colocada ao devedor principal no decurso do procedimento de liquidação e antes desta ocorrer.

Nessa altura, no exercício da sua autonomia jurídica, o sujeito passivo devedor principal toma a posição que entende, decorrendo, daí, que, caso não deduza pedido de revisão da matéria tributável, não poderá impugnar a liquidação com base nos erros de quantificação e nos pressupostos do ato de determinação da matéria tributável por métodos indiretos. Relativamente a esse momento anterior ao ato de liquidação, o responsável solidário ou subsidiário nada pode fazer, sendo até parte ilegítima para formular, então, o pedido de revisão da matéria tributável.

Sendo assim, ao conceder-se ao responsável o direito de impugnar, nos mesmos termos abstratos com que o pode fazer o devedor principal, terá de admitir-se que o possa fazer com todos os fundamentos próprios do ato de liquidação e dos respeitantes aos atos pressupostos anteriormente praticados, ou seja, com a amplitude máxima prevista na lei relativamente ao devedor principal, independentemente das opções concretas que este haja tomado.

Dir-se-á que a medida dos seus direitos de impugnação deveria ser aferida pela que, concretamente, podia ser exercida pelo devedor principal: se este pediu a revisão da matéria tributável, o responsável poderia alegar também os erros na quantificação e nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável; se o não fez, o responsável também não o poderia fazer. Mas esta argumentação não colhe.

Primeiro, porque isso seria vincular o responsável por dívidas de outrem às opções pessoais tomadas no exercício da sua autonomia e liberdade jurídicas, porventura erradamente, pelo devedor principal em momento em que aquele nada podia fazer. Uma tal posição conduziria que os responsáveis solidários e subsidiários pudessem exercer, desigualmente, os seus direitos de defesa, consoante o devedor principal houvesse ou não pedido a revisão da matéria tributável.

Em segundo lugar, porque, estando esgotada a possibilidade de opção do devedor principal funcionalizada a tentar obter-se uma solução acordada sobre o valor a matéria tributável em sede de procedimento de liquidação, não existe razão material para impor ao responsável o condicionamento verificado em relação a outrem, em momento anterior ao do ato de liquidação e

cujo cumprimento, só em momento posterior, é exigido deste. Estando ultrapassado o momento de composição entre o devedor principal e a administração sobre a determinação da matéria tributável e, bem assim, a possibilidade de, relativamente a esse objeto, o devedor principal se defender em sede administrativa, apenas é possível, por referência ao mesmo procedimento de liquidação, reconhecer-lhes os direitos que, ainda, possam ser por ele exercidos, no momento em que é notificado ou citado para pagar o imposto liquidado. Entre os efeitos *atuais*, conta-se o direito de impugnar o ato de liquidação com todos os fundamentos próprios e dos respeitantes aos atos pressupostos, como sejam o erro na quantificação e nos pressupostos da determinação da matéria tributável de que padeçam a decisão de determinação da matéria tributável por métodos indiretos<sup>936</sup>. A situação atual, relativamente ao devedor solidário e subsidiário, é a correspondente a uma liquidação em relação à qual, no concernente ao ato nela pressuposto (determinação da matéria tributável), não houve acordo.

Por último, pode, ainda, afirmar-se que a solução de o responsável subsidiário e solidário poderem impugnar a dívida do devedor principal com a mesma amplitude com que este o pode fazer caso deduza pedido de revisão da matéria tributável é postulada, também, pela própria natureza do título sob o qual responde pelo pagamento da dívida do devedor principal e pelos princípios da proporcionalidade, ínsito no princípio material do Estado de direito, consagrado no artigo 2.º da Constituição e da máxima eficácia do direito fundamental de acesso aos tribunais e ao processo equitativo consagrado nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da *norma normarum*.

Na verdade, não pode deixar de ponderar-se que o responsável subsidiário responde a título legal – de responsabilidade *ex lege* – pelas dívidas de outrem e não a título contratual, pelo que não deve ser condicionado, na defesa atual contra o ato de liquidação, por opções que não pôde exercer.

---

<sup>936</sup> Neste ponto, aceita-se a posição assumida no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de março de 2011, tirado no Processo n.º 0984/10.

E o argumento permanece válido não obstante se reconhecer que, axiologicamente, os pressupostos de tal obrigação legal responsabilidade se baseiam na violação de deveres legais e contratuais compreendidos no estatuto legal de cargos cujo exercício é voluntário.

Por outro lado, a impossibilidade de o responsável subsidiário alegar o erro de quantificação e nos pressupostos da determinação da matéria tributável, no ataque ao ato de liquidação que verificou constitutivamente a dívida do devedor principal e cujo pagamento lhe é pedido, sem que previamente haja pedido a revisão da matéria tributável, corresponderia a uma restrição desnecessária e desproporcionada do direito de acesso aos tribunais e a um processo equitativo relativamente à dívida do devedor principal cujo pagamento lhe é pedido.

Mas o referido artigo 22.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária admite, também, a possibilidade de o responsável solidário e subsidiário “reclamar nos mesmos termos do devedor principal” relativamente à “dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída”. Trata-se, aqui, de um direito diferente. Enquanto o direito de impugnação tem natureza judicial, a reclamação tem natureza administrativa, visando a resolução da questão em sede administrativa.

O preceito não identifica a que a “reclamação” se refere. Os termos “reclamar” e “reclamação” são utilizados pela Lei Geral Tributária como abrangendo diferentes direitos<sup>937</sup>.

---

<sup>937</sup> O artigo 9.º, n.º 3 refere o “direito de reclamação” por referência ao pagamento do imposto nos termos da lei que atribua benefícios ou vantagens no conjunto de certos encargos ou condições, estabelecendo que “o direito de reclamação” do imposto não fica precludido.

No artigo 54.º, n.º 1, alínea f), o termo “reclamações” é utilizado com o sentido de identificação de uma das “sucessões de atos em procedimento administrativo que são dirigidas à declaração de direitos tributários”.

No artigo 66.º, fala-se do direito de “reclamar” e de “reclamação” relativamente aos atos interlocutórios do procedimento administrativo.

No artigo 86.º, n.º 5, ao fazer depender a impugnação judicial da liquidação, com base em erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação da matéria tributável, da prévia “reclamação nos termos da presente lei”, tem-se em vista o pedido de revisão da matéria coletável regulado nos artigos 91.º e segs.

Por último, no artigo 3.º do Decreto-lei n.º 398/98, de 17/12, diploma que aprovou a Lei Geral Tributária, o termo “reclamações” (n.º 1) é utilizado para referir o instrumento configurado nos artigos 91.º e ss. da Lei Geral Tributária e o termo “reclamação” (n.º 2) como abrangendo o instituto constante dos artigos 84.º e ss. do CPT.

No CPPT, o termo “reclamação” qualifica o procedimento administrativo de “reclamação graciosa” que “visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis”, regulado nos artigos 68.º e ss.

Da análise destes preceitos verifica-se que, excluído o caso da reclamação dos atos interlocutórios, que manifestamente corresponde ao instituto geral da reclamação administrativa referida nos artigos 184.º e ss. e 191.º do Código do Procedimento Administrativo, o termo “reclamar” ou “reclamação”, no domínio da Lei Geral Tributária, abrange apenas o procedimento de reclamação graciosa, regulado nos artigos 68.º e ss. do CPPT, e o procedimento de revisão da matéria tributável constante dos artigos 91.º e ss. da LEI GERAL TRIBUTÁRIA, sendo que ambos cabem na qualificação normativa enunciada no seu artigo 54.º, n.º 1, alínea f).

Em face do escopo do procedimento de reclamação graciosa, que está definido no artigo 68.º, n.º 1 do CPPT, é infosismável que, no conceito de “reclamar” utilizado no artigo 22.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, para definir o âmbito dos direitos de defesa dos responsáveis solidários e subsidiários, se inclui a reclamação graciosa contra os atos de liquidação do imposto de que resulta a dívida de imposto do devedor principal. A questão coloca-se, assim, em saber se, nesses termos, é de incluir, também, o instituto da revisão da matéria tributável por métodos indiretos, apelidado de reclamação no artigo 86.º, n.º 5 da Lei Geral Tributária e regulado nos art.ºs 91.º e segs. da mesma Lei. No sentido da resposta negativa poderá esgrimir-se o argumento de que este procedimento de revisão é “uma sucessão de atos em procedimento administrativo” que ocorre antes do ato de liquidação e de cujo ato final o ato de liquidação é um mero ato conseqüente na aceção do artigo 62.º, n.º 1 do CPPT. Estando ultrapassado o momento da prática dessa sucessão de atos tendentes à fixação da matéria tributável por métodos indiretos da qual a liquidação é ato conseqüente não haveria já oportunidade para exercer o direito de “reclamação” prévia previsto nos artigos 91.º e ss. da Lei Geral Tributária.

É pela dívida do devedor principal, que é definida pelo ato de liquidação, que o devedor subsidiário é responsável quando se verificarem os respetivos pressupostos. A responsabilidade do devedor subsidiário pelo cumprimento da obrigação de imposto do devedor principal resulta de dois pressupostos diferentes: de um lado, da existência de uma liquidação que verifique constitutivamente a dívida de imposto; do outro, da existência de uma obrigação de responsabilidade subsidiária pelo pagamento.

Nesta senda, dir-se-á que o devedor subsidiário apenas poderá reagir contra esses dois pressupostos do seu chamamento para pagar. Se quer atacar a obrigação de imposto, lançará mão do processo de reclamação graciosa ou do processo de impugnação judicial, por a dívida de imposto cujo pagamento lhe é pedido resultar e estar definida no ato de liquidação. Se pretende atacar a obrigação de responsabilidade subsidiária para o pagamento, lançará mão do processo de oposição à execução, configurado nos artigos 203.º e ss. do CPPT.

E, adensando a argumentação, poderia acrescentar-se, ainda, que a norma do artigo 86.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária, apenas, se referirá ao processo de determinação da matéria tributável por métodos indiretos que é dirigido ao apuramento da dívida de imposto do devedor principal.

Na verdade, tal preceito enquadra-se nos procedimentos de avaliação da matéria tributária sobre a qual se liquidará o imposto devido pelo devedor principal que estão desenhados nos artigos 81.º e ss. da Lei Geral Tributária.

Aparentemente, parece tratar-se de uma transposição do argumento esgrimido acima para sustentar a possibilidade de o responsável subsidiário poder atacar, no processo de impugnação judicial, o ato de liquidação do imposto com base em todos os fundamentos, nestes incluídos o erro na quantificação e nos pressupostos de determinação da matéria tributável.

Porém, os argumentos sobre os quais tal posição assenta são de índole, essencialmente, formal. Na verdade, trata-se de um entendimento que acaba por colocar o devedor subsidiário em posição jurídica, substancialmente, diferente quanto à possibilidade de alegação dos vícios materiais do ato de liquidação, consoante se trate de ato praticado com base em avaliação direta da matéria tributável ou em ato de avaliação indireta. No caso de avaliação direta, o responsável poderia alegar todas as ilegalidades do ato de liquidação, ainda que relativas à determinação da matéria tributária, designadamente, o erro nos pressupostos de facto e de direito da determinação da matéria tributável e da liquidação; no caso da avaliação indireta, o responsável subsidiário já não poderia alegar as ilegalidades do erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável, mas apenas as ilegalidades próprias do ato subsequente e as não abrangidas por aqueles vícios, como a falta de fundamentação.

O responsável solidário e subsidiário teria, assim, dois estatutos de responsabilidade diferentes, sem razão material bastante para a diferenciação, pois que em ambas as situações é parte ilegítima para intervir no procedimento.

Por outro lado, mesmo defendendo, como se referiu, que o responsável solidário e subsidiário podem impugnar o ato de liquidação da dívida do devedor principal com base em todas as ilegalidades ocorridas, independentemente de estas se traduzirem em erro na quantificação e nos pressupostos da determinação da matéria tributável, quando seja citado ou notificado para cumprir, impõe-se reconhecer que o seu estatuto jurídico fica, substantivamente, afetado, quando se lhe não reconheça a possibilidade de poder reclamar da decisão de determinação indireta da matéria tributável.

Na verdade, a natureza de tutela dos direitos e interesses legítimos dos devedores solidários e subsidiários cuja obtenção é obtida através do direito de impugnação judicial não é a mesma daquela em relação à qual se encontra funcionalizado o pedido (reclamação) de revisão da matéria tributável, a que aludem os artigos 86.º, n.º 5, e 91.º da Lei Geral Tributária.

Por outro lado, naquela reage-se contra os concretos pressupostos de facto e de direito do concreto ato de liquidação impugnado, tal como os mesmos estão definidos no procedimento de liquidação, ainda que atinentes a erro na quantificação e na determinação da matéria tributável por métodos indiretos. Nesta, fica paralizada a eficácia jurídica definitiva operada pelo ato anterior de fixação da matéria tributável e pelo ato de liquidação consequente<sup>938</sup>, e o responsável subsidiário pode intervir, ainda, em sede administrativa, na definição da situação tributária do devedor principal, em termos diferentes dos que constam do anterior ato de determinação da matéria tributária e do ato consequente da liquidação, termos estes resultantes de eventual acordo a que chegue com a administração tributária ou de ato por esta praticado ao abrigo do disposto no artigo 92.º, n.º 6, da Lei Geral Tributária, assente em outros pressupostos de facto ou numa sua

---

<sup>938</sup> Diz-se que fica paralizada a eficácia porque, a admitir-se a possibilidade de pedido de revisão pelo responsável solidário e subsidiário, a apresentação deste tem efeito suspensivo da liquidação, nos termos do artigo 91.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária. Estando esta já efetuada, o efeito suspensivo só poderá ser nos efeitos jurídicos do ato.



diferente ponderação normativa, diverso entendimento normativo dos conceitos jurídicos indeterminados e /ou sua integração fatural, consideração de novos meios de prova, etc. Àquela possibilidade de defesa judicial é, assim, acrescentada uma outra sediada no plano administrativo.

Poderá questionar-se sobre se, ao exercício concreto deste meio de defesa administrativo, poderá acrescer, depois, o exercício do direito de impugnação judicial da liquidação com fundamento em quaisquer ilegalidades, nomeadamente, com base em erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação da matéria tributável por métodos indiretos. A resposta não pode deixar de ser afirmativa. Na verdade, nesse sentido vai o teor verbal do artigo 22.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, ao referir os dois meios de defesa de forma cumulativa e não de modo disjuntivo. Por outro lado, a interpretação deste preceito, na aceção da inadmissibilidade da impugnação judicial consequente, violaria o direito fundamental de acesso aos tribunais contra atos administrativos consagrado nos artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da Constituição.

Aduzir-se-á, porém, que, assim, atenta a posição tomada quanto à possibilidade de os responsáveis subsidiários e solidários impugnarem, diretamente, a liquidação efetuada ao devedor principal com base em todos os fundamentos, nomeadamente, por erro na quantificação ou nos pressupostos de facto e de direito da matéria tributável determinada por métodos indiretos, acabam aqueles responsáveis por disfrutar de um direito de impugnação judicial não condicionado e que tal constituirá uma violação do princípio da igualdade em cuja axiologia assenta o preceito. Mas sem razão, porquanto as situações jurídicas não são as mesmas. No caso de impugnação judicial do responsável subsidiário e solidário contra a dívida do devedor principal não pode desconhecer-se que existe já o ato de liquidação que a declarou com base na verificação de certos pressupostos de facto e de direito, entre os quais se conta a determinação da matéria tributável, sendo que, no caso de avaliação indireta por métodos indiretos, a mesma ou é fixada por acordo, ou, na falta deste, por despacho do órgão competente da administração tributária.

Em situação diferente está o responsável principal, no caso da determinação indireta da matéria tributável por métodos indiretos: pretendendo este vir a impugnar a liquidação do imposto

sem o condicionamento constante do artigo 86.º, n.º 5 da Lei Geral Tributária terá de pedir a revisão da matéria tributável determinada pelo ato anterior de que a liquidação é consequente.

Deste modo, uma vez revertida a execução fiscal contra o responsável solidário e subsidiário a opção que se lhe coloca é, já, a de exercer, imediatamente, o direito de impugnação da dívida do devedor principal, com a amplitude exposta, ou, então, pedir a revisão da matéria tributável nos termos do artigo 91.º da Lei Geral Tributária e só, em caso de insucesso total ou parcial, impugnar, depois, o ato de liquidação mantido ou apenas parcialmente reformado.

Trata-se de uma alternativa que cabe por inteiro na sua autonomia e liberdade jurídicas e que colhe apoio, também, no princípio da máxima eficácia do direito fundamental de acesso aos tribunais. Na senda do que vem de argumentar-se, não se afigura correta a interpretação conjugada dos artigos 22.º, n.º 4, e 86.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária, feita pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo<sup>939</sup>, no sentido de a impugnação da dívida do devedor principal, revertida contra o responsável subsidiário, estar, também, ela condicionada à apresentação, por si, de prévia “reclamação” nos termos do artigo 91.º da mesma Lei, no caso de pretender discutir a legalidade do ato de liquidação com base em erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável, pois isso corresponde a, contraditoriamente, suspender a eficácia do anterior ato de determinação indireta da matéria tributável com base na qual foi efetuada a liquidação, impondo-se ao responsável subsidiário a reabertura do respetivo procedimento de avaliação que pode vir a terminar com a sua manutenção ou revogação total ou parcial, e, por outro, a reconhecer a eficácia do ato de liquidação para o efeito de, pelo menos, fundar, juridicamente, a reversão, conquanto depois, também, ele fique suspenso até à decisão do procedimento reaberto.

Se a estatuição, no artigo 86.º, n.º 5, do ónus de “prévia reclamação” nos termos do artigo 91.º, ambos os artigos da Lei Geral Tributária, colhe fundamento material em relação ao devedor principal, porque precede a prática do ato de liquidação e visa permitir a definição da situação

---

<sup>939</sup> Cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 17 de março de 2010, tirado no processo n.º 999/09 e de 17 de março de 2011, tirado no processo n.º 876/09, este do Pleno da Seção.

tributária incerta deste com a sua colaboração, já não se aceita a imposição de ónus com efeitos retrospectivos em relação ao ato de liquidação que pode também vir a ser mantido ou reformado total ou parcialmente.

A reabertura do procedimento de determinação da matéria tributável, apenas, se compreende enquanto direito do responsável subsidiário, para lhe permitir esgrimir novos fundamentos jurídicos e apresentar novos elementos de facto e novas provas que o decurso do tempo pode ter trazido ao seu conhecimento<sup>940</sup>.

Do lado da administração, a situação tributária do devedor principal está definida e não há já, sequer, nesse momento, danos de imagem pública a acautelar da prática unilateral do ato de liquidação.

A admissibilidade do acordo de fixação da matéria tributável determinada por métodos indiretos, no estado atual do nosso direito positivo, permite afirmar que o nosso legislador ultrapassou as objeções que são feitas por alguma doutrina à sua admissibilidade legal e constitucional já referidas.

Do texto do artigo 92.º, da Lei Geral Tributária, resulta até a ideia de que o legislador pretende favorecer o estabelecimento do acordo nos pedidos de revisão da matéria tributável.

A prática da administração resiste, todavia, à utilização generalizada desse instrumento de decisão pactuada de conflitos tributários, privilegiando antes o regime de decisão por ato unilateral da autoridade.

Por fim, resta a questão de saber se entre os responsáveis subsidiários e a administração tributária poderá ser estabelecido acordo sobre quaisquer elementos controvertidos da obrigação

---

<sup>940</sup> Esta é, também, a posição de RUI DUARTE MORAIS, *Manual do Procedimento e Processo Tributário*, pp. 154-155, expressa, por um lado, mediante a concordância com a decisão do Acórdão do Pleno do STA, de 17-03-2011 (rec. N.º 0876/09), no sentido de o responsável subsidiário poder formular pedido de revisão da matéria tributável apurada através de métodos indiretos, no prazo de 30 dias, a contar da sua citação no processo de execução fiscal, e, por outro, nos receios, que exterioriza, relativamente às eventuais posições que os Tribunais, no futuro, pudessem tomar, no sentido de considerarem o pedido de revisão como condição de reapreciação judicial da legalidade do *quantum* fixado ou, na falta desse pedido, a não admitirem a impugnação, sob invocação de não satisfação do artigo 86.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária.

de responsabilidade subsidiária que a todos afete, nomeadamente atinentes aos seus pressupostos de facto e de direito. Trata-se de questão que se coloca após a prática do ato de liquidação e do não pagamento da dívida tributária nela apurada por parte do responsável originário e cuja atualidade surge, pelo menos, com a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários. Na verdade, também nesta relação jurídico-tributária, podem surgir diversos diferendos entre os responsáveis subsidiários e a administração tributária, alguns dos quais poderão constituir até fundamento de oposição à execução fiscal.

Entre esses problemas, podem avultar as dúvidas interpretativas sobre a definição do concreto regime jurídico a aplicar no caso, ou dos seus pressupostos de direito, e as incertezas fáctico-probatórias sobre os factos investigados pela administração ou alegados pelo devedor subsidiário.

Com frequência, pode, na verdade, existir incerteza probatória sobre quem exercia, ainda que somente de facto, as funções de administração ou de gestão das pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados, nos períodos relevantes para a constituição da concreta obrigação de responsabilidade revertida ou no do seu pagamento ou entrega da prestação tributária, sobre a causa da insuficiência do seu património para a satisfação das dívidas fiscais, *maxime*, no tocante à culpa, bem como ainda sobre outros elementos fatuais que interfiram na definição da responsabilidade subsidiária pessoal de cada demandado para pagar.

Abordando a questão no direito espanhol, *María Luisa González-Cuéllar Serrano* sustenta que, sempre que, no procedimento da reversão tributária subsidiária, se deseje celebrar um acordo sobre qualquer elemento controvertido devem os outros interessados serem notificados para que decidam se desejam subscrevê-lo de maneira a que ele seja dado como fixado em relação a quem o subscreveu, apontando à falta desta audiência o vício da ilicitude do acordo<sup>941</sup>.

---

<sup>941</sup> MARÍA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, pp. 202-204.

Neste seu entendimento, abona-se nas posições sufragadas por A. *Betancor Rodríguez*<sup>942</sup> e por L. *Parejo Afonso*<sup>943</sup>.

Relativamente à utilização deste instrumento de composição de conflitos, alerta A. *Betancor Rodríguez* que a proposta de transação deve surgir, apenas, depois de decorridos os trâmites da audiência e da informação pública da reversão, com vista a “salvaguardar a igualdade de todos os interessados”<sup>944</sup>.

Anote-se, todavia, que aquela *Autora* deixa bem claro que o eventual acordo afirmativo, obtido entre os responsáveis, vincula, apenas, quem o subscreveu, mesmo que respeitante a “algum elemento relevante” da relação jurídica subsidiária: “o estabelecido por um deles não vincula o resto”.

Também no direito fiscal alemão a solução é admitida. Neste sentido, *Roman Seer*, debruçando-se sobre o regime constante da *Abgabenordnung*, aborda a problemática do seguinte modo: “Relações que envolvem várias pessoas também existem da fase de cobrança do crédito fiscal quando este concorre com créditos por responsabilidade: Quando as finanças acertam com um ou vários responsáveis subsidiários a limitação de responsabilidade para um montante parcial, isso afeta os interesses jurídicos dos outros responsáveis subsidiários. É certo que o acordo nos termos do § 44.2.6 AO produz apenas efeitos a favor e contra o devedor solidário com o qual é celebrado, mas o acordo podia ao menos influenciar como um dos factores relevantes da discricionariedade em agir ou não ou quanto ao modo de agir a decisão da administração quanto à reclamação dos outros devedores subsidiários. O mesmo aplica-se ao

---

<sup>942</sup> A. BETANCOR RODRÍGUES, *De las disposiciones y actos administrativos*, p. 151.

<sup>943</sup> LUCIANO PAREJO AFONSO, *La eficacia como principio jurídico de la actuación de la Administración Pública*, p. 196. Nas palavras de Parejo “*puede concluir-se, pues, que deben ser necesariamente consultados sobre la procedencia de la celebración del acuerdo administrativo consensual y el contenido posible de éste y, por tanto, pueden ser parte en dicho acuerdo, junto con la Administración pública, todas cuantas personas – públicas o privadas – tengan capacidad de obrar conforme al art. 30 LRjAP y Pac, sean interesadas em el correspondiente procedimiento administrativo y tengan la condición de parte en éste, bien, por ser titulares de derechos que vayan a resultar afectados por ele acuerdo a celebrar, bien por haver comparecido oportunamente en dicho procedimiento en tanto que interesados simples*”.

<sup>944</sup> *Op. e loc. cit.*.

entendimento ou acordo no âmbito do procedimento de cobrança quando a administração, por mútuo consentimento com o devedor, renuncia a medidas de cobrança de sucesso incerto por poder reclamar a um terceiro mais solvente, como devedor subsidiário. A participação procedimental dos devedores subsidiários poderia nestes casos salvaguardar não apenas a defesa dos direitos individuais, mas também a qualidade da decisão discricionária que apenas acerta nos casos em que a administração toma em consideração todas as circunstâncias que importam para a ponderação. Por outro lado, o devedor fiscal, de maneira geral, não é afetado nos seus interesses jurídicos quando o serviço de finanças pactua com o devedor subsidiário, porque a responsabilidade do terceiro não diminui nem anula o dever à cobrança da dívida primária face ao devedor fiscal<sup>945</sup>.

No nosso direito positivo, não vemos como sustentar a legalidade de tal hipotético acordo, pois não existe disposição legal, na qual esse entendimento possa encontrar qualquer ténue arrimo.

Na verdade, as normas estabelecidas no procedimento de revisão da matéria tributável por métodos indiretos (artigos 91.º e 92.º, n.ºs 1 a 3, da Lei Geral Tributária) não são aplicáveis ao caso, por se respeitarem a procedimento diferente e a momento anterior à prática do ato de liquidação. E a hipótese sai também fora do âmbito normativo do artigo 138.º do CIRCI.

Só com base num princípio geral de boa fé dos contraentes em se considerarem vinculados ao concertado no acordo poderia sustentar-se uma solução favorável.

Uma posição afirmativa à possibilidade de acordo resolveria, decerto, muitos litígios que se arrastam pelos tribunais e entorpecem a realização de uma justiça favorecedora da vitalidade e do desenvolvimento da nossa economia. E não vemos que, exista obstáculo, de *lege ferenda*, à instituição de tal instrumento jurídico, nomeadamente através da intromissão de um diálogo conciliatório ou mediado, mesmo em sede judicial, quando se verificarem aquelas condições de incerteza interpretativa, quando ocorram dúvidas fundadas ou consistentes, no plano da formação

---

<sup>945</sup> ROMAN SEER, *Verständigung im Steuerverfahren*, pp. 259-260.

do juízo fático-valorativo, sobre a verificação de factos em que a administração assenta a concreta obrigação de responsabilidade subsidiária<sup>946</sup>.

---

<sup>946</sup> Poderá cogitar-se se a possibilidade oferecida no artigo 23.º, n.º 5, da Lei Geral Tributária de o responsável subsidiário ficar isento de custas e de juros de mora liquidados no processo de execução fiscal quando, citado para cumprir a dívida constante do título executivo, o venha a fazer dentro do prazo de oposição, não tem a natureza de um negócio jurídico, na medida em que estamos perante um efeito jurídico que acontece, apenas, quando ocorre a existência de uma manifestação de vontade do responsável subsidiário, mas que em poderia a vontade da administração ter-se por ficta. Tal figura não assenta, porém, em qualquer estrutura negocial, pois a declaração de vontade do sujeito passivo tem a natureza e função de mero pressuposto legal da concessão do benefício tributário cuja fonte reside apenas na lei, não se verificando qualquer conjunção de vontades da administração e do devedor subsidiário. A situação jurídica decorre, completamente, da lei, cumprindo a apresentação da declaração de vontade a função de mera condição legal para se poder obter o efeito. Estamos, manifestamente, perante a existência de um ato unilateral de autoridade dependente da condição do consentimento do contribuinte, traduzido em se querer socorrer do regime jurídico estabelecido na lei. A ausência de qualquer estrutura contratual, nesta situação jurídica, emerge ainda do facto de a obrigação do devedor originário se manter nos seus termos anteriores e de o próprio devedor subsidiário continuar sujeito a custas e juros de mora, “no caso de lhes virem a ser encontrados bens”, sendo que esta a circunstância não é atribuído o efeito de “qualquer alteração superveniente das circunstâncias”. Também no caso do pagamento da dívida exequenda em prestações, previsto nos artigos 196.º e ss., do CPPT, não se está perante qualquer tipo contratual, mas antes apenas um ato unilateral de autoridade, consubstanciado em mera aplicação da lei, pese embora o mesmo envolva um procedimento específico de ponderação das circunstâncias consideradas legalmente relevantes que se desenvolve perante a apresentação do pedido do requerente. E o mesmo se poderá dizer quanto à possibilidade de pagamentos em prestações das dívidas de impostos sobre os rendimentos das pessoas singulares e das pessoas coletivas cujo pedido seja apresentado até à data limite do pagamento da respetiva nota de cobrança, previsto nos artigos 29.º e ss. do Regulamento da Cobrança e dos Reembolsos, constante do decreto-lei n.º 492/88, de 30 de Dezembro, na versão da lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

Há, no entanto, no processo executivo, uma situação em que poderá sustentar-se a existência de um contrato entre a administração, o executado, e até de um terceiro, sobre a forma de pagamento ou de extinção da dívida executada. Tenha-se em vista, a dação de pagamento a que aludem os artigos 201.º e ss., do CPPT. Conquanto dependente de autorização da administração e sujeita a um rigoroso procedimento de constatação da existência do concreto interesse público em a concretizar, não pode negar-se, *pese embora a inexistência de um estatuto de igualdade formal das partes*, que o efeito jurídico da dação de pagamento, com a associada transferência dos direitos sobre os bens da parte do devedor para o credor tributário, acaba por resultar do consenso da vontade das partes e não como mero efeito *ex lege*.

### 3. A natureza jurídica dos acordos prévios em matéria de preços de transferência

Analisados o regime tributário substantivo dos preços de transferência, o regime material dos acordos prévios sobre os preços de transferência e o procedimento da sua celebração entre as partes, importa, agora, considerar a natureza deste instrumento jurídico-tributário.

Perante os dados do estudo acima recortado, resulta evidente que os *APA's*, cuja prática está admitida no nosso direito tributário, não consubstanciam qualquer ato unilateral da autoridade tributária, ou seja, não são atos administrativos da administração tributária, qualquer que seja o seu tipo.

Embora o legislador tenha cometido ao contribuinte o dever de proceder à auto-liquidação do imposto, esta é uma dimensão temático-jurídica (dever jurídico) que é totalmente externa ou independente da circunstância de haver ou não sido celebrado qualquer *APA*, apenas obrigando a que, caso o haja sido, deva a declaração tê-lo na devida conta.

E, apesar de poder ser visto como um “parente” da informação vinculativa, distingue-se desta e também do ato administrativo dependente de colaboração dos contribuintes, porque, em qualquer dos casos, tratam-se de atos unilaterais da autoridade administrativa e, nos *APA's*, existe um vínculo jurídico entre as duas partes, tendo por objeto o conteúdo do acordo. Embora, na informação vinculativa, a administração esteja obrigada a aplicar o critério anteriormente por ela decidido, não existe qualquer obrigação do contribuinte de vinculação ao critério tributário por ela fixado, como já se disse.

É do consenso de vontades firmado entre o sujeito passivo e a administração, aquele agindo no exercício da sua autonomia jurídica e liberdade contratual privada e esta fazendo uso da sua autonomia pública contratual, que resulta a eleição do concreto método a adotar, da caracterização das concretas operações comerciais ou financeiras a relevar, dos factores, índices, valores e condições das mesmas, bem como a fixação das concretas obrigações acessórias (informações e documentação) intencionadas ao controlo do cumprimento do acordo.



A determinação do concreto método e dos outros elementos específicos do conteúdo do acordo a cumprir pelo sujeito passivo é um efeito jurídico cuja concreta configuração nasce do consenso de ambas as partes, formado no exercício das suas diferentes autonomias jurídicas e das suas vontades opostas, reconhecido pelo Direito, corporizando a auto-composição unitária dos interesses tributários que conseguiram mediante, essencialmente, o seu acordo sobre a concretização normativo-interpretativa e integração casuística alcançada sobre os conceitos jurídicos indeterminados que integram aquele regime, suscetíveis de aplicação no caso.

A autonomia contratual, aliás, só tem a potencialidade de gerar obrigações jurídicas para qualquer das partes porque o Direito o reconhece. Os efeitos jurídicos são, assim, uma resultante mediata da lei, tal como acontece com as obrigações assumidas nos contratos de direito privado.

Também aqui, como resulta expressamente do Código Civil, as partes só “têm a faculdade de fixar livremente o conteúdo dos contratos, celebrar contratos diferentes dos previstos neste código ou incluir nestes as cláusulas que lhes aprover”, ou de “fixar livremente [...] o conteúdo positivo ou negativo da prestação”, dentro dos limites da lei”<sup>947</sup>. E não se argumente que as partes não gozam de uma liberdade ilimitada na conformação do método a adotar ou na previsão das obrigações acessórias de controlo, porquanto os métodos, ou estão pré-definidos, ou, no caso de serem conformados pelo sujeito passivo, têm de corresponder ao instrumento tido como mais adequado para assegurar a comparibilidade substancial entre as operações ou série de operações efetuadas pelo sujeito passivo e as normalmente acordadas, aceites ou praticadas entre entidades independentes, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais. Ou que as obrigações acessórias acordadas não são mais do que uma concretização de arquétipos que estão abstratamente previstos na lei.

O efeito jurídico da determinação normativo-interpretativa ou da fixação, em concreto, do método, e de outros elementos relevantes ao funcionamento do método ou das obrigações acessórias advêm *diretamente* da vontade institucional das partes contratantes, conquanto

---

<sup>947</sup> Cf. artigos 398.º, n.º 1, e 405.º, n.º 1, do Código Civil.

formada “dentro dos limites da lei”, sendo esta constituída, em grande medida, com a utilização de conceitos jurídicos indeterminados.

A circunstância das partes terem de formar a sua vontade “dentro dos limites da lei” ou de, na conformação, em concreto, dos efeitos jurídicos, de terem de a respeitar, é uma exigência que se impõe a toda a atividade conformativa levada a cabo perante o direito, seja este civil ou administrativo, por força do disposto nos artigos 280.º, n.º 1, e 405.º, n.º 1, do Código Civil e do princípio da legalidade administrativa.

A determinação em concreto da metodologia a adotar e de outros elementos relevantes do acordo, derivados do consenso a que as partes chegaram sobre a determinação normativo-interpretativa e casuística dos conceitos jurídicos indeterminados, relevantes na situação concreta, e das obrigações acessórias de controlo do cumprimento do acordo constitui, deste modo, o resultado de uma ponderação consensual recíproca das partes, construído mediante negociação, sobre os concretos modos de dar cumprimento às regras de tributação sobre os preços de transferência, negociação esta onde as partes sopesam as circunstâncias concretas em que o sujeito passivo desenvolve a sua atividade tributada, desde caracterização das empresas com quem tem relações vinculadas, o tipo, natureza, termos e condições dessas operações, as características dos bens, produtos e serviços prestados e as condições que lhes estão associados, os bens, produtos e serviços comparáveis existentes no mercado e cujas operações são acordadas, aceites ou praticadas entre entidades independentes, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, as políticas de pessoa da empresa, de mercado de concorrência, etc., etc.

Ao propor um *APA*, o sujeito passivo não deixa de trazer para o terreno da negociação todos aqueles aspetos concretos da sua realidade económica, financeira, salarial, social, gestão patrimonial, expectativas de curto, médio e longo prazo de evolução da sua atividade concorrencial, política comercial ou de fixação de preços e suas condições ou termos, etc., cuja consideração possa ser considerada relevante para justificar a diferenciação, no futuro, das suas operações relativamente a outras tidas como comparáveis e fundamentar os preços e margens de lucro que

entende por melhores para os seus interesses, a considerar no âmbito dos conceitos jurídicos indeterminados, e, decorrentemente, na solução fiscal a adotar. Nomeadamente, para propor intervalos de segurança das margens ou preços das operações, margens críticas cuja superveniente ocorrência lhe possa ser favorável ou desfavorável, etc.

Por seu lado, a administração não deixa de sopesar o interesse público de a tributação do rendimento dever corresponder o mais fielmente possível aos rendimentos efetivamente percebidos, direta ou indiretamente, pelo sujeito passivo, não obstante estarem repartidos formalmente por outras entidades jurídicas e tributárias, mas tendo, simultaneamente, de levar em conta que a sua concreta determinação por via autoritária é muito complexa, eivada de grande incerteza e sem garantia de boa cobrança, e de, em vista disso, reclamar a possibilidade de exercer um controlo efetivo e eficaz dos rendimentos e dos meios funcionalizados a detetá-los e a comprová-los.

Será em função da ponderação de todos estes interesses e do entendimento que sobre eles as partes alcançarem, e sopesando as vantagens e inconvenientes que advêm para cada uma delas da celebração do acordo, que as mesmas acordarão na metodologia dos preços de transferência a seguir e no recorte das obrigações acessórias de controlo do cumprimento.

Nesta medida, o objeto do acordo - conformado é certo “dentro dos limites da lei” -, não deixa de se traduzir num conteúdo consensual entre as partes que pretende acautelar, simultaneamente, de um lado, os interesses privados do sujeito passivo de pagar apenas o que é tributariamente devido segundo uma correta e igualitária aplicação da lei e o cumprimento seguro e eficaz dos seus deveres públicos de tributação, e do outro, a satisfação do interesse público em, nessa tributação, ser respeitado o princípio da legalidade tributária e obtida uma boa cobrança do crédito.

Estas cogitações apontam para que os *APA* tenham, deste modo, a natureza de contratos administrativos que consubstanciam um consenso de vontades opostas sobre a metodologia

concreta a utilizar nos preços de transferência e sobre as concretas obrigações acessórias de controlo do cumprimento<sup>948</sup>.

Contratos administrativos, porque, no fundo, o objeto do acordo respeita à atividade de apreensão e comprovação dos factos tributários tendentemente à aplicação da norma tributária material e esta, seguramente, é uma tarefa de natureza materialmente administrativa ou regulada por normas procedimentais tributário-administrativas e o objeto do acordo cinge-se, em termos substanciais, à eleição do método de surpreendimento e de valoração dos preços de transferência, tido por mais adequado em função das circunstâncias concretas da atividade económico-financeira do sujeito passivo, dentre os permitidos pela lei material, e à atividade de controlo e comprovação, pois que tanto é a função das informações e documentos a que o sujeito passivo poderá ficar obrigado por via do acordo.

É, aliás, esta natureza de contrato administrativo que explica que o sujeito passivo fique “obrigado a comunicar à DGCI todas as alterações significativas verificadas nas circunstâncias económicas de contexto ou de outras e nas hipóteses críticas em que assenta o acordo, que sejam suscetíveis de afetar a continuidade da aplicação do método de determinação dos preços de transferência por não conduzir a resultados conformes com o princípio de plena concorrência”<sup>949</sup>, ou que, durante o prazo do acordo, possa levar a cabo ações de inspeção tendentes a verificar “o cumprimento das obrigações a [...] cargo [do sujeito passivo], no quadro do acordo, incluindo a evolução dos factos e pressupostos qualificados como hipóteses críticas, com o objetivo de avaliar se o método ou métodos aceites no acordo se mantêm válidos ou existem motivos que justifiquem que seja desencadeado o procedimento de revisão ou eventualmente a revogação do acordo”, ou

---

<sup>948</sup> No sentido da sua natureza convencional, cf. entre outros, MARÍA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Los Procedimientos Tributários: Su Terminación Transaccional*, pp.288 e ss., J. RAMALLO MASSANET, *La eficacia de la voluntad de las partes em las obligaciones tributarias*, p. 92; C. BOTELLA GARCÍA-LASTRA, *La finalización convencional de los procedimientos tributários y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*, pp. 205-206; F. SERRANO ANTÓN, *La terminación convencional de procedimientos tributários y otras técnicas transaccionales*, p. 94; Em sentido contrário, cf. P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordinamiento español a la luz del derecho alemán*, pp. 429-430.

<sup>949</sup> Cf. artigo 14.º, n.º 3, da Portaria n.º 620-A/2008.

que promova “auditorias específicas sem que as mesmas, quando efetuadas ao abrigo de procedimento externo de inspeção, concorram para efeitos da limitação prevista no n.º 3 do artigo 63.º, da Lei Geral Tributária, destinadas a: a) verificar o cumprimento dos termos e condições do acordo; b) confirmar os dados e informações constantes dos relatórios anuais; c) validar a manutenção das circunstâncias económicas e as hipóteses críticas em que assenta a metodologia acordada; d) avaliar os cálculos e a consistência da aplicação do método ou métodos estabelecidos no acordo”, pois que estes instrumentos contêm com as funções essenciais da atividade de controlo da administração pública e das quais esta nunca se poderá exonerar sob pena de perda de identidade material com a função administrativa e de inconstitucionalidade. Estamos, em boa verdade, perante poderes que correspondem a poderes exorbitantes da autonomia jurídica dos sujeitos de direito privado do acordo<sup>950</sup>.

Mas, independentemente desta sua natureza as impor como limite negocial, e, portanto, não terem de constar, expressamente, do conteúdo do acordo, haverá de referir-se que a existência de cláusulas desta natureza poderia ser admitida por consenso das partes. Dada a relevância que o legislador tributário lhes conferiu na economia do controlo dos APA's e a sua estrita imbricação com os princípios da legalidade tributária e da legalidade administrativa, decidiu-se por agregá-las ao princípio da unilateralidade da autoridade tributária.

Contratos, porque o efeito jurídico da eleição da concreta metodologia de determinação dos preços de transferência, na situação especificada e para o futuro (dentro dos prazos de duração do acordo), bem como as específicas obrigações acessórias de controlo do cumprimento do acordo – que correspondem ao seu objeto negocial –, conquanto moldadas “dentro da lei”, correspondem a obrigações que vinculam as *partes* por virtude do consenso de vontades manifestado em declarações bilaterais recíprocas.

---

<sup>950</sup> Acerca do conceito, funcionalidade e admissibilidade de cláusulas exorbitantes em contratos administrativos, cf. JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e Autonomia contratual nos Contratos Administrativos*, 1987, pp. 374 e ss., 401-404, 574, 637, 662, 712 e 737.

Não obstante a “mecânica” das negociações se desenvolver, em grande parte, em torno do preenchimento integrativo de conceitos jurídicos indeterminados e tal induzir que as partes procurem soluções” em regime de meio termo”, os APA’s não são, todavia, contratos transacionais em que “as partes previnem [...] um litígio mediante recíprocas concessões”<sup>951</sup>.

É certo que as razões pelas quais as partes se vinculam nos termos constantes do conteúdo do concreto APA têm que ver, essencialmente, com a segurança jurídica da aplicação da lei tributária material relativa aos preços de transferência aos factos tributários materiais concretos, a ocorrer no futuro, decorrente do conhecimento e certeza do direito positivo a aplicar, a previsibilidade dos efeitos que derivam da aplicação das normas e dos próprios atos e condutas de terceiros e da própria confiança dos cidadãos nas instituições públicas e na ordem jurídica em geral, com a economia recíproca de custos e com a garantia de cumprimento das respetivas obrigações<sup>952</sup>.

Tratando-se de legislação em cuja conformação normativa se utilizam inevitavelmente conceitos jurídicos indeterminados, de grande e diferente amplitude semântico-jurídica, como resulta do atrás exposto, de situações onde, para além de zonas de certeza positiva e de certeza negativa, se verificam grandes e variáveis zonas de “penumbra”, de modo a poderem ser abarcadas a multiplicidade de situações de facto em que se justifica, materialmente, a tributação dos rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos, está-lhes associada, conseqüentemente, uma inarredável incerteza da determinação jurídica dos métodos mais adequados, das características dos produtos, dos termos e condições em que se desenvolvem as suas operações comerciais e financeiras, dos factores índices e elementos que podem influenciar os preços, etc., etc.

Por outro lado, esses termos e condições em que as partes contratam as suas operações económicas e financeiras são de uma tal variedade e complexidade jurídico-práticas e, muitas vezes, de uma tão elevada dificuldade de surpreendimento que a sua deteção, qualificação e

---

<sup>951</sup> Cfr. artigo 1248.º do Código Civil.

<sup>952</sup> Cf. María Luisa González-Cuéllar Serrano, *Los Procedimientos Tributários: Su Terminación Transaccional.*, p. 104.

quantificação é mais do que propícia a levantar dificuldades e divergências entre a administração, a quem compete o controlo da aplicação da lei, e o contribuinte que a ela está sujeito.

Nesta perspetiva, é mais do que expectável que, entre o sujeito passivo e a administração tributária, possam surgir divergências, em algumas situações, quanto a saber se, tendo em conta os pressupostos legais definidos no n.º 4 do artigo 63.º do Código do IRC, deve considerar-se como existindo entre esse sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, relações especiais e se, nas operações comerciais ou financeiras que efetuam entre si, seguem a regra da comparibilidade substancial, contratando, aceitando e praticando termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações similares.

Tais divergências constituem o fruto da incerteza determinativo-normativa e aplicativo-casuística que está, inarredavelmente, associada aos conceitos jurídicos indeterminados que são utilizados pelo legislador na construção dos diversos aspetos do regime legal dos preços de transferência.

Existe, assim, perante um amplo espectro de soluções possíveis, em sede interpretativa e casuística, resultantes da utilização de conceitos jurídicos indeterminados, que, embora todas abarcadas pela norma jurídica, não se podem considerar como estando nela precisamente predeterminadas. E essa ausência de predeterminação legal pode atingir não só o conteúdo de conceitos jurídicos indeterminados singulares, como, inclusivamente, os próprios métodos de determinação dos preços de preços de transferência que cumpram a exigência da comparibilidade substancial relativamente aos praticados entre pessoas independentes, mercê da conjugação indeterminativa dos vários conceitos jurídicos indeterminados utilizados no método, ao ponto de o método mais adequado para aferir da bondade da comparibilidade entre as operações comerciais e financeiras entre o sujeito passivo e outra entidade, sujeita ou não a IRC, poder ser um método adrede construído pela administração tributária e pelo contribuinte, por imposição dos critérios normativos estabelecidos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 63.º, do Código do IRC.

Poder-se-á cogitar sobre se não deverá atribuir-se natureza normativa, o que, todavia, ofenderia o princípio constitucional da tipificação dos atos normativos (artigo 112.º, n.ºs 6 e 7 da Constituição), ao acordo que abranja a definição, em concreto, de um *concreto método* a adotar na comparabilidade substancial das operações, ou série de operações entre empresas associadas, que seja inferido, consensualmente, pelas partes, a partir da determinação interpretativa e preenchimento casuístico de conceitos jurídicos indeterminados, sob o argumento de se estar, aparentemente, perante um critério de decisão, conformado de modo geral e abstrato, embora de aplicação a casos individuais ou singulares.

Não se crê que a dúvida tenha qualquer consistência doutrinal ou científica. Na verdade, mesmo que os contribuintes e a administração adotem um método que divirja dos nominados sob a consideração de o mesmo ser o método mais adequado para cumprir a regra da comparabilidade substancial das operações ou série de operações e esse método se contenha dentro dos respetivos parâmetros legais, neles incluída a normatividade contida nos conceitos jurídicos indeterminados, sempre se estará, apenas, no domínio da auto-regulação contratual e da composição unitária bilateral dos interesses das duas partes.

Como em qualquer ato de avaliação, intervêm, na situação, elementos normativos e factuais, mas não se ultrapassa, no caso, o domínio da auto-composição contratual prévia da situação tributária concreta esperada.

A diferença, neste domínio, relativamente aos acordos sobre a determinação indireta da matéria tributável centra-se em que, enquanto, aqui, o acordo versa sobre factos tributários já acontecidos no mundo histórico e as questões fáctico-jurídicas que lhes possam estar associadas, especialmente em sede de incerteza probatória relativa à identificação, determinação e quantificação dos bens e rendimentos sujeitos a imposto, nos *APA's*, o acordo é prévio relativamente à verificação dos factos, tributariamente relevantes, e às questões fáctico-jurídicas que os mesmos podem demandar.

Os acordos prévios sobre os preços de transferência assentam na convicção conjunta, essencialmente de base objetiva, firmada, pelo menos em parte, em critérios, factos, condições e



caraterísticas das operações já concretizados segundo a realidade anterior e atual já conhecidas, de que a realidade económico-financeira futura se desenvolverá dentro dos parâmetros fáctico-jurídicos assumidos pelas partes nas suas projeções. Ou seja, de que o futuro acontecerá dentro do princípio "*rebus sic stantibus*".

Na linha do que vem de ser dito, poderá concluir-se que os acordos prévios sobre preços de transferência têm a natureza de contratos administrativos obrigacionais, sendo celebrados, por parte da administração, ao abrigo da autonomia pública contratual, nos termos consentidos pelos artigos 200.º, n.º 3, do Código do Procedimento Administrativo e 138.º do Código do IRC.

Na medida em que os efeitos jurídicos que são objeto do acordo não estão pré-determinados na ordem jurídica (regime de direito positivo dos preços de transferência), em termos que facultem a sua aplicação imediata à situação concreta e demandam do aplicador uma atividade jurídico-determinativa e integrativa, a sua admissibilidade não se choca com o princípio da legalidade, podendo ser objeto de contrato.

Ao aceitar o APA, a administração, sem abdicar, todavia, do seu poder de controlo que constitui um limite irrenunciável da sua competência, assume a obrigação de respeitar, pelo período de duração do acordo, a metodologia efetivamente elegida como sendo a mais adequada para determinar os preços de transferência, nela se incluindo o eventual mecanismo de adaptação às condições operacionais e económicas que influenciam as operações, bem como os pressupostos de facto futuros que correspondam aos que estão caraterizados no acordo (atividades desenvolvidas pelas entidades relacionadas que intervêm no acordo, descrição das operações abrangidas, do ponto de vista técnico, económico, financeiro e jurídico, comparáveis externos e internos a utilizar, etc.), não podendo assim mudar de posição e lançar mão do seu poder de autoridade decisória unilateral, caso venha a concluir depois que o melhor método ou os comparáveis a utilizar deveriam ter sido outros.

Em contrapartida desta cedência, a administração ganha segurança e certeza quanto à arrecadação das receitas futuras, terá ganhos de tempo na fiscalização da atividade do sujeito passivo, poderá orientar o labor inspetivo dos seus agentes para o controlo de outros sujeitos

passivos e dará de si uma imagem de proximidade “afetiva” com os contribuintes, aliviando, com o tónus da boa-fé, o ambiente das relações recíprocas. Ora, todas estas vantagens consubstanciam materialmente dimensões do interesse público cuja prossecução incumbe à administração.

Por seu lado, o contribuinte co-celebrante de um *APA* ganhará a certeza e segurança jurídicas de que o método acordado de determinação dos preços de transferência não será posto em causa pela administração, durante o período do acordo, e de quais as informações específicas, dados e documentos de controlo que tem de conservar; não terá que contar com eventuais divergências da administração relativas essas matérias; terá ganhos de contexto advindos do facto de não ter de contar com solicitações comprovatórias administrativas para além das firmadas ou constantes da lei geral, com a conseqüente apresentação de reclamações ou de impugnações judiciais<sup>953</sup>.

Nesta senda, o contribuinte fica protegido de eventuais liquidações adicionais futuras e da correlativa exigência de imposto adicional relativamente ao auto-liquidado, acrescido de juros

---

<sup>953</sup> Não quer isto dizer que não existam algumas desvantagens na utilização dos *APA*'s, como decorre já da análise feita. Mas a maior parte delas poderá ser obviada. A mais obstativa da utilização deste instrumento advirá do facto de o sujeito passivo, caso não tenha cumprido as regras dos preços de transferência, poder recear que a administração utilize a informação e documentação fornecidas, mormente de política de preços e de caracterização das operações vinculadas, em vista da celebração do *APA*, para controlar os rendimentos de períodos anteriores. Apenas quando o prazo de validade do *APA* coincida com o início da atividade das empresas vinculadas estará esse receio objetivamente afastado. O outro travão prender-se-á com o receio de as informações, caracterização das operações, dos produtos e serviços, política comercial seguida e intencionada, *know how*, segredos industriais e profissionais, poderem chegar ao conhecimento de terceiros concorrentes. Este temor encontra-se, em grande parte, remediado na lei, através, quer da constituição do dever de sigilo fiscal sobre tais elementos, quer da atribuição do efeito da confidencialidade aos termos do próprio acordo (artigo 138.º, n.º 5, do Código do IRC e 6.º, n.º 2 da Portaria n.º 620-A/2008). Por outro lado, existe, sempre, uma incerteza quanto à viabilidade negocial do acordo, podendo deitar a perder todo o esforço feito nesse sentido. Consciente desta dificuldade, o legislador procurou diminuir o seu risco de ocorrência, introduzindo a denominada fase preliminar (artigo 4.º da Portaria n.º 620-A/2008). Podem travar, ainda, o desejo da utilização do *APP* os custos que as empresas têm de suportar com a assistência de técnicos e obtenção de informação. Ao que cremos, tais custos, sendo, por um lado, diluídos nos exercícios em que o *APA* está em vigor e, por outro, compensados com os ganhos de contexto resultantes de a atividade administrativa de comprovação ficar diminuída apenas tenuamente afetarão o recurso à utilização deste instrumento tributário.

compensatórios e de sanções contraordenacionais imputáveis a atos ou omissões relacionadas com a aplicação das regras legais dos preços de transferência.

Para além disso, o contribuinte poderá orientar a sua política comercial de fixação de preços com muito mais segurança e confiança, porquanto, sendo estabelecido um intervalo de valores conseqüente da adoção de determinado método e dos pressupostos de facto sopesados no acordo relativos às características da atividade desenvolvida e às operações abrangidas, ele poderá praticar os preços que se situem dentro desse intervalo de valores sem correr o risco de vir a ser tributado por esses outros valores.

Pondo-se de acordo ao celebrar o APP, tanto a administração como o contribuinte estão a prevenir a possibilidade de qualquer dissenso posterior – e as conseqüências resultantes de uma sempre possível atuação autoritária unilateral da administração – quer sobre a determinação em concreto das regras legais relativas aos preços de transferência, quer sobre todos pressupostos de facto concretos, ocorridos nos períodos de tributação, integrantes dos elementos sobre os quais acordaram.

Mas, com o que vem de dizer-se não poderá sustentar-se que o APP consubstancie um contrato administrativo de transação.

Na verdade, falta a tal contrato administrativo um elemento essencial do contrato de transação, tal como o mesmo é definido pelo direito civil, como seja exigência de o direito objeto do contrato estar na disponibilidade das partes e de o fim visado no mesmo ser conseguido precisamente através do exercício da disponibilidade desse direito.

Tal não sucede nos *APA's*, pois que os contraentes se limitam a especificar as obrigações, que são sempre de fonte legal, a cujo cumprimento ficam os contraentes vinculados, visando a determinação da obrigação pública de imposto futura, em cuja relação jurídica a ser cumprido tanto pelo contribuinte como pela administração, mas cuja prossecução efetiva, designadamente no plano do controlo, está cometida à administração tributária.

Trata-se de um domínio onde o contrato administrativo “é um instrumento para a melhor e mais rápida satisfação do interesse público, mas não é via para a atenuar o cumprimento da

legalidade<sup>954</sup>, nem pode, em geral, significar que a Administração se possa furtar às vinculações jurídico-públicas que lhe estão inelutavelmente adstritas quando exerce o poder administrativo, nem, pelas razões apontadas, implicar que aquela possa exigir do particular aquilo que não lhe seria permitido obter por via unilateral<sup>955</sup>.

A natureza de contrato dos APA's continua a estar presente mesmo que estes sejam bilaterais ou multilaterais, sendo que, neste caso, eles permitem a resolução definitiva da questão da dupla tributação internacional do rendimento<sup>956</sup> e são, por isso, mais profícuos.

O que sucede é que aqui, para além dos sujeitos passivos, intervêm como partes contratantes as administrações fiscais de outros países, onde sejam residentes ou estejam estabelecidas as entidades relacionadas que intervenham nas operações sujeitas às regras dos preços de transferência, sendo o APA a resultante do consenso formado entre o sujeito passivo e cada uma das administrações fiscais representativas dos regimes soberanos de tributação.

O APA bilateral ou multilateral resolve definitivamente a questão da distribuição do rendimento gerado no seio das empresas vinculadas residentes ou estabelecidas nos países intervenientes, constituindo, deste modo, o meio mais cómodo, seguro e eficaz de resolução das

---

<sup>954</sup> Cf. MARK BOBELA-MOTA KIRBY, *Contratos sobre o exercício de poderes públicos*, p. 337, MIGUEL SANCHEZ MORON, *La apertura del procedimiento administrativo a la negociación con los ciudadanos en la Ley 30/1992 de Regimen Jurídico de las Administraciones Publicas y del Procedimiento Administrativo Comum*, , p. 15.

<sup>955</sup> Cfr. Mark Bobela-Mota Kirby, *Contratos sobre o exercício de poderes públicos*, p.337 e segs.; no mesmo sentido, LUCIANO PAREJO ALFONSO, *Derecho Administrativo*, pp. 944. Diz este que "O *quid novum* desta forma alternativa de atividade administrativa radica justamente no facto de a vontade dos cidadãos contribuir diretamente, como tal, para estabelecer os termos e as condições das relações jurídicas concretas".

<sup>956</sup> As questões de dupla tributação internacional, independentemente de poderem advir de uma diferente determinação dos pressupostos de facto concretos relativos aos preços de transferência praticados entre empresas associadas com residência ou estabelecimento estável no país, por parte das administrações fiscais, poderão ainda resultar da circunstância de os métodos adotados poderem ser diferentes. Na verdade, quando não conste das Convenções de Dupla Tributação quais os métodos a utilizar na avaliação dos preços de transferência para os tipos de operações vinculadas entre empresas associadas, esses métodos serão regulados pelo direito interno dos países, podendo não ser, nesse caso, coincidentes. Cfr., neste sentido CARLOS AUGUSTO RODRIGUES, *A Tributação das Empresas Associadas, Das Soluções do MCOCDE às Novas Propostas da EU*, 2010, p. 193.

questões de dupla tributação internacional, na medida em que permite a definição definitiva, coetânea, da situação tributária do sujeito passivo em todos os países onde as empresas associadas tenham sede ou estabelecimento estável.

Como é evidente, a possibilidade de celebração desses acordos, embora não dependendo necessariamente da existência prévia de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação internacional dos rendimentos entre os países envolvidos pois a solução, em abstrato, poderá igualmente ser potenciada pelo recurso à via diplomática, será muito mais plausível quanto existam Convenções de dupla tributação em cujo quadro de procedimentos amigáveis poderá haver lugar a consultas recíprocas.

No nosso regime jurídico, a admissibilidade da proposta de celebração de um *APA* está, até, dependente da existência de convenção destinada a evitar a dupla tributação<sup>957</sup>. Deste modo, os *APA's* constituem, também, no plano internacional a melhor forma de resolver preventivamente os conflitos que possam surgir na aplicação das normas relativas à determinação dos preços de transferência. Daí que a OCDE e a EU se tenham empenhado fortemente na sua adoção por via da celebração de convenções de não dupla tributação<sup>958</sup>. Nos Estados Unidos, o recurso ao

---

<sup>957</sup> Cfr. art.º 5.º, n.º 3 da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>958</sup> A importância dada este tema pela OCDE foi tanta que, além de serem tratados no Capítulo IV, destinado à medidas administrativas sobre a temática dos preços de transferência - seção «F. Os acordos prévios em matéria de preços de transferência (APP)», estes ainda são especificamente analisados pela incorporação de um «Anexo – Princípios diretores respeitantes à celebração de acordos prévios em matéria de preços no quadro do procedimento amigável (“APP PA”)». Cfr. “OCDE – Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais”, 2002, pp. 162 a 176 pp, 265 a 301. A este propósito, é de notar que a OCDE refere, nos seus comentários relativos às medidas administrativas aplicáveis aos preços de transferência, que os acordos prévios sobre os preços de transferência se incluem no âmbito do n.º 3 do artigo 25.º da MCOCDE, quando, nele, se indica que «as autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através do acordo amigável, as dificuldades ou as dúvidas a que possa dar lugar (...) a aplicação da Convenção». Por sua vez, a Comissão da EU, na perspetiva de impulsionar o investimento no espaço do mercado único europeu e o desenvolvimento das atividades transfronteiriças entre os seus Estados-membros e tal ser fortemente potenciado com um procedimento uniforme da matéria nos mesmos Estados, e seguindo, aqui, uma vez mais, os caminhos apontados pela OCDE no art.º 25.º da Convenção Modelo, perante a impossibilidade fática, dada a falta de consenso entre os Estados-membros, de adoção de uma Diretiva sobre a matéria, procedeu à emissão, na sequência das sugestões apresentadas pelo Forum Conjunto em Matéria de

instrumento jurídico contratual dos *APA's* por parte das empresas multinacionais tem sido fortemente incrementado desde que o IRS emitiu, em 1991, o *Revenue Procedure 91-92*<sup>959</sup>, sendo de constatar que o nosso procedimento de celebração de um *APA* segue passos idênticos aos previstos na legislação estadunidense.

---

Preços de Transferência, criado sob o seu âmbito, das “Diretrizes relativas aos Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência (APP) na União Europeia”, fazendo constar do mesmo documento um conjunto de seis apêndices com as seguintes indicações tidas com necessárias ou úteis à celebração e concretização dos APP:

- (i) Apêndice A – Tipo de informações que poderão ser necessárias para o pedido formal de APP bilateral ou multilateral”;
- (ii) “Apêndice B - Análise funcional”;
- (iii) “Apêndice C - Calendário indicativo de conclusão de um APP”;
- (iv) “Apêndice D - Teor das tomadas de posição das autoridades competentes”;
- (v) “Apêndice E - Elementos que poderão ser necessários nos APP”;
- (vi) “Apêndice F – Premissas críticas” (cfr. COM (2007) 71 final, Bruxelas, 26.2.2007, pp. 18 a 25).

Mas o esforço da EU tendente a uma maior harmonização das regras dos preços de transferência e dos APP, nos Estados-membros, que diminua as dificuldades advenientes da discrepância da documentação exigida nos diferentes Estados, levou, ainda, a que, por “Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-membros, reunidos no Conselho, de 27 de Junho de 2006, relativo a um Código de Conduta relativo à documentação dos preços de transferência para as empresas associadas na União Europeia (DPT UE)”, aprovassem a criação de um Código de Conduta que foi publicado em “Anexo”, sob a epígrafe “Do Código de Conduta Relativo à Documentação dos Preços de Transferência para as Empresas Associadas na União Europeia (DPT UE)”, cuja proposta, com base nos trabalhos do referido Forum Conjunto em Matéria dos Preços de Transferência, havia sido apresentada pela Comissão em 7 de Novembro de 2005, ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu.

<sup>959</sup> Para uma informação comparativa entre a utilização dos *APA's* no espaço europeu e nos Estados Unidos da América até 2007, cf. CARLOS AUGUSTO RODRIGUES, *A Tributação das Empresas Associadas, Das Soluções do MCOODE às Novas Propostas da EU* pp. 381 e segs.

### 1. Capacidade contratual

A intervenção, nos dois tipos de acordo, demanda que as partes tenham personalidade e capacidade tributárias. Ora, os sujeitos passivos do IRS, IRC e IVA, enquanto titulares passivos da relação de imposto, definida nos respetivos códigos, gozam de personalidade tributária nos termos do artigo 15.º da Lei Geral Tributária.

E, por outro lado, gozando de personalidade tributária, os sujeitos passivos têm, igualmente, por regra, capacidade tributária, por mor do art.º 16.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, a menos que sejam menores ou incapazes.

Tratando-se de incapazes ou de entidades sem personalidade jurídico-tributária, os seus direitos e deveres são exercidos, respetivamente, pelos seus representantes, designados de acordo com a lei civil, e pelas pessoas que administrem os respetivos interesses<sup>960</sup>.

Todavia, se estes houverem cumprido, diretamente, deveres tributários, este ato de cumprimento não fica, *ope legis*, sancionado, irremediavelmente, com o estigma de invalidade, carecendo esta de ser alegada em reclamação, recurso ou impugnação, pelo seu representante<sup>961</sup>.

---

<sup>960</sup> Cfr. artigo 16.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

<sup>961</sup> Cfr. artigo 16.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária.

Em caso de incapacidade dos menores, a anulabilidade poderá ser sanada mediante confirmação, expressa ou tácita (artigo 288.º, n.º 3, do Código Civil), pelos seus representantes, ou por eles próprios quando atingirem a maioridade, ou forem emancipados (art.º 125.º e 287.º do Código Civil), sendo o prazo de arguição o estabelecido nos artigos 125.º e 287.º do Código Civil. Embora o art.º 138.º do CIRC e a Portaria n.º 620-A/2008 não o digam, expressamente, não pode deixar de considerar-se admissível a figura da representação voluntária das partes (artigo 262.º do Código Civil), na celebração do acordo dos acordos sobre os preços de transferência. Esta é, aliás, uma solução que resulta do disposto nos artigos 16.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária e 3.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário<sup>962</sup>.

## 2. Invalidades

A conclusão de que os acordos de fixação da matéria tributável por métodos indiretos e os acordos prévios sobre preços de transferência têm natureza de contratos administrativos sobre o exercício de poderes públicos, permite sustentar que os mesmos estão sujeitos ao regime de invalidade constante dos artigos 283.º a 285.º do Código de Contratos Públicos e 161.º do Código de Procedimento Administrativo, salvo no que tange ao conteúdo dos contratos, aqui por força do disposto nos artigos 138.º, n.º 8, do Código do IRC e 86.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, respetivamente aos acordos prévios sobre os preços de transferência e aos acordos de fixação indireta da matéria tributável. Na verdade, estabelece aquele preceito do Código do IRC que “os sujeitos passivos não podem reclamar ou interpor recurso do conteúdo do acordo”. Por seu turno, diz-se nesta última disposição da LGT que “na impugnação do ato tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indireta pode ser invocada

---

<sup>962</sup> No mesmo sentido caminha a possibilidade da representação voluntária que está prevista, para a fase da apreciação administrativa, no art.º 7.º da Portaria n.º 620-A/2008.



qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável regulado no presente capítulo”.

Poder-se-á, aqui, dizer que a eventual ilegalidade *do conteúdo* do acordo corresponderá a uma anulabilidade, subentendida na qualificação do próprio legislador, cuja alegação, todavia, se encontra vedada às partes. Porém, também se poderá argumentar que a mesma representa uma aplicação do princípio de proibição do *venire contra factum proprium*.

Tendo as partes chegado a acordo quanto ao objeto ou conteúdo do contrato, a não vinculação às obrigações de que dele resultam, para ambas as partes, ofenderia o princípio da boa fé com que as partes devem agir nos preliminares do contrato e na execução do contrato, nos termos dos artigos 227.º, n.º 1, e 406.º, n.º 1 do Código Civil.

Não obstante os termos destes preceitos, deve entender-se que esta ressalva, apenas, contempla a invalidade própria do conteúdo do acordo que se traduza em anulabilidade. Se o vício que afeta o conteúdo do contrato for o da nulidade, não pode deixar de considerar-se que o mesmo não pode produzir quaisquer efeitos jurídicos, podendo ser arguida a todo o tempo e declarada oficiosamente pelo tribunal (artigos 286.º e 289.º do Código Civil).

Trata-se de uma sanção jurídica que pretende atingir os casos de grave violação de deveres jurídicos contratuais ou de normas imperativas que salvaguardam interesses públicos ou privados que o legislador considera especialmente carecidos de proteção. Solução contrária, ofenderia princípios de ordem pública e direitos fundamentais constitucionalmente reconhecidos.

Tenham-se, aqui, em vista os casos de falta de vontade advinda de simulação, falta de consciência e coação física e moral, que constituem causa de nulidade, nos termos dos artigos 240.º e 246.º do Código Civil e 280.º, n.º 4, 284.º, n.º 2, ambos do Código dos Contratos Públicos, e 161.º, alíneas *d)* e *f)*, do Código do Procedimento Administrativo.

Não obstante a lei civil, apenas, atingir a coação física, e não também a coação moral, com a sanção da nulidade, considera-se ser de aplicar o regime constante do art.º 161º, n.º 1, alínea *f)* do Código do Procedimento Administrativo, *ex vi* do art.º 284.º do CCP, pois que dele resulta o regime da nulidade, mesmo em caso apenas de coação moral.

Tratando-se de uma valoração específica assumida, em matéria de direito substantivo, pelo Código dos Contratos Públicos sobre os vícios dos contratos públicos e de direito administrativo, não pode deixar de se sobrepor ao regime constante do artigo 256.º do Código Civil que apenas prevê a anulabilidade, sendo de aplicação subsidiária.

Tal solução impõe-se, de resto, por força dos direitos fundamentais, da personalidade jurídica e da capacidade civil, e dos princípios da ordem pública e da boa-fé, aqueles consagrados no artigo 26.º, n.º 1, da Constituição, e estes afirmados nos artigos 280.º, n.º 2, e 227.º, n.º 1, ambos no Código Civil, e ínsitos nos princípios materiais do Estado de Direito e da dignidade da pessoa humana consagrados nos artigos 1.º e 2.º da mesma Lei Fundamental. Daí que, tanto a administração como o sujeito passivo, a nosso ver, possam invocar no juízo essa nulidade do acordo.

Face ao estipulado no art.º 280.º, n.º 1, alínea b) do CCP, o regime de direito substantivo constante da sua parte III aplica-se, entre o mais, aos contratos com objeto passível de ato administrativo e demais contratos sobre o exercício de poderes públicos em cuja categoria se incluem os aqui estudados. Donde o regime de invalidade destes contratos, salvo o disposto em lei especial, tenha de inferir-se do disposto no Código dos Contratos Públicos, sendo “subsidiariamente aplicável às relações jurídicas contratuais administrativas, com as necessárias adaptações, o direito civil” em “tudo quanto não estiver regulado no mesmo código, na demais legislação administrativa ou em lei especial e não seja suficientemente disciplinado por aplicação dos princípios gerais de direito administrativo” (n.ºs 1 e 4 do artigo 280.º do Código dos Contratos Públicos).

A regra assumida pelo Código dos Contratos Públicos é, pois, a de que os contratos celebrados com ofensa de princípios ou normas injuntivas sofrem de anulabilidade (artigo 284.º, n.º 1). Trata-se de uma renovação da posição assumida, no âmbito da invalidade dos atos administrativos, onde a sanção da nulidade só se verifica quando esteja, expressamente, prevista (artigo 161.º do Código do Procedimento Administrativo), constituindo a anulabilidade a sanção regra.

Nesta linha, o preceito enuncia, expressamente, quais as situações abrangidas pela sanção da nulidade no âmbito do Código dos Contratos Públicos, cominando-a “quando se verifique algum dos fundamentos previstos no código, no artigo 161.º do CPA ou em lei especial”, designadamente nos contratos que refere de seguida.

No que tange à falta e vícios de vontade, o n.º 3 do artigo 284.º do Código dos Contratos Públicos adota a posição da aplicabilidade aos contratos públicos das disposições do Código Civil sobre a matéria.

Vale isto por dizer que os vícios da vontade consubstanciados em simulação relativa (artigo 241.º do Código Civil), reserva mental (artigo 244.º do Código Civil), erro sobre a pessoa ou sobre o objeto do negócio (artigo 251.º do Código Civil) e erro sobre os motivos (artigo 252.º do Código Civil) terão os efeitos previstos na lei civil, de mera anulabilidade, mas já aqueles que prevejam a nulidade, como os já referidos, manterão o mesmo efeito no contrato administrativo.

Cumprindo os acordos de fixação indireta da matéria tributável e os acordos prévios sobre os preços de transferência, no procedimento tributário de liquidação do imposto, uma função instrumental, relativamente à determinação da matéria tributável concernente ao período de tributação que estiver em causa, a considerar no ato de liquidação subsequente ou nos períodos posteriores (acordos sobre os preços de transferência), a oportunidade para o sujeito passivo alegar a sua violação<sup>963</sup> será na impugnação judicial ou na reclamação graciosa, quando tais ilegalidades acarretem a ilegalidade consequente do ato de liquidação, nos termos do art.º 77.º-B, n.º 1, do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (na redação do decreto-lei n.º 214-G/2015, de 02 de Outubro)<sup>964</sup>. Trata-se, aliás, de solução que decorre do princípio da impugnação unitária constante do artigo 54.º do CPPT.

Já quando os atos praticados, nos respetivos procedimentos, sejam imediatamente lesivos dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, eles serão imediatamente

---

<sup>963</sup> A violação dos acordos, nos atos de determinação da matéria tributável, consubstancia uma ilegalidade, por os acordos integrarem o bloco de legalidade administrativa que obriga tanto os particulares como a administração.

impugnáveis, por força da garantia constitucional consagrada no artigo 268.º, n.º 4 da Constituição. Estão nesta situação as decisões administrativas tomadas, em sede de acordo sobre os preços de transferência, de resolução do acordo, de declaração da sua caducidade, da decisão de proceder à sua revisão ou da exigência, durante a execução do acordo, de informações ou documentos não contemplados no *APA* ou na lei geral<sup>965, 966</sup>.

Tanto os acordos de revisão da matéria tributável determinada por métodos indiretos como os acordos prévios sobre os preços de transferência são celebrados na sequência de procedimentos administrativos pré-estabelecidos na lei. Contudo, tratam-se de procedimentos diferentes na relação que estabelecem com os concretos atos de liquidação que lhes são subsequentes. No caso dos acordos de revisão da matéria tributável, o procedimento prosseguido visa determinar a matéria tributável a considerar no ato imediatamente subsequente, de liquidação relativo a período já decorrido, integrando-se o procedimento do acordo de fixação da matéria tributável no da liquidação do imposto. Em boa verdade, o acordo de fixação indireta da matéria tributável e a liquidação do imposto constituem objeto do mesmo procedimento administrativo.

Ora, pode acontecer que algum desses atos praticados no procedimento de formação do acordo de revisão da matéria tributável sofra de ilegalidade.

A regra, em processo tributário é, aqui, a de que toda a ilegalidade ocorrida no procedimento tributário tendente à liquidação do imposto, mesmo se relativa ao procedimento de formação do acordo, incluindo se relativa à falta ou vícios da vontade no acordo, pode ser alegada como fundamento de impugnação do ato de liquidação, ao abrigo do princípio da impugnação

---

<sup>965</sup> Não caberão nesse tipo de informações e documentos aqueles que digam respeito a alterações significativas verificadas “nas circunstâncias económicas de contexto ou outras e nas hipóteses críticas em que assenta o acordo que sejam suscetíveis de afetar a continuidade da aplicação do método de determinação dos preços de transferência por não conduzir a resultados conformes com o princípio de plena concorrência”, por, neste caso, haver um dever de comunicação do sujeito passivo (art.º 14.º, n.º 3 da Portaria n.º 620-A/2008) e a administração atuar como entidade de controlo.

<sup>966</sup> Quando seja caso de impugnação autónoma, a ação adequada será a da ação administrativa especial (na formulação do CPTA) (cfr. art.ºs 97.º, n.º 2 do CPPT e 37.º, 50.º e 77.º e 77.º-A do CPTA). Todavia, se a essas vicissitudes contratuais se suceder a prática de um ato de liquidação, poderá este ser impugnado, judicialmente, com fundamento em ilegalidade.

unitária, assumido no referido artigo 54.º, por força do disposto no artigo 99.º, ambos os preceitos do CPPT, salva a existência de disposição especial que disponha em sentido diferente. Assim sendo, havendo regime próprio tributário, não terá aqui aplicação o regime de invalidade derivada definida no art.º 283.º do Código dos Contratos Públicos.

Porém, esta argumentação não é transponível para os acordos prévios sobre os preços de transferência. Na verdade, nos acordos prévios sobre os preços de transferência, o procedimento de formação do contrato é, totalmente, independente do procedimento dos futuros atos de autoliquidação, que façam aplicação do conteúdo do acordo, não podendo, aqui, falar-se na existência de um procedimento unitário que abranja os atos de liquidação.

Vai neste sentido a circunstância de o acordo vigorar, pelo prazo mínimo de três anos (salvo resolução ou caducidade sancionatória), podendo ser renovado, e abranger, por isso, mais períodos de tributação. O acordo sobre os preços de transferência passa a integrar, uma vez celebrado, o bloco de legalidade a cumprir pelos futuros atos de liquidação.

Sendo assim, a questão da validade própria ou derivada do acordo sobre os preços de transferência tem autonomia relativamente ao procedimento de liquidação do imposto relativo aos períodos de tributação que possam vir a ficar por ele abrangidos.

Esta autonomia entre o procedimento de formação do acordo sobre os preços de transferência e o procedimento de liquidação dos impostos futuros, não pode deixar de refletir-se na definição dos prazos e momentos em que os vícios próprios ou derivados do acordo sobre os preços de transferência têm de ser alegados. Assim sendo, os vícios do procedimento de formação do acordo sobre os preços de transferência (invalidade derivada) ou os vícios próprios do acordo não-de estar sujeitos ao princípio da impugnação autónoma quando confrontados com os que afetem a validade dos atos futuros de liquidação.

Esta autonomia, por natureza, entre o acordo sobre os preços de transferência e o ato de liquidação não é contrariada pelo disposto no artigo 285.º, n.º 1 do Código dos Contratos Públicos, *ex vi* os artigos 2.º, alínea c), da Lei Geral Tributária e 161.º a 163.º do Código de Procedimento Administrativo, segundo o qual “aos contratos com objeto passível de ato administrativo e outros

contratos sobre o exercício de poderes públicos, é aplicável o regime de invalidade previsto para o ato administrativo”.

Sendo o acordo sobre os preços de transferência eficaz relativamente aos atos de autoliquidação ou de liquidação, que ocorram durante toda a sua vigência, a sua não autonomia, para efeitos de impugnação judicial, levaria a que enquanto pudessem ser praticados atos de liquidação do imposto a coberto do mesmo, não caducasse o direito de impugnação por vícios próprios do procedimento do acordo ou do próprio acordo.

Ora, uma tal solução contrariaria o princípio geral de que, afora as situações de nulidade, a impugnação dos atos administrativos e dos atos tributários está sujeita a prazos curtos [artigo 58.º, n.º 1, alínea b) do CPTA e 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT], de três meses. Por outro lado, não pode desconhecer-se que, para efeitos de invalidade, o referido artigo 285.º, n.º 1, não faz mais do que equiparar, para efeitos de invalidade, o próprio contrato administrativo ao ato administrativo. Sendo assim, sempre que se esteja perante um ato administrativo, ocorrido no procedimento ou consubstanciado no próprio acordo, estão eles sujeitos a impugnação nos termos gerais, nos termos do artigo 77.º-B do CPTA.

Deste modo, todos os vícios, suscetíveis de acarretar, apenas, a anulabilidade, ocorridos no procedimento de formação do contrato, bem como os relativos à falta ou vícios da vontade de que o acordo padeça, apenas, poderão ser alegados, em ação administrativa cujo objeto seja o acordo, a menos que sejam imediatamente lesivos.

Dir-se-á que esta solução vai contra o disposto no n.º 3 do artigo 284.º do Código dos Contratos Públicos, onde, dispondo sobre a invalidade própria dos contratos, se afirma que “são ainda aplicáveis aos contratos públicos as disposições do Código Civil relativas à falta e vícios da vontade”, quando delas não resulte aplicável a sanção da nulidade, na medida, em caso de anulabilidade, esta ilegalidade pode ser alegada, em direito civil, no prazo de um ano (art.º 287.º, n.º 1, do Código Civil).

Todavia, este preceito remissivo para as disposições do Código Civil relativas à falta e vícios da vontade limita-se a aceitar, no âmbito dos contratos administrativos passíveis de ato

administrativo, a relevância destes concretos vícios do negócio jurídico e da sua respetiva sanção civil.

O prazo de caducidade da ação administrativa, em caso de vício procedimental ou relativo ao acordo, mas que não diga respeito ao seu conteúdo (por força da exclusão constante do art.º 138.º, n.º 8, do Código do IRC), decorre, antes, do disposto no art.º 77.º-B do CPTA, aditado pelo decreto-lei n.º 214-G/2015, de 2/10, ou seja, “pode ser arguido dentro dos prazos previstos para o ato com o mesmo objeto e idêntica regulamentação da situação concreta” (n.º 1), que, no caso, é o ato administrativo que seja imediatamente lesivo ou o acordo prévio sobre os preços de transferência, salvo tratando-se de falta e vícios da vontade, o qual é “sempre... de seis meses, contado desde a data da cessação do vício” (n.º 3).

Temos, assim, que o disposto no art.º 285.º, n.º 1, tanto abrange a invalidade própria do acordo prévio sobre os preços de transferência, como a invalidade consequente de atos procedimentais inválidos, a que alude o art.º 283.º, ambos os preceitos do Código dos Contratos Públicos, não sendo, todavia, de aplicar, no âmbito do direito tributário, a exigência constante do art.º 283.º, n.º 2 (demonstração de que o vício gerador de anulabilidade é causa adequada e suficiente da invalidade do contrato, designadamente por implicar uma modificação subjetiva do contrato celebrado ou uma alteração do seu conteúdo essencial), por contrariar o estipulado no art.º 285.º, n.º 1, todos os preceitos do Código dos Contratos Públicos, e haver uma opção clara do legislador pela aplicação do regime substantivo da legislação própria administrativa. Trata-se de uma solução que encontra justificação no princípio da unidade de regime substantivo, de direito administrativo, que o legislador quis seguir sempre que o contrato disponha sobre matéria sobre a qual os atos administrativos, igualmente, podem estatuir.

Questão diferente da invalidade própria ou derivada do acordo é a de o ato de autoliquidação do imposto violar o regime estabelecido no próprio acordo. Se a ilegalidade da liquidação se fundar na violação do conteúdo do acordo prévio sobre os preços de transferência, esta deverá ser alegada, necessariamente, na reclamação, no prazo de dois anos [reclamação que, aqui, assume a natureza de pressuposto especial de recorribilidade (art.º 131.º, n.º 1 do

CPPT)], e, caso seja indeferida, na impugnação judicial desse ato de indeferimento. Todavia, se estiver “exclusivamente em causa matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária não há lugar [a essa] reclamação necessária” (n.º 3 do mesmo artigo na versão da lei n.º 82-E/2014, de 31/12), podendo a impugnação ser, então, deduzida no prazo de três meses, nos termos do art.º 102.º, n.º1 do CPPT.

### 3. Modificação e extinção

O artigo 12.º da Portaria n.º 620-A/2008 prevê a possibilidade de resolução do contrato por parte da administração tributária nas situações de “fornecimento de dados erróneos, omissão, dissimulação ou viciação de informação relevante e declarações falsas imputáveis ao sujeito passivo [alínea a)] e “incumprimento dos termos e condições estabelecidas no acordo de demais obrigações dele derivadas [alínea b)].

A resolução do acordo sobre os preços de transferência tanto poderá ter efeitos *ex tunc* como *ex nunc*. Se os vícios, nestes compreendidos os expressamente enunciados no artigo 12.º, n.º 1 da Portaria n.º 620-A/2008, forem anteriores à decisão de contratar, é claro que eles determinarão a resolução do acordo com efeitos desde a celebração do acordo.

Neste caso, a administração poderá proceder à liquidação do imposto relativo a cada período de tributação com desprezo pelos critérios de determinação dos preços de transferência acordados e fazer as correções que entender serem devidas em face dos critérios legais.

Porém, se o fornecimento de dados erróneos, omissão, dissimulação, viciação de informação relevante para a decisão a tomar pela administração ou as falsas declarações do sujeito passivo forem posteriores ao início de vigência do acordo, eles corresponderão, neste caso, a um “incumprimento dos termos e condições estabelecidas no acordo e demais obrigações dele derivadas”.



Numa tal hipótese, a resolução do acordo, apenas, produzirá efeitos relativamente à tributação do período em que tais factos ocorrerem e dos períodos seguintes.

A resolução do acordo, quando feita pela administração, é efetuada por ato unilateral, não carecendo a administração tributária de recorrer aos tribunais, nos termos do artigo 12.º da Portaria n.º 620-A/2008, cabendo ao cocontratante o direito de impugnar a decisão nos tribunais tributários através da respetiva ação administrativa. O direito de resolução unilateral por parte da administração baseia-se na cláusula constante do objeto do contrato que a prevê, nos termos deste preceito. Está, sempre, pressuposta, em tal situação de resolução, a existência de fundamentos de interesse público que a justificam.

Mas, também, o cocontratante tem o direito de resolver o contrato sobre os preços de transferência, nos termos do artigo 332.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)* do Código dos Contratos Públicos, em face de incumprimento definitivo do contrato por facto imputável ao contraente público ou por alteração anormal e imprevisível das circunstâncias, mas, neste caso, apenas quando se verifiquem as condições estabelecidas no n.º 2 do mesmo artigo. Neste caso, a resolução do acordo prévio sobre os preços de transferência por parte do cocontratante não público, ao invés, só ser efetuada por via judicial, ou arbitragem quando esta esteja prevista (art.º 332.º, n.º 3 do Código dos Contratos Públicos).

Tratando-se de um acordo que diz respeito a imposto sobre o rendimento e sendo a tributação deste seccionada em função de períodos temporais que se sucedem, o início de vigência deverá coincidir com o início do primeiro período de tributação que ocorra depois da sua celebração<sup>967</sup>. Em abstrato, porém, não existe obstáculo a que a vigência possa iniciar-se em outra data, pois que o acordo apenas tem efeitos declarativos e só vale para o futuro<sup>968</sup>.

Uma tal solução determinará, todavia, que as operações ocorridas antes estejam sujeitas ao método que o contribuinte declare, mas podendo a administração, em sede de controlo, vir a

---

<sup>967</sup> Essa é a razão pela qual a proposta de acordo do sujeito passivo deve ser apresentada até 180 dias antes do início do primeiro exercício abrangido pelo acordo, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>968</sup> Cf. artigo 15.º, n.º 1, da Portaria n.º 620-A/2008.

considerar que o mesmo não cumpre a regra dos preços de transferência de preço de mercado entre pessoas independentes que contratem nos mesmos termos e condições e proceder à correção da matéria tributável.

O nosso legislador, numa atitude paralela à consagrada no artigo 437.º do Código Civil<sup>969</sup>, admite a revisão do acordo por alteração substancial superveniente das circunstâncias em que as partes fundaram a decisão de contratar a metodologia para a determinação dos preços de transferência, sujeitando essa alteração do acordo ao procedimento legal estabelecido para a estipulação do acordo revidendo<sup>970</sup>.

A sujeição a nova apreciação do pedido compreende-se por razões materiais. Aliás, esta solução está também na linha do estabelecido no artigo 437.º, n.º 2, do Código Civil, pois é nesse procedimento que as partes negociam a alteração e chegam ou não a acordo.

Tendo em vista o acompanhamento da aplicação, em concreto, dos métodos acordados de determinação dos preços de transferência e da possibilidade de proceder à sua revisão, e porque é o sujeito passivo quem conhece a realidade de facto pertinente, cometeu-lhe o legislador a obrigação de comunicar à administração tributária “todas as alterações significativas verificadas nas circunstâncias económicas de contexto ou outras e nas hipóteses críticas em que assenta o acordo, que sejam suscetíveis de afetar a continuidade da aplicação do método de determinação dos preços de transferência por não conduzir a resultados conformes com o princípio de plena concorrência”<sup>971</sup>.

Por fim, o APA pode ainda cessar, “com efeitos a partir do período de tributação a que o mesmo respeita” – caducidade -, caso o sujeito passivo não cumpra a obrigação de elaboração do relatório anual, relativo ao período de tributação, sobre a aplicação do acordo que possibilite verificar a conformidade dos métodos utilizados com os termos do acordo<sup>972</sup>.

---

<sup>969</sup> Aplicando a cláusula *rebus sic stantibus*.

<sup>970</sup> Cf. artigo 14.º, n.ºs 1 e 2 da Portaria.

<sup>971</sup> Cf. artigo 14.º, n.º 3, da Portaria n.º 620-A/2008.

<sup>972</sup> Cf. artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, da Portaria n.º 620-A/2008.

Neste caso, a exemplo do que se passa com a resolução do contrato, a caducidade é, também, declarada pela administração tributária por ato unilateral de autoridade. Não se vêem razões para tratar o regime de caducidade sancionatória em termos diferentes dos estabelecidos para a resolução do contrato, porquanto ambos têm na sua base o incumprimento de deveres por parte do sujeito passivo e ambos importam a extinção da relação contratual. Por outro lado, a sanção justifica-se materialmente por colocar em causa o eficaz exercício dos poderes de controlo da autoridade tributária.

Anote-se que, para além da sua elaboração, o sujeito passivo é, ainda, obrigado a enviar aquele relatório anual para a Direção dos Serviços de Inspeção Tributária, durante o prazo de entrega da declaração de rendimentos a que se refere o artigo 112.º do Código do IRC, constituindo essa falta ou atraso de apresentação ilícito contravencional, prevista e punida pelo artigo 110.º-A do Regime Geral das Infrações Tributárias (aprovado pela lei n.º 15/2001 de 5 de Junho, na redação dada pelo artigo 155.º da lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro).



### 1 – A montante: Participação dialógica procedimental

Como se deu conta na primeira parte da dissertação, a administração fiscal cooperativa tem como um dos seus pressupostos, *ad intra*, a revisão do paradigma de intervenção da administração.

Entendeu-se, então, haver uma necessidade de superação de um paradigma de efetiva, mútua e recíproca unilateralidade, o que pressupõe, para além da sua mera formalização, momentos de recíproca e intencionada “*participação*”, tratando-se de fazer intervir e potenciar a intervenção de cada um dos sujeitos num momento que permita, com materialidade e de modo substancial, orientar ou influenciar, através de um circuito de matriz dialógica e aberto à procura de espaços consensuais, o processo de *decision making* circunstancialmente em causa, em consonância com o ideário subjacente aos processos de “*engaging and involving*”.

Nessa ótica, justifica-se uma *antecipação* da participação do sujeito passivo relativamente às projetadas decisões da administração, que tenha a possibilidade que as soluções sejam produzidas no âmbito de um “*face-to-face deliberative engagement*” entre as partes detentoras do conhecimento, a partir de uma disposição para alcançar uma decisão conjunta, e que, de outro modo, não partilhariam a informação ou a sua visão do problema, admitindo a possibilidade de existência de acordos antecipatórios ou resolutórios de controvérsias fiscais e a necessidade do

ordenamento jurídico reconhecer procedimentos e formas de atuação que tenham por finalidade emergência de uma definição consensual dos efeitos jurídicos de acordo com os pertinentes suportes normativos.

Deve relevar-se, nesta matéria, o que constituirá uma boa prática administrativa, de acordo, aliás, com a intenção de prevenir a emergência de litígios, e de poupar os recursos administrativos, e, em oposição, o que constitui uma prática administrativa agressiva potenciadora do litígio com o sujeito passivo.

Como se deixou referido quando se abordou a matéria da avaliação indireta, o contribuinte só é verdadeiramente ouvido quando a autoridade já tomou a decisão sobre o método, o critério e a medida da quantificação, sendo que, entretanto, foram tomadas centenas de centenas de “micro-decisões”, sem que o contribuinte tenha qualquer ideia do seu conteúdo. No final, e na perspectiva da administração, no que concerne à elaboração do projecto de decisão, o contribuinte não precisa de ser ouvido. *Mutatis mutandis*, noutros procedimentos de inspeção que onde não haja lugar à aplicação dos métodos indiretos, ou perante outras decisões administrativas. Neste caso, verifica-se um modelo de intervenção sequencial, ou apenas formalmente cooperativo em que, o exercício do direito de audição terá uma dimensão mais “destrutiva” do que informativa e verdadeiramente dialógica no sentido de se contruir uma decisão de base. A psicologia explica esse efeito. Na verdade, *Robert B. Cialdini* demonstrou que o compromisso com uma decisão unilateralmente construída “diminui a probabilidade que o decidente escolha, subsequentemente, uma alternativa, mesmo que compreenda os argumentos que explicam as razões pelas quais a alternativa é melhor”<sup>973</sup>.

A lei não impede essa prática. Contrariamente, antes a exigirá, como decorrência dos princípios caracterizadores do procedimento de inspeção. Porém, contrariamente à *praxis* alemã e ao espaço que aí é dado para a discussão dos pontos controversos através de uma retórica

---

<sup>973</sup> Citado por MARK SEINDENFELD, *An apology for administrative law in the contracting state*, p. 24, n.<sup>ta</sup> 100.

argumentativa que, ademais, se vai desenvolvendo ao longo de todo o procedimento, a realidade portuguesa é assaz diferente.

Particularmente no que se refere ao procedimento, não basta, pois, criar um direito de audição que se afigura estéril. Uma visão desse direito no âmbito de uma estrutura dialógica, que tivesse em atenção os pontos-chave do procedimento, e permitisse que o acordo se realizasse no âmbito da própria inspeção, teria maior virtualidade de pacificação e certeza, garantindo ao mesmo tempo uma maior eficiência administrativa.

Se o próprio procedimento em si cria um atrito que pode resultar num confronto de posições, uma boa prática administrativa seria agir de maneira a que, na medida do possível, fossem relevadas as informações do contribuinte como base de decisão e não critério de “impugnação”.

Coloca-se, porém, a questão de saber se a intervenção do legislador, prevendo momentos específicos de contraditório, à maneira alemã, teria efeito na prática administrativa. Já se referiu que o pedido de revisão não aproveita todo o potencial que tem, ao estar configurado como uma *reclamação* e a *praxis* configurar o ónus da prova como o único critério de resolução da incerteza, olvidando os parâmetros que devem nortear um exercício positivo da ação administrativa, *v.g.* a *eficiência*, a *transparência*, o *consenso* ou a *aceitação* dos destinatários da medida, a *capacidade de inovação*, etc... Não existe, com efeito, aquela “preocupação da administração por encontrar aceitação entre os interessados [que], uma alterada qualidade da decisão, que representa um *plus* – uma mais-valia – em face de uma decisão livre de vícios formais e ainda que estatuída unilateralmente”, podendo considerar-se, nesse trilha argumentativo, que o consenso é um elemento de correção da própria decisão, como se atesta, perante o elevado número de litígios cujo resultado negativo para a administração podia ser previamente evitado.

Mais do que a intervenção do legislador, será necessário alterar as pautas e os valores da própria autoridade e a racionalidade antagonista que enferma o nosso sistema tributário. Por outras palavras, é necessário que a administração inverta a estratégia de litigiosidade crónica e a todo o custo, e crie sistemas endógenos no sentido de procurar resolver consensualmente os

problemas que lhe são colocados. Um instrumento código de boas práticas e a prestação de contas pelos resultados que obtidos, poderiam constituir um impulso a essa boa governança, como vimos suceder no Reino Unido.

Uma regulamentação administrativa análoga à que vigora da Alemanha, seria uma outra possibilidade, conquanto relacionada com a devida *accountability* e a necessária transparência.

## 2 – *Segue*: Atos procedimentais

Nessa linha, a questão da admissibilidade dos contratos, em direito tributário, coloca-se, também, relativamente aos atos tributários que não verificam ou não declaram a obrigação tributária. O ato tributário da liquidação que consubstancia o título formal da obrigação tributária, e com base no qual é exigido o respetivo pagamento ao contribuinte, é um ato cuja prática ocorre, por regra, no final do procedimento administrativo-tributário orientado para a declaração, indagação, comprovação, quantificação e qualificação dos factos que integram os pressupostos normativos que compõem o *Tatbestand* das normas de tributação.

Nos seus termos essenciais, este procedimento administrativo-tributário é estabelecido por lei, podendo ser mais ou menos extenso e prever ou não, momentos de discricionariedade de atuação administrativa, quanto ao *an*, *quommodo* e *quando*, bem como, ainda, momentos de colaboração ou cooperação do contribuinte, de natureza co-constitutiva ou não, do ato com base no qual deve ser efetuada a liquidação. Em caso de ato de liquidação com base em avaliação direta, o procedimento tributário externa-se, em regra, através de simples operações (intelectuais, o que não afasta a sua sujeição ao dever de expressa fundamentação) de aplicação das normas tributárias relativas à incidência, à taxa e benefícios fiscais, por parte da administração, sobre a matéria tributável declarada ou constatada objetivamente, das quais resulta o montante da obrigação tributária. É o que acontece nos casos previstos nos artigos 31.º (regime simplificado) e 76.º a 87.º do Código IRS; 86.º-B do Código do IRC (regime simplificado em sede de IRC), 19.º



a 26.º do Código do IVA, 23.º do Código do I. Selo; art.º 113.º do CIMI, etc.]. É claro que, neste procedimento de avaliação direta da matéria tributável, o contribuinte está sujeito ao dever de colaboração com a administração tributária, de apresentação da declaração dos elementos necessários à determinação dos factos tributários e de determinação do seu *quantum*, bem como de outros elementos que possam relevar no apuramento do imposto, como os concernentes aos benefícios fiscais. Mas, para além deste dever geral de declaração, podem o contribuinte ou até terceiros estarem, ainda, onerados com outros deveres de colaboração (cfr., a título de exemplo, art.º 31.-A, n.º 5 do CIRS; 78.º-E, n.º s 7 e 8), tendentes a instruir ou a comprovar os elementos declarados.

À atuação do sujeito passivo segue-se uma fase da apreciação da administração tributária sobre a correção e a veracidade os elementos de facto declarados e a bondade da qualificação jurídica adotada.

Ora, pode suceder que, nesta fase subsequente do procedimento administrativo de liquidação, surjam dúvidas sobre a existência dos factos e elementos declarados, nomeadamente quanto à sua expressão quantitativa ou à sua qualificação jurídica, que, a aceitarem-se como fundadas, poderão determinar um apuramento do imposto em termos divergentes com os resultariam dos elementos constantes da declaração.

Para solver tais dúvidas é dever da administração socorrer-se, em primeira linha, do seu poder inquisitório, “podendo realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material”, sem que esteja subordinada à iniciativa do autor do pedido (art.º 58.º da LGT), gozando de discricionariedade de eleição das iniciativas a levar a cabo, dos meios de comprovação a lançar mão dentre os permitidos pela lei e da escolha da oportunidade para agir. Mas pode, também, a administração tributária solicitar a colaboração dos contribuintes, nos termos do n.º 4 do art.º 59.º da LGT, porquanto esta disposição os obriga “ao cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros”.

Existe, deste modo, a oportunidade de abrir-se então, logo aí, uma fase dialógica entre o contribuinte e a administração tributária sobre as suas diferenças de posição.

Mas, mesmo que não se abra esse diálogo neste momento, sempre a mesma oportunidade poderá acontecer se a administração tributária persistir em proceder à liquidação do imposto em termos divergentes, factuais ou jurídicos com os declarados pelo contribuinte, pois que, em tal caso, tem de proceder à audição do contribuinte, nos termos do art.º 60.º, n.º 1 da LGT, e este vir a controverter as posições da administração, a oferecer meios de prova e requerer a produção de diligência probatórias.

Ora, nesta participação, na qual se podem carrear elementos de facto, provas, informações e estudos sobre os pontos que dividem a administração e o contribuinte que possibilitem uma melhor esclarecimento da situação tributária e que, nesta senda, melhor habilitem a administração a praticar o correto ato administrativo unilateral procedimental, desenha-se uma oportunidade para a troca de pontos de vista, de argumentos, ideias e opiniões cujo correto resultado derivará, em muito, da boa-fé, do empenho comum, da aptidão racional e da liberdade de espírito ou de falta de paixão com que ajam os intervenientes. Conquanto se trate de uma fase dialógica que está funcionalizada procedimentalmente para servir de suporte à aquisição dos fundamentos de decisão do ato administrativo prévio ao da liquidação – não autonomizado legalmente para efeitos de reclamação graciosa ou de impugnação contenciosa – de fixação dos factos tributários, do seu *quantum* e da determinação da lei material aplicável, não se vêem razões para impedir que a incerteza sobre a fixação desses elementos possa ser solvida mediante contrato administrativo sobre o exercício de poderes públicos sob a modalidade de contrato com objeto passível de ato administrativo, celebrado ao abrigo da autonomia contratual pública geral reconhecida nos referidos artigos 200.º, n.º 3 do CPA, 278.º e 280.º n.º 1, alínea b) do CCP.

Não comungando este ato “tributário”, de prognose fático-valorativa, da natureza de ato unilateral consequente de liquidação do imposto, mas sendo apenas um ato administrativo de natureza procedimental preparatório do mesmo, a admissibilidade da fixação dos factos e da

definição do respetivo regime jurídico por contrato administrativo sobre o exercício de poderes públicos não está proibida pela ressalva constante desses preceitos.

Assim, não envolvendo este ato qualquer dever de vinculação por parte da administração tributária – característica esta que é evidenciada no facto de, por regra, ele assumir a forma de informação ou parecer dos serviços administrativos -, pode a administração tributária, caso persista a incerteza, acordar sobre a fixação dos factos e a sua qualificação jurídica, no exercício daquela sua autonomia pública contratual.

A aplicabilidade destes preceitos no domínio tributário pode, por sua vez, ser sustentada, ainda, com base nos artigos, alínea c) e 37.º n.º 2 da Lei Geral Tributária e 280.º Código dos Contratos Públicos.

Na verdade, no primeiro artigo, prevê-se a aplicação subsidiária do Código de Procedimento Administrativo relativamente à Lei Geral Tributária (artigo 2.º), dele constando a admissibilidade do contrato administrativo (artigos 200.º e 202.º). Na segunda disposição da Lei Geral Tributária, contempla-se a possibilidade de a lei prever que outros contratos para além dos referidos no n.º 1 relativos a benefícios fiscais, “sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa fé e da indisponibilidade do crédito tributário”, abrindo a porta à admissibilidade destes contratos de fixação. E, por seu lado, no seu n.º 1 do artigo 280.º, o Código do Contratos Públicos, dispõe que, na falta de lei especial, as disposições do título III são aplicáveis às relações contratuais jurídico-administrativas (artigo 280.º, n.º 1); no seu n.º 2, que “as disposições do mesmo título são subsidiariamente aplicáveis às relações jurídico-contratuais jurídico-administrativas reguladas em especial neste Código ou em outra lei, sempre que os tipos dos contratos não afastem as razões justificativas da disciplina em causa”; e por fim, o mesmo artigo admite a aplicação subsidiária do direito civil, ao dispor que em tudo quanto não estiver regulado no presente Código ou em lei especial e não for suficientemente disciplinado por aplicação dos princípios gerais de direito administrativo, são subsidiariamente aplicáveis às relações contratuais jurídicas administrativas,

com as necessárias adaptações, as restantes normas de direito administrativo e, na falta delas, o direito civil<sup>974</sup>.

Neste campo é de assinalar, também, que, no âmbito da discricionariedade da eleição administrativa das iniciativas a tomar, da escolha dos meios de comprovação a lançar mão dentre os permitidos pela lei e dos momentos de atuação administrativa, é ainda possível a celebração dos acordos endoprocedimentais previstos no artigo 57.º, do Código do Procedimento Administrativo, podendo as partes auto-regulamentar esses aspetos da relação procedimental.

Não obstante, sempre se considera que o problema é mais teórico do que prático, pelo que seria mais profícuo ser o legislador tributário a admitir essa possibilidade, até conjugadamente com um princípio de adequação procedimental, caso em que daria um claro sinal à administração tributária e aos contribuintes para evoluírem, conjuntamente, para uma relação diferente.

### 3 – A jusante: O acordo relativo a atos de liquidação ou de determinação da matéria tributável em prazos alargados (revisão da matéria tributável).

Para além dos contratos tributários que ficaram referidos, pode questionar-se a admissibilidade de acordos tributários sobre atos de liquidação já praticados, ou, *minime*, sobre os atos de determinação da matéria tributável que os predeterminam<sup>975</sup>.

---

<sup>974</sup> Cfr. Lourenço Vilhena de Freitas, *Direito dos Contratos Públicos e Administrativos*, Lisboa, 2014, pp.88-89.

<sup>975</sup> Refira-se, ainda, que no direito fiscal positivo, somos confrontados com a existência de algumas situações em que o seu regime legal justifica a dúvida sobre se as soluções, aí, adotadas caberão na figura do contrato administrativo, entendido enquanto consenso, vinculativo para ambas as partes, de vontades opostas constituídas no exercício da respetiva autonomia pública e privada e através do qual estas auto-regulam as suas relações jurídicas tributárias, dentro dos “limites da lei”, adotado para os acordos previstos na determinação indireta da matéria tributável e nos preços de transferência.

Têm-se em vista as seguintes situações previstas em processo de execução fiscal: a possibilidade do pagamento em prestações da dívida exequenda (artigo 196.º); a dação em pagamento da dívida exequenda (artigo 201.º) e à devolução ao executado do direito de nomear bens à penhora (artigo 215.º, n.º 3, todos do CPPT). E, para além dessas, também a situação do pagamento, em prestações, dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas coletivas mediante pedido apresentado até à data limite de pagamento da

---

respetiva nota de cobrança emitida após a liquidação, ou seja, ainda, dentro do prazo de pagamento voluntário, prevista no artigo 29.º e ss. do denominado Regulamento da Cobrança e dos Reembolsos, constante do decreto-lei n.º 492/88, de 30 de dezembro, na versão saída da lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

Na verdade, no processo de execução fiscal, pode o executado ser autorizado pela administração tributária, a quem cabe a competência para instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do artigo 151.º do CPPT (atos de natureza jurisdicional), a proceder ao pagamento da dívida exequenda. em prestações, desde que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito recortados no artigo 196.º, n.ºs 1 e 4 e preste garantia que aquela considere idónea, nos termos previstos no artigo 199.º, n.ºs 1 e ss. do mesmo compêndio legislativo. Aventar-se-á, aqui, que o deferimento do pedido pode fazer-se equivaler a uma situação em que as vontades do contribuinte e da administração, bem como resultado pretendido traduzem um consenso e que este inculcará a existência de um acordo tácito entre as partes. Em princípio, o ato que defere o pedido será um ato de natureza processual que é praticado pela administração, na qualidade de autoridade executiva, mediante o qual esta verifica objetivamente a existência dos pressupostos de facto e de direito de que a lei faz depender a constituição do efeito jurídico e o autoriza. Trata-se de um ato unilateral da autoridade executiva, emitido no exercício da sua competência legal de decisão autoritária. No entanto, a norma abre espaço para uma construção consensual que pode originar a existência de um acordo – v. o caso das situações previstas no art.º 196.º do CPPT, nos n.ºs 4 (demonstração da existência de “dificuldade financeira excepcional e previsíveis consequências gravosas”; no n.º 5 verificação de que o executado, “pela sua situação económica, não pode solver a dívida de uma só vez”); no n.º 6 (“nos casos em que se demonstre notória dificuldade financeira e previsíveis consequências económicas para os devedores”, bem como no n.º 1 do art.º 199.º do mesmo código no que tange à consideração da garantia oferecida como pressuposto do regime como sendo “idónea”. Esse consenso entre as partes, pode reconduzir-se a um acordo endoprocedimental, admitido nos termos dos artigos 57.º, n.º 3, e 200.º, n.º 3, do Código do Procedimento Administrativo.

A outra situação, a que nos referimos, é a da dação em pagamento da dívida exequenda em processo de execução fiscal (art.º 201.º do CPPT). Trata-se de um meio jurídico de extinção da dívida exequenda cuja admissibilidade está sujeita a apertados “limites legais” estabelecidos no preceito que tendem garantir a salvaguarda da prossecução do interesse público de uma efetiva e eficaz cobrança das receitas dos impostos e cuja apreciação está sujeita a um específico procedimento de ponderação da existência do interesse da administração fiscal quanto à aceitação da proposta do contribuinte. Na situação, estamos perante a constituição de um efeito jurídico extintivo da dívida exequenda por contrapartida da transferência, para a Fazenda Pública, dos direitos alegados pelo devedor tributário sobre os bens móveis ou imóveis oferecidos em pagamento. Resultando estes efeitos jurídicos do consenso das vontades opostas da administração e do contribuinte, emitidas, de um lado, no exercício da respetiva autonomia jurídica e da liberdade contratual privadas, e, do outro, no exercício da autonomia pública contratual, reconhecida neste preceito fiscal e no artigo 200.º, n.º 3, do Código do Procedimento Administrativo, e sendo este consenso vinculativo para ambas as partes, não pode deixar de ter-se como contrato administrativo. Na verdade, o efeito da extinção da relação jurídico-pública (crédito por imposto), no processo de execução fiscal, só sucede por força do consenso vinculativo das vontades dos contraentes. Por seu lado, a aquisição dos direitos sobre os bens móveis e imóveis por parte da Fazenda Pública também só acontece por via da força jurígena do contrato. A natureza de administrativo do contrato deriva do conjugadamente disposto nos artigos 278.º e 280.º, n.º 1, alínea a), do Código dos Contratos Públicos e 200.º, n.ºs 2 e 3, do Código

---

do Procedimento Administrativo. Estamos perante um contrato que é celebrado pela administração tributária na prossecução das suas atribuições de natureza pública e de autoridade pública a quem cabe instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a eles respeitantes, em que se sedia a dação de pagamento, constante do artigo 10.º, n.º 1, alínea f) do CPPT. Por força da lei – artigos 201.º e 202.º do CPPT – a dação de pagamento em processo de execução fiscal para extinção de dívida advinda de imposto, e por via da sua própria natureza, não poderá ser objeto de outro tipo de contrato que não o contrato público de direito administrativo. É, aliás, esta sua natureza que explica o específico procedimento pré-contratual que consta dos mencionados preceitos dos artigos 201.º e 202.º do CPPT, todo ele dirigido à indagação sobre se, nas circunstâncias concretas, a dação em pagamento acautela o interesse público da efetiva cobrança do imposto. Poderá esgrimir-se contra a qualificação como administrativo deste contrato a circunstância de os direitos adquiridos pela Fazenda Pública sobre os bens móveis e imóveis não mudarem de natureza, por via do contrato: são bens de direito privado e como tal continuam a ser após a dação de pagamento. Porém, perante o disposto no art.º 202.º, n.º 1 do CPPT, ao prever-se a possibilidade de o “ministro ou órgão executivo competente determinar a venda, por proposta em carta fechada, dos bens dados em pagamento, em prazo a fixar”, parece não sobrar margem para dúvidas. Aliás, atento o princípio, de origem romanística, do *nemo transferre potest quam se ipse habet*, o direito adquirido pela Fazenda Pública só poderá ser o mesmo de que o transmitente é titular. Só que esta natureza privada dos bens dados em pagamento é irrelevante para a causa do contrato, podendo dizer-se até que é pressuposta pelo mesmo quando do outro lado esteja um sujeito de direito privado.

Vejamos agora o caso da devolução ao executado do direito de nomear bens à penhora (artigo 215.º, n.º 3 do CPPT). A penhora de bens em processo executivo fiscal é, por sua natureza um ato de autoridade pública. Sendo assim, como tal tem de considerar-se o direito que tem por objeto a nomeação dos bens a penhorar. O preceito considera-o “sempre devolvido ao exequente”, mas podendo o órgão da execução fiscal “admiti-la, nos termos da lei, nos bens indicados pelo executado, desde que daí não resulte prejuízo”. Embora o resultado do ato de nomeação de bens à penhora possa ser consensual entre a administração e o executado – aceitando o órgão de execução fazê-la nos bens indicados pelo executado – trata-se, porém, de um efeito jurídico constituído apenas por força da vontade unilateral da autoridade do órgão de execução. Não obstante o preceito remeter para a avaliação de haver ou não prejuízo na substituição dos bens a penhorar, não se está com isso remeter as partes para a via contratual, mas tão só a estabelecer um pressuposto do deferimento do pedido do executado. Sem embargo, todavia, não se exclui, também aqui, a possibilidade de celebração de acordos endoprocessuais sobre as diligências probatórias a realizar, nos termos do artigo 57.º do Código do Procedimento Administrativo, bem como sobre a apreciação dos factos que delas resultem.

Por fim, considera-se a questão da autorização do pagamento em prestações dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas coletivas, mediante pedido apresentado dentro do prazo de pagamento voluntário, previsto no art.º 29.º e segs. do denominado Regulamento da Cobrança e dos Reembolsos, constante do decreto-lei n.º 492/88, de 30 de dezembro, na versão saída da lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro. Os devedores, cuja situação económica não lhes permita pagar as dívidas advindas de IRS e IRC, dentro dos prazos legalmente previstos nos respetivos códigos, para o para pagamento voluntário, ou nos casos em que ocorram circunstâncias excecionais e razões de interesse público o justifiquem, podem requerer o pagamento desses impostos em prestações, até ao limite de 36 e de periodicidade mensal, nos termos do art.º 31.º do referido Regulamento. A apresentação do pedido está sujeita a diversos requisitos enunciados na mesma lei, devendo o

Temos em vista a revisão dos atos tributários prevista no art.º 78.º da LGT, em relação aos quais, na maioria das situações, estarão ultrapassados os momentos próprios para o contribuinte poder deduzir os meios comuns de defesa administrativa ou jurisdicional, como o pedido de revisão apresentado em reclamação administrativa, a reclamação graciosa e a impugnação judicial vocacionados, funcionalmente, para obter a sua anulação, com a destruição retroativa dos seus efeitos<sup>976</sup>.

---

mesmo ser dirigido ao Ministro das Finanças, por ser a autoridade competente para a autorização, sem embargo de se poder verificar a delegação e subdelegação dos poderes de decisão. A formulação do pedido está sujeita ao oferecimento de “garantia idónea”, nomeadamente, através de aval bancário ou de instituição legalmente autorizada a prestá-lo, seguro-caução ou caução efetuados por instituições de seguros legalmente autorizadas ou hipoteca, quando diga respeito a dívidas de impostos de IRS de valor igual ou superior a €5.000,00 ou a dívidas advindas de IRC de valor igual ou superior a €10.000,00. A apresentação do pedido abre um procedimento tributário específico que decorre, em primeiro lugar, perante o diretor distrital de finanças, onde for apresentado o pedido, a quem a lei atribui competência apenas para a avaliação das garantias e da situação do devedor (art.º 33.º, n.º 1 do Regulamento), e, depois, perante os serviços centrais da ATA. As prestações mensais poderão ser de valor igual ou diferente, neste caso por razões que só podem prender-se com as disponibilidades financeiras do devedor, mediante autorização da autoridade tributária competente, e a falta de pagamento de qualquer uma, e em qualquer das situações, importa o imediato vencimento das seguintes (artigos 34.º-A, n.º 7, e 37.º, n.º 1 do Regulamento). Perante o regime deste instituto, não pode deixar de concluir-se que o direito de pagamento do imposto em prestações não tem a natureza de contrato. O efeito jurídico instituído provém da competência constitutiva da administração tributária competente, exercida de modo autoritário e unilateral, não obstante o juízo sobre a existência dos seus pressupostos de facto e de direito e o sentido do ato de autorização poder ser consensual. Na verdade, não existe, aqui, qualquer consenso vinculativo que resulte das declarações das partes cuja vontade haja sido formada no exercício da sua autonomia contratual pública e privada. Tal como no pedido de pagamento da dívida exequenda, em prestações, o requerimento do contribuinte visa apenas que a administração, por ato unilateral de autoridade competente para decidir o pedido, o autorize a efetuar o pagamento em prestações. Do mesmo modo, a administração limita-se a exercer, de forma unilateral, a sua competência de autoridade decisória.

<sup>976</sup> O instituto da revisão dos atos tributários foi, também, admitido pelo Código Processo das Contribuições e Impostos (artigos 3.º e 4.º) e pelo CPPT (art.º 93.º), conquanto em termos diferentes relativamente a certas situações. No essencial, pode dizer-se que sempre foi admitida a revisão dos atos tributários com fundamento em erro imputável aos serviços – sobre a história e o instituto da revisão dos atos tributários, v. PAULO MARQUES, *A Revisão do Acto Tributário*, pp. 37 e segs.

O prazo de dedução do pedido de revisão do ato tributário mediante reclamação administrativa do contribuinte para a entidade que o praticou, no prazo da mesma reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, previsto no art.º 78.º, n.º 1 da LGT, é uma questão polémica, defendendo JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, p. 306, que o mesmo é de 120 dias, nos termos do artigo 70.º, n.º 1, do CPPT, enquanto

Na verdade, os sujeitos passivos tendem, prevalentemente, a lançar mão destes meios comuns de defesa não só porque, através deles, poderão conseguir a destruição anulatória do ato de liquidação, a restituição do imposto indevidamente pago e o pagamento de juros indemnizatórios (artºs 43.º, n.ºs 1 e 2 e 100.º da LGT), mas, também, porque os seus prazos de caducidade são relativamente curtos. No caso de impossibilidade, pelo decurso do respetivo prazo de caducidade, do exercício dos meios comuns de defesa administrativa ou judicial, o procedimento de revisão dos atos tributários previsto no artigo 78.º, da Lei Geral Tributária, constitui o último instrumento jurídico através do qual se pode repor a legalidade e a justiça tributárias, facultando a restituição do indevidamente pago ou desonerando o contribuinte da obrigação de pagamento futuro do imposto, se este ainda não tiver ocorrido.

A revisão dos atos tributários está admitida neste artigo em termos bastante latos, mediante iniciativa da administração tributária, tomada a título oficioso, ou por impulso procedimental do contribuinte, “no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo não estiver pago, com fundamento em erro imputável aos serviços” (n.º 1).

---

DIOGO LEITE DE CAMPOS, JORGE LOPES DE SOUSA e BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, pp. 707-709 e JORGE LOPES DE SOUSA (*Código de Procedimento Tributário Anotado e Comentado*, vol. I, anotação ao art.º 68.º), defendem ser o mesmo de 15 dias nos termos do artigo 162.º do CPA (hoje art.º 191.º, n.º 3), tendo, porém, aqueles primeiros AA. defendido, na 1.ª edição da mesma obra, que a reclamação administrativa estava sujeita ao mesmo prazo da reclamação graciosa, pois esta “não deixava de ser uma reclamação administrativa”. Pese a divergência existente quanto ao prazo da dedução desse pedido de revisão em reclamação administrativa, no que nos inclinamos para a tese de *José Casalta Nabais*, tendo em conta que se trata de meios de garantia a serem exercidos em “prazo alargado”, consideramos, todavia, que o mesmo constitui um meio de garantia administrativa autónoma relativamente ao da reclamação graciosa, na medida em que tem justificação axiológica diferente, quando se considere que o mesmo possibilita o recurso a meios de instrução mais complexos do que sucede na reclamação graciosa, pois que esta se rege pela simplicidade de termos, brevidade de resoluções, dispensa de formalidades e limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, sem prejuízo do direito de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material (artigo 69.º do CPPT); e que, enquanto o pedido de revisão é decidido pela entidade que praticou o ato, pelo que o mesmo corresponde a uma reconsideração dos fundamentos do ato de liquidação, a reclamação graciosa é decidida pelo dirigente do órgão do serviço periférico regional da administração tributária, superior, por regra, na escala hierárquica do autor do ato, no que se aproxima do instituto do recurso hierárquico (artigos 78.º, n.º 1, da LGT e 75.º, n.º 1 do CPPT).



A matéria tributável deve, ainda, ser revista, a pedido do sujeito passivo ou por iniciativa da administração tributária<sup>977</sup>, precedendo autorização “excepcional” do dirigente máximo do serviço, nos três anos posteriores ao do ato tributário com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte (n.º 4), estatuidando, todavia, o número seguinte (5) que apenas se “considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional”. Finalmente,

---

<sup>977</sup> Embora a lei utilize o termo “pode”, deve considerar-se este poder da administração tributária, em todas as situações de revisão dos atos tributários, enquanto um dever de natureza vinculada, dada a natureza dos direitos que estão em causa e o quadro normativo, constitucional e infraconstitucional, a que está subordinado. Na verdade, tal solução decorre, antes de mais, do respeito pelos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da igualdade e da legalidade tributária que encontram respaldo nos artigos 12.º, n.º 1, 13.º, n.º 1 e 103.º, n.ºs 2 e 3 da Constituição. Tendo-se exigido do contribuinte mais ou menos do que é devido em face das normas de tributação deve essa situação ser reparada, anulando-se a liquidação e restituindo-se o imposto cobrado a mais ou liquidando-se adicionalmente e exigindo-se o liquidado a menos. O não cumprimento deste dever administrativo só se justifica quando haja razões de segurança jurídica cujo relevo deva considerar-se, proporcionalmente, prevalectente. Não estando, ainda, pago o imposto liquidado com base em erro ou injustiça grave ou notória não se colocam razões que sejam, substancialmente, válidas para obstar à anulação do imposto e à sua não posterior cobrança, pois que as receitas ainda não puderam ter sido gastas na satisfação das necessidades públicas. Quando as receitas dos impostos já hajam sido utilizadas na satisfação das necessidades públicas, a questão deve ser ponderada em função, também, de outros valores constitucionais. Sendo necessário garantir a estabilidade das finanças do Estado, cujo princípio justifica o disposto no artigo 105.º, n.º 4, da CRP, impõe o princípio constitucional da segurança jurídica insito no princípio material do Estado de Direito, consagrado no artigo 2.º da CRP, que a restituição do indevidamente cobrado, através do instrumento da revisão, esteja sujeito a prazos de caducidade razoáveis, sendo que os previstos no artigo 78.º da Lei Geral Tributária respeitam esta exigência fundamental, até por serem iguais ou próximos dos prazos de caducidade do direito de liquidação dos impostos (art.ºs 78.º, n.ºs 1, 4 e 6 e 45.º, n.º 1 da LGT). Acrescem, ainda, razões de justiça material ínsitas no referido princípio do Estado democrático e social de direito à qual a administração tributária se encontra vinculada na sua atividade (art.º 266.º, n.º 2 da CRP) e o próprio princípio da vinculação da administração à prossecução do interesse público incorporado na norma de tributação material. No plano do direito infraconstitucional podem, ainda, convocar-se os princípios da oficiosidade e da legalidade da atuação da administração que impõem que esta esteja obrigada a praticar todos os atos que sejam da sua competência, independentemente do impulso do sujeito passivo. Ademais, é essa interpretação que está em consonância com o sentido geral que foi emprestado à Lei Geral Tributária, de reforço dos direitos e garantias dos contribuintes. Neste sentido, v. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, p. 359 e PAULO MARQUES, *A Revisão do Acto Tributário*, pp. 19 e segs.

a revisão é, também, admitida “por motivo de duplicação de coleta, qualquer que seja o fundamento, no prazo de quatro anos” (n.º 6).

Uma análise dos fundamentos com base nos quais a administração tributária deve proceder à revisão dos atos tributários, por sua iniciativa ou a pedido do contribuinte, a cujo conhecimento aquela está sempre obrigada, por força dos referidos princípios constitucionais e do princípio da decisão (art.º 56.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária), conduz à conclusão de que os mesmos acabam por remeter, sempre, para situações de existência de erro de facto ou de direito, seja ele imputável ao contribuinte ou aos serviços da administração<sup>978</sup>, ainda que o mesmo implique a constituição de uma situação de injustiça grave ou notória ou tenha por motivo a duplicação de coleta.

A existência ou a verificação de uma injustiça grave ou notória na determinação da matéria tributável, considerada na liquidação do imposto, só pode consubstanciar, também, um erro de facto ou de direito, de especial intensidade cognitivo-valorativa, na medida em que conduza a uma tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou a um elevado prejuízo para a Fazenda Nacional. E também o relevo conferido à duplicação de coleta como fundamento de revisão encontra justificação a título de erro lapidar, por violação do princípio *ne bis in idem* e do princípio da proporcionalidade.

---

<sup>978</sup> Conquanto o artigo 78.º da Lei Geral Tributária, apenas, releve o erro imputável ao contribuinte, em caso de auto-liquidação (n.º 2), entendemos que o mesmo tratamento deve ser conferido ao erro imputável ao contribuinte, nas situações que conduzam a excesso de liquidação. Trata-se de uma solução imposta pelos princípios da legalidade tributária, da capacidade contributiva, da igualdade, da justiça e da proporcionalidade, que vinculam a administração, no exercício da sua atividade - v.. artigos 266.º, n.º 2, da Constituição e 55.º da Lei Geral Tributária e DIOGO LEITE DE CAMPOS, JORGE LOPES DE SOUSA e BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, p. 711). Aliás, o dever de revisão oficiosa, *independente de pedido do contribuinte e de a quem seja imputável o erro*, encontra-se previsto em alguns códigos tributários, como no artigo 115.º, n.º 2, do Código do IMI, 103.º do Código do IRC na redação saída do DL n.º 159/2009, de 13/07, 47.º do Código do IMT e 50.º do Código do IS. Estando em causa uma obrigação de pagamento imposta ao contribuinte a título unilateral e sem caráter de sanção pelo Estado Fiscal, a apropriação do valor indevido à face da lei material de tributação, afecta sempre com o princípio da proporcionalidade, mesmo quando convocada a existência de erro imputável ao contribuinte, desde que este não seja grosseiramente negligente.

Uma das dificuldades que se coloca, relativamente à revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, é a dos seus limites materiais, sendo que a lei, apenas, considera “notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a injustiça resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional”. Tratam-se de conceitos jurídicos indeterminados, cujo sentido tem de ser aferido dentro das dimensões materiais do princípio da proporcionalidade (princípio da adequação ou da idoneidade; princípio da exigibilidade, ou da necessidade, ou da indispensabilidade, e princípio da proporcionalidade em sentido estrito ou de justa medida), na sua expressão de justa medida. Nesta linha de pensamento, pode considerar-se que as expressões “ostensiva e inequívoca”, referidas a “injustiça notória”, e “manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade”, referida a “injustiça grave”, têm de ser entendidas não num sentido intensivo tal que exija um juízo de certeza absoluta, mas apenas no da exigência de um juízo de certeza, de verossimilhança probatória, quanto à sua verificação e à ofensa da justa medida, sob pena de se fazer equivaler, pela negativa, esse juízo a um juízo de certeza científica, que, no plano dos factos dependentes de provas não científicas, se torna impossível de alcançar. Num Estado democrático e social de direito em que o princípio da legalidade constitui uma garantia constitucional dos administrados e em que o princípio da boa governança está para além das suas exigências, assumindo-se como *ratio essendi* constitucional da administração, não faz sentido que o Estado-administração se apodere de receitas tributárias, unilateralmente e impostas e sem carácter de sanção, quando haja a certeza, ou dúvida fundada, de que as mesmas são, materialmente, indevidas. A maioria das situações abrangidas nos fundamentos da revisão dos atos tributários está diretamente associada às soluções tomadas, em sede de matéria de facto, pela administração tributária, no domínio do procedimento de liquidação dos impostos revidendos, *principaliter*, na veste de inspeção tributária, na prognose dos factos averiguados, na apreciação e ponderação das provas analisadas e nos juízos de ilação ou de inferência *hominis*, realizados a partir de bases probatórias inconsistentes cujo resultado, muitas vezes, apenas, é subjetivamente presumido como correspondente a uma realidade, também

subjetivamente suposta, como se os elementos de facto, de qualquer natureza, mesmo contabilística, e as provas consideradas corresponderem sempre a um dado objetivo de sentido único ou insuscetível de ter outras ponderações para além das valoradas pela administração.

As possibilidades de o ato tributário e a matéria tributável do imposto poderem padecer de erro, de maior ou menor grau, poderá ser mais frequente nas situações em que a matéria tributável seja determinada indiretamente.

Desde logo, porque as normas tributárias que habilitam a administração a utilizar o método indireto utilizam, na conformação das respetivas hipóteses, conceitos jurídicos indeterminados de largo espectro, cujo sentido normativo nem sempre consegue determinar sem deixar abertos espaços de incerteza ou de penumbra normativa, como atrás já se acentuou por diversas vezes.

Depois, porque a integração, no referente de sentido dos conceitos jurídicos indeterminados, dos elementos de facto investigados pela administração tributária, no exercício do seu poder inquisitório, nem sempre permite uma solução de sentido único ou mesmo, sequer, consensual, bem podendo acontecer que a administração, na sua margem de livre apreciação, se oriente por soluções ou resultados que poderão estar fora da realidade económico-financeira efetivamente verificada.

Depois, ainda, porque, na sua atividade de investigação dos factos tributários, ao abrigo do princípio do inquisitório, a administração tenderá, ao tempo, a distrair de certos factos circunstanciais ou indiciários constatados, ou de certos elementos de prova, as conclusões que se lhe aparentem como podendo ser, racionalmente, as mais sustentáveis para fundamentar imediatos juízos de ilação ou de inferência, deixando de atender às circunstâncias anormais ou específicas em que se tenha desenvolvido a atividade do contribuinte e que são a causa de obtenção de resultados inferiores aos expectados.

Desde que as bases de facto a partir das quais a administração realiza os seus juízos de inferência ou de ilação fatural não estejam, consistentemente, demonstradas, através de provas que, dentro dos seus critérios legais apreciação, possibilitem a formação de um juízo de

verossimilhante certeza, todos os factos e valores a que o aplicador da lei aporta podem não corresponder à realidade e os atos praticados a partir deles sofrer de erro.

Finalmente, os erros da matéria tributável indiretamente determinada poderão resultar, ainda, dos critérios da sua quantificação que foram utilizados, em relação a cuja matéria valem as considerações ora expostas em relação aos pressupostos de habilitação da determinação da matéria tributável por métodos indiretos. Na verdade, como, no seu lugar próprio, afirmámos, tais critérios “não são *lex certa*, ou critérios de resultado único, constituindo antes meras bases, simples ou complexas, que podem, em alguns casos, ser utilizadas simultaneamente, de inferência racional do rendimento real tributável presumido do sujeito passivo”.

Se o critério utilizado não for o adequado em função das práticas, condições concretas de exercício, dimensão/percentagem adequadas da relação entre os custos de produção e o preço de venda, regras, usos e costumes comuns, e outros, que são seguidos no tipo de atividade exercida pelo contribuinte, e se os factores concretos com que a administração os preenche não aplicarem padrões normais corrigidos, dificilmente a matéria tributável determinada não sofrerá de erro, quando, embora situados dentro desses padrões, não sejam relevadas as condições especiais em que a atividade do contribuinte foi exercida, mormente no que se refere ao início do seu exercício ou do desempenho da mesma dentro de períodos de grande contração ou recessão económica.

A nossa administração tributária não lida, em regra, com a dúvida probatória na sua atividade inquisitória, nem cabe no seu estilo comum de fundamentação a regra de atuação de proceder à análise crítica das provas e de dar por estabelecido o facto apenas quando a sua existência derive de um juízo de verossimilhante certeza.

As situações que conduzem a pedidos de revisão dos atos tributários têm na sua base, na sua maior parte, um profundo desrespeito pelos princípios da colaboração e da cooperação da administração com o contribuinte, da boa-fé e da presunção de verdade das suas declarações, não raras vezes sendo substituído por uma posição de quase tabelar suspeição sobre a verdade do que este afirma ou alega.

A experiência diz-nos que são muito frequentes os pedidos de revisão dos atos tributários ao abrigo do art.º 78.º da LGT e que muitos deles procedem em juízo, depois de não serem atendidos em sede administrativa.

Não diz este artigo quais os trâmites procedimentais que os pedidos de revisão ou a iniciativa da administração, de igual sentido, devem seguir. Tratando-se, todavia, de um procedimento tributário específico, este há-de reger-se, como não pode deixar de ser, pelos princípios gerais a observar pela administração no procedimento tributário, a quem cabe a instrução (artigo 71.º, da Lei Geral Tributária), que constam do artigo 55.º, da Lei Geral Tributária, e que constituem concretizações de valores constitucionais: vinculação da administração à prossecução do interesse público, princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade, da celeridade e de respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários. A vinculação ao interesse público demanda, neste domínio, que a administração não deva “cobrar” imposto ou mais imposto do que aquele que é permitido pela norma material de tributação, devendo esgotar os meios inquisitórios adequados para o determinar, porquanto é a norma de tributação que define, exhaustivamente, o interesse público a prosseguir.

A menos que se verifique uma grave violação do dever de colaboração e de cooperação por parte do contribuinte para com a administração tributária, que tenha por objeto o “cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhe solicite sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenha com terceiros”, afigura-se ser desproporcionado que a administração tributária faça cessar a presunção de boa fé da atuação dos contribuintes (artigo 59.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária) ou a presunção de veracidade e de boa fé das “declarações dos contribuinte apresentadas nos termos da lei, bem como dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estejam organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal” (artigo 75.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária).

A gravidade da violação deve ser aferida segundo os princípios da justiça e da proporcionalidade, levando em conta os reflexos que os factos sobre os quais exista dissêndio possam ter na definição da situação tributária.

Por outro lado, o dever de informação do contribuinte, apenas, abrange os factos integrantes das obrigações acessórias a cujo cumprimento está vinculado; os factos que, em face das normas de tributação, devam ser tidos como conformadores da situação tributária do contribuinte, ou seja, dos factos cuja informação pedida sejam suscetíveis de gerar efeitos jurídico-tributários, e as relações económicas tidas ou mantidas com terceiros.

O contribuinte não está obrigado a revelar factos estranhos a tais domínios, sejam do foro pessoal ou do foro profissional, quando cobertos por regras de segredo, nomeadamente de negócio. Por fim, a posição da administração, esgotados que sejam os deveres de inquisitório e de investigação, há-de assentar num juízo de certeza probatória, nunca devendo considerar como estando estabelecido um facto que tenha como incerto ou sobre cuja existência exista dúvida probatória.

Este domínio dos meios de prova a utilizar é um daqueles onde a celebração de acordos endo-procedimentais, nos termos do artigo 57.º do Código do Procedimento Administrativo, se revela assaz adequado. No mesmo passo, podem ser celebrados contratos administrativos, nos termos do artigo 200.º, n.º 3, do Código do Procedimento Administrativo, de fixação dos factos tidos como assentes na investigação que relevem para a determinação da matéria tributável.

Na verdade, não deixa de haver uma certa discricionariedade (de juízo) da administração na eleição das medidas de investigação a tomar, perante o caso concreto, como, por outro lado, a tarefa da livre apreciação das provas de acordo com as regras gerais de direito é, potencialmente, propícia a gerar situações de incerteza ou de dúvida a que o acordo pode pôr fim.

Perante a existência de um erro precedentemente cometido, em que a administração ou o contribuinte incorreram, e que constitui causa do procedimento de revisão, não pode deixar de aceitar-se como sendo o contrato com o contribuinte, de determinação indireta da matéria

tributável, o meio mais eficaz de reconstituir a confiança na administração e de afastar os receios de que a nova determinação da matéria tributável ou o valor do imposto, subsequentemente, agora liquidado estejam na mesma linha das posições administrativas anteriormente tomadas.

Nem a lei nem a natureza das relações jurídicas a estabelecer se opõem, pelas razões que vimos defendendo ao longo deste estudo, à celebração destes contratos de fixação de factos pertinentes à determinação da matéria tributável, quando caiba, como defendemos, à administração tributária a competência legal para a prática unilateral e autoritária do subsequente ato de liquidação. Não deixa de existir, nesta altura, um último momento de apreciação sobre se o interesse público, cuja prossecução lhe está cometida, está a ser satisfeito.

Este será o meio de resolver as múltiplas injustiças de tributação constadas, muitas vezes em tempos muito afastados em relação ao momento da liquidação e em que o devir da realidade económico-financeira superveniente do contribuinte se encarrega de demonstrar que as liquidações antes efetuadas não tinham correspondência à realidade.

Sempre que o contribuinte venha a ser confrontado com uma situação de insolvência não culposa ou com graves dificuldades financeiras posteriores e em que, anteriormente, não ocorreu o pagamento dos impostos – não podendo, assim, o seu não pagamento ser causa idónea dessas dificuldades - , afigura-se pertinente a interrogação sobre se a tributação anterior não sofrerá de injustiça grave ou notória ou de erro que deva ser reparado, constituindo o contrato administrativo sobre a determinação da matéria tributável, nos termos do artigo 200.º, n.º 3, do Código do Procedimento Administrativo, a via de o conseguir com maior celeridade.

Deste modo, o contrato sobre a revisão da matéria tributável, com a subsequente revisão autoritária unilateral da liquidação, pode configurar-se como sendo um instrumento jurídico, idóneo e adequado, para resolver as contendas em que seja alegado, em pedido de revisão dos atos tributários, o erro dos serviços, o erro não evidente do contribuinte, ou a existência de injustiça grave ou notória não imputável a negligência evidente do contribuinte, quando, efetuada a investigação postulada pelo princípio do inquisitório, a administração chegue a uma posição de incerteza fático-probatória insolúvel.



#### 4. Reclamações necessárias

A existência de filtros administrativos que resolvam controvérsias antes do litígio se ver resolvido pelo tribunal, é uma questão que se coloca com particular acuidade, *principaliter* quando acoplada a momentos dialógico-consensualizadores em que a questão é resolvida pela colaboração.

A sugestão de *Casalta Nabais*, como possibilidade de prevenção de litígios, de criação de uma fase administrativa prévia, seja como momento endoprocedimental, seja como reclamação necessária, é, precisamente, justificada pelo *Autor* mencionando diversos sistemas jurídicos conde se prefere a cooperação à confrontação.

Em rigor, a administração até tem a possibilidade de evitar o litígio, revogando, total ou parcialmente o ato impugnado, prática que, não será corrente. Tornar viável, na prática, que o sistema funcionasse, implica uma adesão intencional ao princípio da administração cooperativa e ao *modo de exercício* dos poderes públicos que esta demanda. Não se trata de transacionar, à moda dos *sweetheartdeals*, tudo o que puder, e o que não puder, outrossim de aplicar uma normatividade procedimental que refletisse os *standards* das boas práticas administrativas e uma devida *“accountability”*.

Tanto ou mais do que os meios, será a disposição e aberturas administrativas para abandonar o paradigma do Estado fiscal confrontativo e o modelo antagonista que poderá ditar do sucesso destas medidas.



A questão com que abrimos a dissertação marcou, indelevelmente, o rumo da nossa reflexão. As citações de *Rogério Soares* e *Otto Mayer*, perfilavam-se, *ab initio*, como respostas possíveis para sabermos se, tal como o jurista do sono da princesa da fábula, tudo havia mudado, ou se, o nosso direito fiscal ainda estava preso aos fantasmas do passado.

As primeiras reflexões levaram-nos, de imediato, a reconhecer os sinais de mudança que o jurista interessado pelas coisas do direito fiscal não podia ignorar. No espaço de um século, as relações entre a administração fiscal e os contribuintes foram profundamente reconfiguradas. Em *Mayer*, o interesse público da perceção das receitas fiscais e as dificuldades administrativas no controlo dos factos tributários, remeteram a relação fiscal para o domínio de uma relação especial de poder, onde o vínculo de subordinação, típico das relações administrativas de autoridade, ia para além da subordinação jurídica. Volvidos cem anos, constatámos que, as mesmas dificuldades administrativas e o mesmo interesse público, adjetivava novamente as relações fiscais como “relações especiais”, “reforçadas”, “potenciadas”, e, curiosamente, com um sentido não completamente afastado da lógica *Mayeriana*. Porém, no lugar da *relação especial de poder-sujeição*, encontrámos o *poder especial da relação*: a “*besondere Gewaltverhältnis*” dera lugar à “*Enhanced relationship*”.

Essa constatação, levou-nos a reconhecer que os traços típicos do “*Arbeitsweisen*” de uma administração cooperativa também se começaram a manifestar ao nível do direito fiscal: o direito hierarquizado e vertical (“*hierarchischen Recht*”, “*top-down*”) passou a conviver com um direito

convencional ou consensual (*“vereinbarten Recht”*), os meios de execução soberanos e imperativos são deixados na sombra de estratégias para convencer e persuadir (*“Überzeugungs- und Überredungsstrategien”*), a vinculação jurídica surge agora complementada por vínculos de natureza normativo-social, o acordo prévio (*“Vorabverständigung”*) tendendo a prevalecer sobre o comando unilateral (*“Anordnung”*), e os acordos sobre normas (*“Normsetzungsabsprache”*) sobre o seu estabelecimento unilateral.

Nessa medida, verificámos que, também no horizonte das relações entre a administração e os contribuintes, se começava a vislumbrar um *“renew deal”*, no sentido de uma metamorfose de um modelo tradicional de *“command and control”*, por um novo modelo de *“governance”*, radicado numa efetiva e substancial cooperação entre atores públicos e privados.

Partimos, desse modo, da constatação da inevitabilidade da emergência de uma administração fiscal cooperativa como uma necessidade que se perfila no âmbito de um modelo holístico de um Estado *social* reflexido e que, como tal, exige renovadas fórmulas de interação, de procedimento e de organização que garantam, de forma eficiente e democrática, a efetividade e a excelência da sua atuação.

Assim, ainda que a submissão da relação fiscal ao jurídico mantenha intacta a estrutura vertical do exercício dos poderes administrativos e a supremacia da nota de autoridade na configuração das intervenções administrativas, o espírito operativo do tradicional *“command and control”* vai cedendo espaço face à emergência de uma relação onde se manifesta uma intencionalidade materialmente cooperativa e no seio da qual se vai admitindo, não apenas no plano do procedimento, mas, sobretudo, no plano da concreta atuação das partes e, em certos casos, à margem de uma dada configuração procedimental, a realização conjunta de um *“idem sentire”*, que se materializa, *inter alia*, em atos administrativos promissórios, consensuais ou acordos formais ou informais entre a administração e os contribuintes.

Nessa medida, condiderámos ser necessário superar um entendimento restritivo do fenómeno da cooperação entre a administração fiscal e os contribuintes como uma realidade circunscrita à “ativação de responsabilidades privadas”, por força do qual os sujeitos passivos,

contribuintes e terceiros passaram a assumir uma “infinidade de tarefas e funções antes reservadas exclusivamente à administração”, num fenómeno que pode traduzir-se pela institucionalização de uma “administração privada dos impostos”, em que se reserva à administração, na essência, um papel de fiscalização *ex post factum* e de repressão sancionatória dos comportamentos desconformes com a lei, ou seja, um papel típico da *polícia* liberal. E isto porque essa “divisão de trabalho” e “partilha de responsabilidades” não logrou institucionalizar qualquer co-operação, que traduzisse, na *praxis*, a intenção legislativa de criação de um clima de confiança recíproca, nem logrou o objetivo de ultrapassar a “dualidade ou mesmo a verdadeira hostilidade de campos em que sempre têm vivido as duas partes interessadas no fenómeno tributário, o contribuinte e a administração fiscal”.

Nesse contexto, referimo-nos a uma forma de atuação sequencial em que as esferas de responsabilidade conduzem a momentos de autêntica unilateralidade subjetiva ou de pragmática “*solidão decisória*” que emergem no seio de um universo de intrínseca, manifesta, reconhecida e pouco contornável complexidade, sendo, aqueles e esta, particularmente potenciadores do [aná]tema da não menos crónica conflitualidade entre administração e contribuintes. Efetivamente, o referido esquema de intervenção sucessiva e solitária dos sujeitos acaba por redundar em decisões caracterizadas por uma imanente *bi-unilateralidade*, que fomenta e alimenta a persistência de um relacionamento antagónico, onde domina uma precípua intencionalidade *destrutiva – pars destruens* – das decisões de contribuinte e administração, fruto do facto de cada uma das partes atuar individual[ística]mente e sem comunicação relativamente à outra, através de um processo de trabalho sequencial que se desenvolve sem qualquer orientação *construtiva – pars construens* – direcionada à obtenção ou aceitação de um resultado interpretativo que exorbite dos vínculos, mais empíricos do que jurídicos, às posições iniciais do contribuinte e da administração.

Consequentemente, entendemos que a superação desse paradigma de efetiva, mútua e recíproca unilateralidade pressupunha que se institucionalizem, para além da sua mera formalização, momentos profiláticos, e não meramente paliativos, de recíproca e intencionada

“participação”, tratando-se de fazer intervir e potenciar a intervenção de cada um dos sujeitos num momento que permita, com materialidade e de modo substancial, orientar ou influenciar, através de um circuito de matriz dialógica e aberto à procura de espaços consensuais, o processo de *decision making* circunstancialmente em causa, em consonância com o ideário subjacente aos processos de “*engaging and involving*”, o que, por seu turno, implica não só uma *antecipação* pluriforme da intervenção administrativa relativamente à ocorrência ou verificação dos factos tributários, mas, também, uma *antecipação* da participação do sujeito passivo relativamente às projetadas decisões da administração, que possibilite que as soluções sejam produzidas no âmbito de um “*face-to-face deliberative engagement*” entre as partes detentoras do conhecimento, a partir de uma disposição para alcançar uma decisão conjunta, e que, de outro modo, não partilhariam a informação ou a sua visão do problema, admitindo a possibilidade de existência de acordos antecipatórios ou resolutórios de controvérsias fiscais e a necessidade do ordenamento jurídico reconhecer procedimentos e formas de atuação que tenham por finalidade emergência de uma definição consensual dos efeitos jurídicos de acordo com os pertinentes suportes normativos.

A compreensão da evolução de um “*konfrontativen Steuerstaat*” para um “*kooperativen Steuerstaat*”, e, assim, da importância verdadeiramente *estrutural* do desenvolvimento e efetiva implementação de *procedimentos e formas cooperativas e consensuais de ação*, conduziu-nos a uma consideração tríptica.

Por um lado, deixámos exposto que a emergência dessa nova arquitetura relacional constituía o reflexo, no horizonte dogmático dos impostos, da *intencionalidade cooperativa* que vem presidindo à reconstrução das funções estaduais e ao modo de exercício dos poderes públicos, no sentido da inclusão explícita dos atores sociais na “*Handlungsbene des Staat*” e da crescente partilha das responsabilidades públicas (“*Verantwortungsteilung*”, “*division of labour*”), num ambiente contextual em que estratégias horizontais de *coordenação, cooperação, comunicação e consenso*, consonantes com a racionalidade própria da “*collaborative governance*” são sobrepostas, ou, pelo menos complementarmente, equacionadas, ao “*command*

*and control*” vertical, “*top-down*”, do “*government*”, pelo que, em suma, referimos que a aludida transmutação tendencial não pode ser apartável do hodierno trânsito para um *Estado cooperativo*, onde o exercício da função administrativa se vem compreendendo como “*processo interativo, em que participam e trabalham em rede diversos atores em colaboração e interação*”.

Em segundo lugar, considerámos que a resposta ao “estado de necessidade” da administração não podia descurar as conclusões que os recentes e plúrimos estudos que as ciências sociais, sobretudo, na área da *psicologia e economia comportamental*, vêm produzindo em matéria de “*tax compliance*”, onde, praticamente, sem exceção, resultam evidenciadas as lacunas de respostas administrativas de cariz estritamente autoritário e a conseqüente falência do “*enforcement*” e da “*deterrence*” enquanto determinantes *unidimensionais* do cumprimento das obrigações fiscais e ordenadores monocromáticos da [in]conseqüente *praxis* administrativa governada por essas pautas tradicionais, postulando-se, em conformidade com essa pesquisa, uma revisão da matriz impositiva de um *paradigma antagonista* em favor de um modelo relacional potenciador de um ambiente *sinérgico* e recetivo a estratégias dialógicas que permitam a *resolução de problemas* através da implementação, em todas as fases da vida do imposto e não apenas num plano estritamente formal e procedimental, de espaços *contínuos e diferenciados* de interlocução *transparente, imparcial e efetiva* entre os sujeitos tributários (“*partnership model*”, “*synergistic climate*”).

Em terceiro lugar, reconhecemos a necessidade de acompanhar a evolução da “*neue Verwaltungsrechtswissenschaft*”, e a reconfiguração a missão do direito administrativo, enquanto “*Steuerungsinstrumente*”, de pilotagem da atuação administrativa em busca da melhor solução possível dentro do “corredor da juridicidade” e não apenas definir a fronteira dessa atuação circunscrevendo-a à mera observância dos limites legalmente impostos, sendo para tal necessária a consideração de um conjunto de parâmetros norteadores da ação administrativa, entre os quais podem referir-se, para lá do cânone incontornável da legalidade, *v.g.*, a *eficiência*, a *transparência*, o *consenso* ou a *aceitação* dos destinatários da medida, a *capacidade de inovação*, etc...

Foi nessa ótica que considerámos inevitável o recurso às ciências económicas e sociais, seja pela introdução de análises de custo-benefício ou de sistemas de incentivo, seja pela investigação em matérias como a resolução de problemas através de negociação ou de como promover a aceitação, contributo esse que começa a ser institucionalizado no âmbito da interação entre a administração e particulares, aportando ao direito administrativo um novo modelo compósito de atuação.

Assumimos a perspetiva da nova ciência do direito administrativo alemã, de acordo com a qual se refere que “a vontade de cooperação e de implementação não se alcança, apenas, através da observância de vínculos jurídicos e da ameaça de sanções”, sendo tanto ou mais importante do que esse modo de atuação a aceitação da decisão: “num Estado democrático de direito, a otimização, quando persegue o objetivo de alcançar, dentro do possível, um consenso, constitui um mandato constitucional”, pelo que a “preocupação da administração por encontrar aceitação entre os interessados revela, pois, uma alterada qualidade da decisão, que representa um *plus* – uma mais-valia – em face de uma decisão livre de vícios formais e ainda que estatuída unilateralmente”, podendo considerar-se, nesse trilha argumentativo, que o consenso é um elemento de correção da própria decisão que vai para além da mera legalidade, pelo que constituiria uma simplificação conceber “os esforços em termos de obtenção do consenso só na perspetiva da aceitação e não da correção material da decisão”.

Por isso, entendemos, conjuntamente com a doutrina alemã, que o conceito de consenso deve ser entendido como *uma componente da atuação do Estado*, com substrato axiológico-material no seio do princípio democrático, não sendo *res inter alios acta* perante a atuação administrativa, mas exigindo uma mobilização de um conjunto de instrumentos que o possibilitem, designadamente o *diálogo*, a *informação*, a *adequada fundamentação das decisões*, como meio de consenso entre a administração e o particular.

A falta de realização material dessa intencionalidade levou-nos a reconhecer a necessidade de se atenderem a instrumentos potenciadores do consenso, e, com isso, a importância capital do procedimento “*como fórum de busca da melhor solução*”.



E, com a importância do procedimento, assumimos o relevo da participação dos interessados e a cooperação como um estilo de administrar consonante com o Estado de direito democrático. Ou seja, mais do que um instrumento negativo de controlo do exercício do poder, o procedimento deve ser compreendido como um fórum de comunicação aberta, participação fluida e de deliberação baseada no consenso, e afirmar-se como um instrumento *positivo* de *direção do poder*, assente numa “sólida participação” e na transparência global das decisões adoptadas.

Considerámos, nessa medida, que a participação deve ser assumida enquanto estrutura e não mera conjuntura de um procedimento, uma vez que contribui para otimizar a decisão administrativa, potenciando tanto a sua aceitação como a sua eficácia, sendo estas uma dimensões particularmente relevantes quando, perante o quadro de possibilidades aberto pelo elevado grau de indeterminação do referente normativo, a participação não se deva limitar a uma zona de demarcação de fronteiras – legal *versus* ilegal –, mas permitir o enriquecimento da atuação administrativa através de uma mais ampla ponderação dos critérios e parâmetros a refletir na decisão.

Ainda quanto à participação, da própria referência ao Estado *cooperativo*, resulta ser absolutamente redutora a *formalização* da participação enquanto um espaço fechado, através do qual o particular seja confrontado com uma posição administrativa forjada no secretismo dos muros burocráticos, à imagem de uma autopoietica “*Legitimation durch Verfahren*”, a que se agrega, posteriormente, o *incómodo* para o decidente do trâmite da mera audiência, quantas vezes sujeito à estampa da [in]verdade *Lapalissiana* de que “não foram suscitados quaisquer elementos novos que devessem ser tidos em consideração”.

A evolução recente ao nível do direito administrativo veio revelar essa tendência, requerendo uma nova estratégia de relacionamento e uma nova consideração das formas de atuação, onde os mecanismos de direito suave, brando, flexível, são acompanhados por formas potenciadoras do consenso, tanto unilaterais, como bilaterais.

A necessidade de rever as pautas da intervenção do Estado no seu relacionamento com os particulares foi confirmada por uma incursão relativamente às matérias da *tax compliance*.

A notória repercussão desses estudos no hemisfério de algumas administrações fiscais e nos documentos da OCDE relacionados com as relações entre a administração e os contribuintes e o cumprimento cooperativo das obrigações fiscais, foram por nós assumidas como o dever do jurista fazer eco, nas suas construções, dos “gritos de alarme” – na expressão de Rogério Soares – das restantes ciências sociais, reconhecendo-lhes, ao jeito do *“neue Verwaltungsrecht”*, um papel dinamizador das soluções jurídicas, num discurso de inovação e abertura a novas realidades.

Dessa consideração confirmámos os pontos que assumimos anteriormente: um elevado nível de cumprimento das obrigações fiscais não é mantido pela força, mas, sim, pela existência de um compromisso e de uma verdadeira cooperação entre a administração e os contribuintes, sendo que, a emergência desse substrato relacional está, significativamente, dependente da abordagem que as autoridades fiscais tenham junto da comunidade dos contribuintes e das interações que sejam desenvolvidas entre as partes no plano da *law in action*.

A *confiança* dos contribuintes nas autoridades e na sua legitimidade – baseada na *transparência*, no *fair play*, em procedimentos justos e participados –, constitui um factor decisivo para assegurar elevados níveis de cumprimento das obrigações fiscais.

O cumprimento dessa finalidade exige que se institucionalizem padrões de atuação que sejam percecionados como justos e permitam a emergência de uma relação de confiança relativamente à atuação da administração. Muitos dos obstáculos que, aqui, importa superar estão relacionados com o *comportamento* das autoridades, seja num plano legislativo, seja, mais imediatamente, no plano administrativo.

Nesse sentido, a importância da percepção de justiça nos procedimentos de tomadas da decisão e no tratamento que os contribuintes recebem por parte das autoridades fiscais (*“procedural justice”*), a existência de uma cultura institucional orientada pela implementação de *“fair procedures”*, permitirá desenvolver uma maior confiança nessas instituições que predispõe os destinatários da atividade administrativa a aceitarem as decisões.

Estes pressupostos foram verificados ao nível do paradigma de atuação de diversas administrações fiscais e ao nível dos instrumentos e formas de atuação.

Ainda que a “relação cooperativa” tenha, no âmbito fiscal, uma conotação específica, assumimos que o Estado cooperativo reflete uma intencionalidade e um modo de agir que se concretiza em instrumentos reflexivos de participação e consenso.

Começámos por referir os atributos que a OCDE reconhece como parâmetro da ação administrativa: compreensão fundada em conhecimentos do mundo da empresa (“*comercial awareness*”), imparcialidade, proporcionalidade, transparência (“*openness*”) e responsividade (“*responsiveness*”)” e por refletir sobre o seu significado para a construção de uma relação cooperativa. Considerámos que para que possa sequer equacionar-se a existência de um ambiente de cooperação e confiança entre determinados sujeitos, é apodíctico que a mensagem institucional comunicada pela administração na sua *praxis* não constitua o oposto do que se pretende numa dinâmica em que se reconhece a pertinência do *poder da relação*. Neste sentido, os mencionados atributos do agir administrativo, sendo pressupostos necessários, apodícticos, do desenvolvimento de uma *relação especial de cooperação*, configuram-se, ainda, como elementos integrantes de uma cultura institucional que define o ambiente relacional entre os atores, e, , simultaneamente, são pilares jurídicos vinculativos do agir administrativo,

Demos por certo que as *alterações climáticas* ao nível do ambiente fiscal e o desenvolvimento de uma cultura institucional direcionada para a cooperação potenciam o investimento externo em face da maior fiabilidade do sistema tributário e do modo como este se efetiva através da *praxis* administrativa.

A perceção para o exterior de uma administração aberta à cooperação – que oferece instrumentos de obtenção de certeza “*in advance*”, que dialoga, abertamente, com as empresas na implementação das soluções mais adequadas, que é recetiva a uma rápida e eficiente resolução dos conflitos através do consenso e do acordo, que aplica a lei de forma *imparcial*, com objetividade e que não trabalha para maximizar, a todo o custo, as receitas fiscais, que não adota uma posição sistematicamente antagonista que conduza à necessidade de, invariavelmente, se

recorrer aos tribunais para a efetivação dos direitos – constitui um ineliminável factor de atração do investimento internacional, pelo que a dimensão procedimental e organizacional e, nesse contexto, a forma como a administração se relaciona com os contribuintes e constrói a sua *imagem reputacional*, não deve, de forma alguma, ser excluída das matérias da “*concorrência fiscal internacional*”, enquanto factor de atração de investimento.

Simultaneamente, assumimos que um “clima de confiança mútua incrementa, de forma evidente, a segurança jurídica”, que constitui “um valor fundamental do desenvolvimento económico e social de um país”, “melhora a inteligibilidade e a previsibilidade do direito fiscal”, nível de cumprimento voluntário, reduz “as margens de erro” e conduz a uma pacificação das relações entre a administração e os contribuintes.

Ao nível dos instrumentos da ação cooperativa, constatámos o crescente recurso a instrumentos de *soft law* no contexto do direito fiscal, sendo que um dos domínios em que a mobilização desse instrumento modelador tem conhecido maior expressão tem sido o âmbito das relações de *co-operative compliance*, através das quais as partes “vinculam-se”, reciprocamente, a adotar um comportamento transparente, de mútua confiança, abertura e comunicação, no que se apela a uma normatividade social que vai, claramente, para além dos deveres jurídicos legalmente impostos. E, neste contexto, esse vínculo tanto pode surgir através de acordos de cumprimento, formais (Holanda) ou informais (Irlanda), como através da subscrição de “Códigos de boas práticas tributárias” (Espanha) que estabeleçam normas de conduta para os contribuintes e para a administração.

Para além desse âmbito relacional, considerámos que a participação, dentro do quadro de valores a que se encontra vinculada a administração – imparcialidade, igualdade, transparência, publicidade, responsabilidade –, permite o envolvimento dos interessados no *decision-making* da administração e democratiza um processo burocrático e fechado, acrescentando em informação, legitimidade, certeza e praticabilidade ao que outrora apenas tinha de “autoridade”.

Relativamente aos regimes específicos de relação cooperativa, extraímos as seguintes conclusões:

Em primeiro lugar, a complexidade das grandes empresas, a sua atuação a nível multinacional, o seu volume de negócios e o impacto dos assuntos fiscais nas operações que aquelas realizam, justificam um acompanhamento mais próximo e diferenciado da *extensa massa* de pequenos-médios contribuintes a quem pode ser oferecido um modo de atuação mais simplificado.

Em segundo lugar, o sistema jurídico pode colocar à disposição da generalidade dos contribuintes um conjunto de instrumentos constituem, em boa medida, formas cooperativas de ação ou, *in minimis*, meios de obtenção de certeza antecipada relativamente às questões onde existam dúvidas quanto à aplicação da lei fiscal.

Em terceiro lugar, os atributos administrativos que estão subjacentes à emergência da relação cooperativa, são refrações de princípios jurídicos que vinculam a administração em toda a sua atuação, pelo que devem fazer parte de um “*adn*” administrativo que se projeta em todas as suas intervenções. Sem imparcialidade, objetividade, conhecimento da realidade, proporcionalidade, transparência, abertura e responsividade, não será possível construir uma cultura institucional moderna e dirigida para o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Em quarto lugar, a experiência comparada mostra que não só é possível, como, também, recomendável, a existência de iniciativas que envolvam a participação comunitária no desenho e na implementação das soluções fiscais, designadamente na conceção de ferramentas tecnológicas, centradas no utilizador, que permitam o cumprimento adequado das normas fiscais “*right from the start*”. Tanto a iniciativa OCDE neste sentido, como a estratégia de “*together for better outcomes*” são manifestações de uma intencionalidade cooperativa que pretendem sedimentar um substrato relacional recetivo à ideia de um contínuo “*involving & engaging*” polarizador de formas mais extensivas de cooperação, e, sendo as administrações fiscais cada vez mais responsáveis na “*influência do ambiente de compliance*” nos diversos ordenamentos jurídicos, a gestão dos seus recursos não pode continuar a obedecer a uma lógica do confronto autista, do isolamento decisório e do sacrifício dos direitos dos contribuintes.

Por fim, importa relevar que a referência ao modelo de “*Enhanced relationship*”, ou de “*Co-operative compliance*”, como dimensão *intencional* do agir cooperativo da administração fiscal, tem como propósito não só evidenciar a transformação desse específico *modus agendi* administrativo, como, também, as implicações holísticas que daí resultam quando a administração se comprometa com as bases dessa atuação e as projete como coordenadas orientadoras de toda a sua atuação.

A conclusão de que as administrações vão prestando cada vez mais atenção ao desenvolvimento de formas cooperativas ao nível de todo o procedimento tributário, aumentando o nível de participação dos contribuintes em todas as fases em que aquele pode desdobrar-se, não constitui novidade, correspondendo, em vários ordenamentos, a uma resposta administrativa à escassez de recursos e à necessidade das organizações administrativas terem de prestar contas por aquilo que fazem (*accountability*).

A envergadura e os efeitos da relação cooperativa transcendem, atualmente, o seu limitado âmbito de incidência posto que essa *intencionalidade* está a ser chamada a enformar “toda a metodologia de configuração e de realização do direito tributário, em todas as suas fases, normativas e aplicativas”, com especial destaque, por referência à atividade administrativa, para a “fase de modelação dos critérios interpretativos sobre a matéria fiscal”, onde se assiste a uma progressiva abertura para a participação dos contribuintes, para a “fase de controlo das obrigações tributárias, articulando procedimentos participativos em que se pretende desvelar a realidade e a solução mais ajustada ao direito através de uma cooperação efetiva de todas as partes” e, não menos, para a “fase de resolução de controvérsias que possam ser suscitadas ao nível da aplicação dos impostos, através da articulação de técnicas, metodologias e procedimentos concebidos para procurar mitigar as diferenças, os acordos de vontades, e não a confrontação litigiosa através de longos processos administrativos e/ou judiciais”.

Por um lado, verificámos a necessidade de deslocar a intervenção administrativa da sua atividade tradicional de vigilância sucessiva do cumprimento das obrigações fiscais, para montante da realização dos factos tributários ou da definição das consequências jurídicas da sua

verificação, de modo a corrigir a assimetria relativa ao concreto entendimento jurídico da administração, passível de originar litígios supervenientes, com gravosas consequências para o sujeito passivo. A interação antecipada, que ocorre no contexto de um contacto prematuro com a administração para definição prévia das consequências fiscais de determinados factos tributários, está, assim, em linha com o espírito de uma relação cooperativa quanto à obtenção de uma certeza “*in advance*”, e, por isso, acaba por representar um exemplo de “*horizontalização*” ao nível das assimetrias, sendo, nessa ótica, expressiva de uma cultura administrativa moderna e atualizada quanto às determinantes *tax compliance* e que prefere prevenir profilaticamente a reagir sancionatoriamente num contexto de incerteza quanto ao desfecho do litígio.

Consequentemente, incluímos as informações vinculativas como uma forma cooperativa-consensual de ação, ainda que a mesma culmine com um ato administrativo unilateral uma vez que a intervenção administrativa ocorrer num momento onde o contribuinte tem de assumir, *solus ipse*, o risco da interpretação normativa (“*Norminterpretationsrisiko*”) e, não menos, pelo efeito prático que a *autovinculação unilateral da administração* representa para a esfera jurídica do contribuinte. Em todo o caso, não deve afastar-se, *in limine*, que o desenvolvimento do instituto considere, numa dimensão mais próxima do conteúdo intencional da relação cooperativa, a admissibilidade de verdadeiros contratos-promessa (“*Zusagevertrag*”) em que se verifique uma convergência da autovinculação da administração com a autovinculação do sujeito passivo.

Em paralelo com as informações que conferem aos contribuintes uma “*tailor-made guidance*”, face a um conjunto de factos “concretos” e relativos à sua específica situação fiscal, considerámos a importância da existência de “*informações*” ou “*orientações*” dirigidas à generalidade dos contribuintes, estas, verdadeiramente, típicas de um direito fiscal de massas, através das quais se comunica ou esclarece a posição da administração fiscal ao nível da “*interpretação-aplicação*” das normas fiscais (*besluiten, circolari, circulars, letters, resolutions, public rulings, policy guidelines, Richtlinien, Schreiben, orientações genéricas*). Estes instrumentos partilham com as *informações vinculativas* o objetivo de conferir certeza, transparência e estabilidade à aplicação do direito fiscal, constituindo, nessa medida, um apoio

administrativo à atuação dos particulares na medida em que lhes fornece um conhecimento antecipado sobre a orientação dos serviços quanto a determinadas questões.

Constituem, pois, instrumentos de previsibilidade, certeza e segurança que têm uma dupla função. *Ad intra*, na medida em que sejam vinculativas (*hard law*) para a administração, visam uma uniformização da aplicação das normas tributárias, reduzindo ou eliminando, a margem de subjetividade que está subjacente a cada momento de concretização normativo-problemática do direito, cumprindo, nessa base, uma função eminentemente técnica, consonante com a sua teleologia originária. No entanto, essas “orientações administrativas”, não visam apenas o interior da administração, mas dirigem-se, simultaneamente, *ad extra*, aos sujeitos passivos e à comunidade jurídica em geral, onde constituem uma importante e imprescindível base informativa para atenuar o grau de complexidade das disposições legais, uma vez que essa “*guidance*”, vinculando internamente a administração, elimina a incerteza objetiva ou subjetiva subjacente ao sentido de uma disposição legal.

Constatámos e defendemos que sistemas consensuais-cooperativos de resolução *ex post* de conflitos não existem apenas no quadro de uma relação cooperativa institucionalizada, face à necessidade de evitar a emergência do conflito ou permitir a sua resolução dialógica, ou até mediada, no âmbito dos procedimentos de inspeção. Esta dimensão de “antecipação ao conflito”, pode ser encarada na perspetiva de uma verdadeira estrutura dialógica dos procedimentos de decisão.

Fechámos a primeira parte informal da dissertação, sintetizando que:

A administração cooperativa, como realidade fenomenológica, tende, hodiernamente, a impregnar não apenas o direito administrativo, mas, também, o direito fiscal. O horizonte de emergência dessa realidade não é diferenciado, contendendo com uma nova relação que se estabelece com a divisão e a repartição de responsabilidades entre os atores públicos e privados e, no contexto fiscal, é potenciada pelo *estado de necessidade* da administração fiscal que a leva a reformular uma estratégia unitária de *comando e controlo* autoritário e prepotente, procurando criar um novo suporte relacional inspirado em valores que potenciam a co-operação com os



contribuintes e uma nova atitude de serviço visando o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

Entre os instrumentos de atuação da administração fiscal cooperativa estão os acordos com os contribuintes celebrados, previamente, à realização dos factos ou no decurso do procedimento tributário, constituindo o reflexo de uma maneira diferenciada de conceber a participação dos sujeitos passivos e, sobretudo, de resolução dos conflitos através do consenso.

A lição da administração fiscal cooperativa constitui uma base sólida para enfrentar a admissibilidade e a necessidade dessa lógica de interação e de consenso entre a administração e os contribuintes, constituindo o mote para considerar, com maior especificidade, os acordos no âmbito da determinação da matéria tributável dos impostos sobre o rendimento e, do mesmo passo, refletir sobre a sua (in)suficiência considerando não apenas os princípios modeladores da atuação administrativa, mas, também, a evolução registada em experiências além-fronteiras que já se orientam segundo o *cânone* da boa administração no que se refere ao relacionamento com o contribuinte.

De seguida e de modo a considerarmos os acordos como *modus agendi* da administração fiscal, considerámos os princípios da legalidade, da igualdade e assumimos a necessidade de projetar as reflexões antecedentes em sede de atuação administrativa.

O ritmo acelerado das transformações económicas e do surgimento de novas formas de bens, rendimentos e riqueza e a complexificação da vida de relação económico-financeira entre os diversos agentes postularam, deste modo, a necessidade de os critérios de tributação, com especial relevo para as normas de incidência e de determinação da matéria tributável, passarem a ser definidas, em termos, variavelmente, elásticos e omnicomprensivos, de modo que o princípio da igualdade não perdesse a sua natureza de referencial de justificação da exigência do imposto. Por isso se alargou o âmbito impositivo das normas de tributação, através da utilização, na construção dos respetivos tipos tributários, de conceitos em cujo âmbito de vinculatividade pudessem caber todas as situações económico-financeiras que, em função do princípio da igualdade, justificassem a exigência do imposto, tanto mais que algumas delas, difícil ou

impossivelmente, poderiam ser, abstratamente, antecipadas, atenta a limitada capacidade da previsão humana do legislador e a imprevisibilidade da evolução económico-financeira, ao tempo de edição da norma.

O atual paradigma do Estado, e da administração, não só é compatível, como pode mesmo determinar, por motivos funcionais, intencionais ou estratégicos que uma determinada regulamentação legal seja provida de uma menor densidade normativa, fenómeno reconhecidamente aceite no âmbito do direito administrativo, onde o legislador, cada vez com maior frequência cria “normas abertas”, pelo que a administração pública está cada vez menos incumbida da realização de um efeito jurídico que deriva diretamente do enunciado da lei, sendo apenas “dirigida”, com maior ou menor amplitude pela lei (*“Gesetzesdirigierte Verwaltung”*).

A utilização de conceitos indeterminados e, excecionalmente, de discricionariedade, converteu-se numa necessidade legiferante inarredável, para, tendo em vista o cumprimento das concretas opções político-tributárias, assumidas pelo legislador democrático competente na conformação jurídica dos tipos tributários, se poder continuar a fundar, axiologicamente, o imposto no princípio da igualdade. Balizado pelo mesmo objetivo e sob a pressão das mesmas razões de imprevisibilidade dos termos concretizadoras das novas realidades, elegidas como fonte de tributação, e da celeridade na construção da sua resposta normativa, viu-se o legislador, igualmente, forçado a ter de repartir, por outros órgãos constitucionais, a competência para a edição de certas normas tributárias, de segundo grau, cuja operacionalidade, dentro do figurino do concreto tipo tributário, se pode repercutir na determinação do montante do concreto imposto. Assim, partindo-se do princípio de que o rendimento tributável dos impostos é, enquanto elemento do imposto, juridicamente, modelado, de acordo com os pressupostos condensados no respetivo tipo tributário, uma realidade de natureza normativa que não tem de se equivaler, necessariamente, ao rendimento empírico, passou a admitir-se que o Governo pudesse intervir na configuração normativa de alguns elementos repercutíveis na determinação, em concreto, da matéria tributável, como a definição do âmbito das reintegrações e provisões, pela sua eliminável associação ao modo de evolução da atividade económica.

A mobilização dos conceitos indeterminados, na conformação das normas de incidência e de determinação da matéria tributável, constituiu-se, também, com uma incontornável necessidade de permitir a reação contra a evasão e fraude fiscais, possibilitando dar uma tradução prática ao princípio da igualdade, na tributação, permitindo, em alguma medida, atingir os desvios extraídos, quer da indeterminação das normas de incidência, quer dos comportamentos desviantes de alguns contribuintes, tudo justificando a criação do sistema de determinação indireta da matéria tributável e o regime dos preços de transferência.

O grau de determinação da lei é, também, determinado pelo tipo e pela estrutura dos procedimentos mobilizados para transformar ou trabalhar essa indeterminação: se esses procedimentos oferecem garantia de que o processo de concretização se faça de maneira, particularmente, cuidadosa e neutral, relativamente aos interesses em causa, a indeterminação da lei será mais tolerável. Um dos casos em que esse juízo pode ocorrer é, precisamente, aquele em que a lei é tipicamente projetada para uma implementação através de formas consensuais e de consenso.

A maior abertura da lei deve ser equacionada perante um contexto relacional em que se pretenda cultivar um ambiente de *confiança recíproca*, através de uma interação cooperativa que permita uma rápida resolução de controvérsias, a existência de transparência e certeza. Garantias que, por seu turno, não só se relacionam com a *participação dos interessados no procedimento*, mas exigem uma reflexão sobre o próprio *procedimento de participação dos interessados*, abrindo a porta à adoção de instrumentos que permitem uma *segurança antecipada* relativamente à definição da posição da administração, como sucede no domínio das *informações vinculativas*, nos *acordos prévios em matéria de preços de transferência* e nas *relações de co-operative compliance*, e, não menos, à adoção de *acordos* com os afetados pelas obrigações impostas pelas normas tributárias, erosionando em parte a posição superior da administração que resulta do seu poder decisório.

A indeterminação legislativa-normativa tem, hodiernamente, como destinatário direto, o próprio sujeito passivo, a quem se entrega o ónus da primeira decisão. A incerteza inerente ao

enquadramento, qualificação e quantificação dos factos relevantes torna ainda mais premente a necessidade de introduzir mecanismos consensuais-cooperativos que permitam lidar com essa incerteza.

O problema da conformidade dos acordos e da sua qualificação como contratos administrativos, coloca-se essencialmente em duas vertentes. Num primeiro momento, importa saber se a lei admite a forma contratual como modo de atuação da administração fiscal nos domínios relativos à quantificação da matéria tributável, ou se, pelo contrário, exige a forma unilateral do ato administrativo em matéria tributária para a conformação desses elementos, ou seja, trata-se aqui de cuidar dos limites que concernem à mobilização da forma contratual (*“Zulässigkeit der Vertragsform”*); numa segunda dimensão, caso aquele obstáculo possa ter-se por ultrapassado, o problema fundamental passa para a análise da compatibilidade do conteúdo contratual com a lei (*“Zulässigkeit der Vertragsinhalts”*).

A questão da forma é indiferente ao conteúdo do contrato ou do ato. Só assim não sucederia se fosse, efetivamente, possível provar que a forma do contrato conduziria a administração fiscal a uma atuação ilegal, ao passo que o ato administrativo constituiria, só por si, fonte de resultados legais e incontestáveis. Por não ser assim, e bem que a *praxis* nacional o demonstra, conclui-se, acompanhando *Roman Seer* e na linha de *Zornoza*, que “a forma não diz nada quanto ao conteúdo do contrato ou do ato, que pode ser ilícito ou lícito”: a admissibilidade “da forma jurídica do contrato administrativo de modo algum aumenta automaticamente o perigo dos atos ilícitos em comparação com o ato administrativo”.

Resulta, assim, da Lei Geral Tributária, a inexistência de uma proibição geral de forma contratual no direito fiscal. Os limites a que a lei se refere não são limites à forma contratual, mas sim limites à estipulação do respetivo conteúdo. Por outro lado, a disposição do artigo 37.º, n.º 2, não afasta a qualificação contratual de acordos previstos na lei, conquanto neles se manifestem as características que os permitam reconhecer como contratos, como seja o caso dos acordos obtidos em sede do procedimento de revisão, e, por outro lado, os acordos em matéria de preços de transferência.

Quanto à admissibilidade do conteúdo, depois de expostos os possíveis caminhos de conformação do acordo com o princípio da legalidade, ponderando argumentos extrajurídicos, que resultam das leituras relativas à *tax compliance*, e, considerando, ainda, o estado da prática administrativa tributária, a solução para que se propende corresponde à dos autores que consideram o conteúdo do contrato na ótica de um negócio jurídico de fixação. Para essa conclusão, contribuiu a visão declarativa do contrato e a sua limitação a uma esfera de possibilidades permitidas por lei, evitando, teoricamente, que a pretensão de resolver um litígio a todo o custo represente a adoção de uma solução que a lei não comporta. Por outro lado, obsta-se a uma prática de “*sweethearts deals*” e fomenta-se uma administração ativa e dialógica, preocupada com critérios de justiça material e não com a resolução facilitada dos litígios. Em terceiro lugar, a o acordo deve emergir de uma atuação participada, cooperativa, informada e não como um remédio último para o desrespeito desses princípios. Acresce, ainda, que a legitimidade da administração está dependente da sua integridade e confiabilidade, pelo que, uma política de transações numa lógica comercial de renúncias recíprocas, pode representar, para a comunidade uma percepção que compromete a *voluntary compliance*. Em quinto lugar, no lugar de *uma boa governança* administrativa, poderia abrir-se uma caixa de pandora de más práticas administrativas, num país já a mãos com problemas análogos. Em sexto lugar, numa ótica de “execução global”, a consistência dos procedimentos, a procura pela aceitação da decisão, o respeito pela participação são dimensões que pesam mais, a longo prazo, do que os resultados do imediato. Quanto a esses, haverá que estudar outras possibilidades de flexibilização de pagamento, redução massiva do peso das contraordenações em casos que não existe uma responsabilidade intencional pela prática da infração, etc... Por fim, que a administração deva ponderar a possibilidade de sucesso num futuro litígio, deve levá-la a corrigir, dentro da moldura da incerteza, o possível excesso, mas não a tributar por defeito.

O princípio da igualdade, numa lógica de “execução global”, é compatível com as ponderações de praticabilidade (“*Praktikabilitätserwägungen*”) impõem o reconhecimento da impossibilidade de acompanhar a multitude de situações da vida e os seus recortes específicos

determinam que a conformação legislativa da previsão fiscal recorra a autênticas “normas de simplificação” (“*Vereinfachungszwecknormen*”), que efectuam, a partir da assumpção de critérios de normalidade ou probabilidade, uma tipificação (“*Typisierung*”), esquematização (“*Schematisierung*”) ou uma generalização (“*Generalisierung*”), prefigurando-se, assim, como formas inequivocamente redutoras da natural complexidade caracterizadora da realidade-objecto da regulamentação fiscal, desprezando o esgotamento de todas as possibilidades de diferenciação, daí resultando, pois, a adopção de fórmulas normativas que, ao invés de considerarem a microscopia individual, caracterizada pela particularidade dos casos singulares, adoptam critérios gerais, meso e macroscópios, que têm a pretensão de abarcar diferentes realidades, desconsiderando quaisquer elementos de diferenciação.

Em todo o caso, referimos que há um espaço para a justiça do caso concreto e há um espaço para a justiça do caso típico,, para o que de partimos de uma ideia instrumentalidade do princípio da praticabilidade, o que determina que a simplificação deve ser assumida como exigência sistemática de toda a construção do sistema fiscal articulada com os demais princípios constitucionais – o *regime simplificado* é um exemplo disso e concretizada num ambiente fiscal tendencialmente aberto a soluções regulatórias consensuais.

Fora desse quadro, há, ainda, instrumentos administrativos que são fundamentais para garantir o adequado cumprimento das obrigações tributárias, sem enfraquecimento do princípio da igualdade.

Sendo o direito fiscal um complexo, hipertrofiado e desagregado direito de massas, é necessário investir em ferramentas *massivas* que permitam a descomplexificação dos critérios jurídicos materiais e dos deveres de cooperação formais. As orientações genéricas da administração constituem um recurso imprescindível em face da responsabilidade que se deposita nas mãos dos contribuintes em termos de aplicação da lei fiscal. Mas não só. A exploração de ferramentas eletrónicas “*tool kits*” orientadas para a resolução de problemas, desenhadas a partir com a colaboração dos contribuintes e centradas numa estratégia direccionada para o utilizador, são outro meio de a administração se aproximar dos contribuintes, de forma não invasiva,

prestando um serviço de qualidade, que alivia a pressão fiscal indireta, da “*red tape*”, facilitando o cumprimento das obrigações tributárias.

Um outro instrumento que pode considerar-se posto ao serviço da igualdade, por implicar uma redução da incerteza aplicativa do direito, consiste numa relação de “*kooperative Zusammenwirken der Gewalten*”, através da receção dos precedentes jurisdicionais por parte da administração, prática que nem sempre tem sido cumprida pela administração fiscal.

Acresce, que o problema das necessidades administrativas deve ser, hodiernamente, perspectivado segundo parâmetros relacionais inovadores que não assentem exclusivamente numa ideia de *comando e controlo*, devendo abrir-se a novas formas de interação entre a administração e os contribuintes de acordo com uma adequada estratégia de *Tax compliance*.

Nesse âmbito, os *acordos* entre a administração e os contribuintes desempenham um papel fundamental, identificando-se duas grandes áreas de intervenção onde a sua funcionalidade se torna evidente. Por um lado, os acordos que antecedam a prática dos factos tributários, sejam acordos específicos, como os acordos em matéria de preços de transferência, sejam os acordos informais-cooperativos no âmbito de uma “*enhanced relationship*”; por outro, os acordos *ex post factum* que se destinem a evitar e/ou solucionar um litígio entre a administração e os contribuintes.

No primeiro caso, é manifesta a mais-valia do acordo face a soluções não consensuais. O valor da segurança, tanto para a administração como para o contribuinte e a pacificação das relações, num ambiente de boas práticas, conduz a uma poupança de recursos administrativos e potencia o cumprimento voluntário das obrigações fiscais. Porém, como se advertiu, no caso da *co-operative compliance* é necessário que esteja subjacente uma relação jurídica fiscal “básica” e funcional, ou seja, que a administração e os contribuintes não sejam parte de uma “*race to the bottom*”.

No segundo caso, a abertura de espaços consensuais dirigidos a um acordo no caso de existir a potencialidade de um conflito em concreto, ou estando já instalada uma discórdia, leva igualmente associada uma função de pacificação e uma poupança dos escassos recursos administrativos.

Os *acordos* entre a administração e os contribuintes são, por isso, também, um meio de resposta ao estrutural “défície de execução” que se encontra umbilicalmente relacionado com os escassos recursos administrativos.

Respeitado o quadro de legalidade, assegurado, também, por um inquisitório diligente e proporcionalmente compreendido, os acordos são um instrumento ao serviço da igualdade da tributação.

Em situações de incerteza sobre a verificação dos pressupostos de utilização dos métodos indiretos e sobre o montante da matéria tributável aí fixada – que, neste domínio, não podem deixar de corresponder a uma razoável probabilidade de existência, segundo as regras do simples senso comum – a atuação que melhor responde aos princípios da justiça material, da boa-fé e da cooperação das partes na realização do interesse público é a via do acordo entre a administração e os contribuintes.

Não contraria o princípio da igualdade, mas antes o propicia, porque o acordo, admissível, apenas, em situações de incerteza normativo-fatual, possibilita a prática da tributação em situações que lhe escapariam por essas concretizações de sentido poderem estar fora das capacidades de previsão e conhecimento do órgão administrativo.

O acordo previsto no art.º 92.º, n.ºs 3 e 4 da LGT tem, por função axiológica, dissolver a questão da incerteza da situação tributária do sujeito passivo, no domínio da utilização da determinação indireta da matéria tributável e da sua quantificação, resultante, essencialmente, por um lado, da inevitável mobilização dos conceitos jurídicos indeterminados utilizados pelas normas de habilitação administrativa para se poder lançar mão deste procedimento e pelas normas indicadoras dos critérios de quantificação, racionalmente adequados para operar a concreta



fixação da matéria tributável, quando aquela incerteza não pôde ser removida, no processo de inspeção, pela via do exercício, nos limites do possível segundo as regras do direito e dentro do respeito pelos direitos fundamentais dos contribuintes, através dos diferentes meios de investigação, a coberto dos princípios do inquisitório e da colaboração. Nesta medida, atenta a posição de partida (reconhecimento da existência de uma incerteza normativo-aplicativa), o contraditório – a cuja exigência aquele artigo da LGT se refere, e que não é mais do que um postulado necessário do direito constitucional a um processo equitativo e justo – deve cumprir mais do que uma funcionalidade argumentativa e contra-argumentativa, expressamente afirmada, e assumir, preferencialmente, a natureza de um encargo legal de cooperação mútua na resolução da controvérsia instalada, adequando-se aos tempos atuais de afirmação da existência da relação cooperativa entre o a administração e os cidadãos. A retração, bem conhecida, dos representantes da administração tributária, na comissão de revisão, em assumir a posição de a decisão administrativa (objeto pedido de revisão) poder sofrer de eventual incerteza normativo-aplicativa, de maior ou menor grau e de se decidir por um acordo - retração esta alicerçada, essencialmente, na aposição de anteriores despachos de “concordância” por parte dos órgãos da hierarquia administrativo-tributária - e, por outro lado, a eventual intenção oculta do contribuinte de “jogar no tudo ou nada”, mormente quando formou, antecipadamente, uma decisão de não cumprir a obrigação de imposto, constituem a explicação para o diminuído sucesso dos pedidos de revisão da matéria tributável.

Em grande medida, o requerimento do pedido de revisão da matéria tributável por métodos indiretos tende a ser entendido, pela administração tributária, como uma alegação do contribuinte tendente a demonstrar a ilegalidade, em concreto, sob qualquer das suas formas e com recurso à utilização de todos os meios de prova adequados, da decisão de fixação da matéria tributável, mantendo-se no estágio anterior ao da afirmação da relação cooperativa com o contribuinte.

Só uma mudança de paradigma na abordagem da incerteza, quase indissociável da utilização dos métodos indiretos de determinação da matéria tributável, por parte da administração

e dos contribuintes, pode aliviar as relações de tensão entre a administração e os contribuintes e favorecer o cumprimento voluntário, efetivo e eficaz, das obrigações de imposto, como aconteceu em outros países como os Estados Unidos da América, na Austrália, na Holanda, etc., podendo essa mudança passar, uma vez esgotadas as possibilidades de demonstração, através do inquisitório e da cooperação, pela envolvimento de mediadores credíveis e imparciais, da admissibilidade de tentativas de conciliação, mesmo e, mormente, em sede judiciais, pela garantia de independência de atuação dos juízes.

É, hoje, consensual a tese da admissibilidade dos contratos de direito administrativo, estando abandonadas, de vez, as posições dos AA. que negavam a sua aceitação com base, essencialmente, no argumento de que, quando o objeto tivesse natureza pública, não poderiam as partes acordar sobre ele, por não gozarem de igual autonomia de vontade e não estarem em situação de igualdade jurídica, porquanto os cidadãos se encontravam numa posição de subordinação em relação ao Estado que poderia dispor sobre o objeto, com base no seu *jus imperium*. No nosso direito positivo, o contrato de direito administrativo está, hoje, expressamente contemplado, em termos substantivos, como figura geral, nos art.ºs 200.º, n.º 2 do CPA e 278.º a 280.º do CCP. Nos termos destes últimos preceitos, a administração, mesmo tributária, por não excluída do âmbito de aplicação do novo CPA, que constitui direito subsidiário da LGT, quer por mor do disposto no art.º 37.º, n.º 2 deste último diploma, goza, hoje, de autonomia pública contratual, podendo *“na prossecução das suas atribuições ou dos seus fins [...], celebrar quaisquer contratos administrativos, salvo se outra coisa resultar da lei ou da natureza das relações a estabelecer”*. Tendo em conta a dimensão conteudístico-constitucional do princípio da legalidade administrativa, só podem ser criados, por força dos contratos administrativos, *“os efeitos de direito que não estejam predeterminados por normas jurídicas e a titularidade e exercício do respetivo poder”*. No caso de incerteza, quanto ao preenchimento casuístico dos conceitos jurídicos indeterminados constantes das normas de tributação, mormente decorrente de défice probatório quanto à existência e expressão quantitativa dos factos tributários, a administração tributária goza de autonomia pública, para, mediante contrato administrativo (o

falado acordo), determinar os efeitos-jurídico-práticos abrangidos pela incerteza, na resolução da qual goza, nos termos legais, de uma margem de livre apreciação. O acordo dos peritos, referido no art.º 92.º, n.ºs 2 e 3, da LGT, não cria efeitos jurídico-tributários cuja existência deva considerar-se disponível na autonomia contratual privada e na autonomia contratual pública, mas, antes, um efeito “verificativo-constitutivo” do montante da matéria tributável que, de acordo com os termos da lei tributária, deve ser imputada ao sujeito passivo, correspondendo, na sua natureza, a um contrato administrativo de objeto passível de ato administrativo, ato este que, na falta de acordo, é praticado pela administração, levando em conta as posições expressas pelos peritos, no debate contraditório.

Mas, a expressão dos termos em que se encontra melhor aceite e desenvolvida, no domínio tributário, a conceção da relação cooperativa, acima desenvolvida, respeita aos impostos sobre o rendimento, cuja matéria tributável deva ser determinada segundo as regras legais sobre os preços de transferência constantes dos art.ºs 68.º do CIRC e da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de dezembro.

Trata-se de legislação que, partindo de uma ideia geral da subordinação das empresas ao princípio da igualdade, no exercício da sua atividade económico-financeira, nos Estados onde os ideais da democracia política e da economia de mercado são adotados como paradigmas da sua organização política e da atividade económico-social, intenta dar cumprimento efetivo ao princípio da plena concorrência (*arm's length principle*), segundo o qual, nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

Do estudo limitado à economia da resolução da problemática desta dissertação, acima condensado, distrai-se que estamos perante legislação, muito especializada e altamente

complexa, construída sobre diversos pilares metódicos jurídicos, todos orientados para garantir a efetiva prática do *arm's length principle*, mesmo nas operações desenvolvidas, total ou parcialmente, em outros territórios fiscais, mediante a convocação e utilização de amplos e complexos conceitos jurídicos indeterminados.

A consciência da inarredável existência de muitas incertezas, na interpretação e aplicação dessa complexa legislação, de sentido técnico, levou o legislador nacional, aceitando a recomendação da OCDE, a prever, como se assinalou, a celebração dos denominados acordos *advance price agreement's* (APA's), mediante o aditamento do art.º 128.º-A, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), feita através do art.º 49.º da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro, e que consta agora do seu art.º 138.º, efetuando a regulamentação dos requisitos, condições, procedimentos, informações e documentação, relativos à sua celebração, a que se refere o art.º 138.º, n.º 10 do CIRC, levada a cabo pela Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de Julho.

Abordámos a questão da qualificação jurídica dos APA's, concluindo que aquela que melhor se ajusta à natureza das obrigações recíprocas, assumidas por ambas as partes, que consubstanciam o objeto do contrato, é, a nosso ver, a de contrato administrativo obrigacional com constituição da obrigação de a administração não agir em desconformidade com o conteúdo do acordado e de o contribuinte agir nos em conformidade com o contratualmente estabelecido, na determinação da matéria tributável e na auto-liquidação do imposto, bem como no cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas.

Trata-se de um domínio onde o contrato administrativo relativo ao exercício dos poderes públicos «é um instrumento para a melhor e mais rápida satisfação do interesse público, mas não é via para atenuar o cumprimento da legalidade» , nem pode, em geral, significar que a Administração se possa furtar às vinculações jurídico-públicas que lhe estão, inelutavelmente, adstritas, quando exerce o poder administrativo, nem, pelas razões apontadas, implicar que aquela possa exigir do particular aquilo que não lhe seria permitido obter por via unilateral» .

Apesar de decorridos que vão cerca de 10 anos sobre a admissibilidade de celebração dos APA's constata-se uma reduzida utilização de tal contrato, por banda das empresas abrangidas pelo seu regime. Tal resultado é de imputar, a nosso ver, a três fatores de ordem diferente: de um lado, os elevados custos que a sua celebração acarreta relacionados com os honorários ou salários a pagar aos técnicos especializados que estejam habilitados a “negociar” com a administração a celebração do APA; do outro, a falta de empenho da administração tributária na sua celebração, pela absorção dos seus funcionários mais especializados para acompanharem o procedimento de formação prévia do contrato, com eventual prejuízo na análise das tributações de anos anteriores pendentes de apreciação; e, por fim, a circunstância de a dimensão das nossas empresas sujeitas, eventualmente, ao regime dos preços de transferência ser, provavelmente, reduzida, atenta a dimensão da nossa economia. Parece-nos, todavia, que, seguindo a posição da Administração dos Estados Unidos da América, a nossa administração tributária deveria utilizar práticas de incentivo à celebração de APA's, mormente no que tange à sua celebração em prazos curtos, pois tal favoreceria não só o investimento estrangeiro, pela credibilidade derivada da disponibilidade funcional da administração, como, a médio prazo, libertaria os funcionários de funções de controlo mais exigentes e demoradas. Neste sentido, e dada a natureza do contrato, teria todo o sentido, com essa intenção, abolir ou reduzir, substancialmente, a taxa a que se referem os art.ºs 16.º, n.º 1 da Portaria n.º 620-A/2008 e 1.º e 2.º da Portaria n.º 923/99, de 20 de Outubro. Como contratos administrativos que são, ambos os tipos de acordos estão sujeitos a requisitos de forma diferentes, consoante o seu tipo, acima descritos, bem como ao cumprimento das normas que integram o bloco de legalidade substancial dos contratos administrativos. A violação da forma contratual é sancionada com a nulidade, por força do disposto nos art.ºs 284.º, n.º 2 do Código dos Contratos Públicos (CCP) e 161.º, n.º 2, alínea g) do Código de Procedimento Administrativo (CPA). O regime de invalidade destes contratos é o que corresponde ao regime de invalidade previsto para os atos administrativos de que os mesmos são passíveis, sendo a sanção regra, por isso, a anulabilidade, nos termos dos art.ºs 285.º, n.º 2 do Código de Contratos Públicos e do art.º 163.º, n.º 1 do Código de

Procedimento Administrativo, salvo no que tange aos vícios de vontade que seguem o regime próprio do Código Civil (CC), como consta do art.º 284.º, n.º 3 do CCP, salvo no que se reporta à coação moral, a qual, neste domínio, é, também, causa de nulidade, como acontece para a coação física, por virtude das disposições combinadas do art.º 161.º, n.º 2, alínea f) do CPA e do art.º 285.º, n.º 1 do CCP. A regra afirmada neste art.º 285.º, n.º 1, do CCP abrange tanto a invalidade própria como a invalidade consequente de atos procedimentais inválidos, a que alude o art.º 283.º, ambos os preceitos do CCP, não sendo, todavia, de aplicar, no âmbito do direito tributário, a exigência constante do art.º 283.º, n.º 2 (demonstração de que o vício gerador de anulabilidade é causa adequada e suficiente da invalidade do contrato, designadamente por implicar uma modificação subjetiva do contrato celebrado ou uma alteração do seu conteúdo essencial), por contrariar o estipulado no art.º 285.º, n.º 1, todos os preceitos do CCP e haver uma opção clara do legislador pela aplicação do regime substantivo da legislação administrativa própria, no caso, a tributária. Em qualquer dos contratos, não é impugnável o conteúdo do acordo (art.ºs 86.º 4 da LGT e 138.º, n.º 8 do CIRC), por o mesmo traduzir a vontade própria dos contraentes e o exercício da ação corresponder a um *venire contra factum proprium*, consubstanciante de abuso de direito. Desta solução se afastam os vícios que forem sancionados com a nulidade, por não poder deixar de considerar-se que os mesmos não podem produzir quaisquer efeitos jurídicos, podendo essa nulidade ser arguida a todo o tempo e declarada oficiosamente pelo tribunal (art.ºs 286.º e 289.º do CC). As ilegalidades do contrato administrativo de fixação da matéria tributável por métodos indiretos estão sujeitas ao regime de conhecimento, prazo e processo, próprios das ilegalidades dos atos de liquidação (art.º 285.º, n.º 1 do CCP), seguindo o princípio da impugnação unitária, previsto no art.º 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), mesmo que a administração ou o contribuinte lancem mão do procedimento previsto no art.º 62.º, n.º 2 do mesmo compêndio normativo (violação de competências legais).

Ao contrario, as ilegalidades de que padeça o contrato administrativo de constituição da obrigação da administração tributária se abster de agir quando o contribuinte cumpra o contrato sobre os preços de transferência e da obrigação de o contribuinte cumprir o estipulado no mesmo

contrato, terão de ser impugnadas em ação administrativa autónoma, não sendo, aqui, aplicável a regra da impugnação unitária, por impossibilidade substantiva, dado o acordo abranger, apenas, atos tributários futuros e estes respeitarem a vários períodos de tributação (impostos periódicos). O prazo da respetiva ação está sujeito ao regime estabelecido nos art.ºs 77.º-B do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e 102.º, n.º 1 do CPPT, sendo de três meses, salvo quando se tratar de vícios de vontade em que o prazo é, sempre de seis meses, contado desde a data da cessação do vício, nos termos do n.º 3 do referido art.º 77.º-B do CPTA. Este último contrato está sujeito à regra do “rebus sic stantibus”, nos termos previstos na respetiva legislação, a resolução sancionatória e a caducidade.

De tudo resulta que o nosso sistema tributário admite os contratos como via de determinação da matéria tributável por métodos indiretos e sobre preços de transferência, mas que se impõe uma reconsideração sobre as suas estruturas de aplicação que permitam operacionalizar eficazmente a função jurídico-tributária que justificou a sua admissão.





## BIBLIOGRAFIA

ALBIÑANA, César, *Sistema Tributario Español y Comparado*, Editorial Tecnos, 1992. *Cit.* CÉSAR ALBIÑANA, *Sistema Tributario Español y Comparado*, p.

ALFONSO, Luciano Parejo, “El artículo 88 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo”, *Convención y arbitraje en el derecho tributario / coord. por Gabriel Elorriaga Pisarik*, 1996. *Cit.* LUCIANO PAREJO ALFONSO, *El artículo 88 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre: el pacto, acuerdo, convenio o contrato en el procedimiento administrativo*, p.

ALFONSO, Luciano Parejo, “La terminación convencional del procedimiento administrativo como forma alternativa de desarrollo de la actividad unilateral de la administración”, in *Eficacia y Administración. Tres estudios, INAP (MAP).BOE*, Madrid, 1995. *Cit.* LUCIANO PAREJO ALFONSO, *La terminación convencional del procedimiento administrativo como forma alternativa de desarrollo de la actividad unilateral de la administración*, p.

ALFONSO, Luciano Parejo, *Transformación y reforma del derecho administrativo en España*, Sevilla. España Colección: Cuadernos Universitarios de Derecho Administrativo [4], 2012. *Cit.* LUCIANO PAREJO ALFONSO, *Transformación y reforma del derecho administrativo en España*, p.

ALFORD, Brian e Head John, *Wicked problems: The implications for public management*, 2008. *Cit.* Brian Alford e John Head, *Wicked problems: The implications for public management*, <https://www.researchgate.net/publication/228645090>

ALLEVATO, Giulio “La ‘cooperative compliance’ italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali”, in *Corriere tributario*, 2016, Volume 39, Fasc. 41; *Cit.* GIULIO ALLEVATO, *La “cooperative compliance” italiana e il progressivo allineamento agli standard internazionali*, p.

ALLEY, Clinton e Duncan BENTLEY, “The increasing imperative of cross-disciplinary research in tax administration”, *eJournal of Tax Research*, Vol. 6, 2008. *Cit.* CLINTON ALLEY E DUNCAN BENTLEY, *The increasing imperative of cross-disciplinary research in tax administration*, p.

ALLINGHAM e SANDMO, Income tax evasion: A theoretical analysis, *Journal of Public Economics*,1,1972. *Cit.* ALLINGHAM E SANDMO, *Income tax evasion: A theoretical analysis*, p.

ALMEIDA, Aníbal, “Sobre as “Colectas Mínimas” do Orçamento para 97”, in *Boletim de Ciências Económicas*, Universidade de Coimbra, Vol. XL, 1997. *Cit.* ANIBAL ALMEIDA, Sobre as “Colectas Mínimas” do Orçamento para 97, p.

ALMQVIST, Roland, GROSSI Giuseppe, Jan Van HELDEN e Christoph REICHARD, "Public sector governance and accountability", *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8):479-48, Online, november 2013. Cit. ROLAND ALMQVIST, GIUSEPPE GROSSI, JAN VAN HELDEN E CHRISTOPH REICHARD, *Public sector governance and accountability*, p.

AMARAL, Diogo Freitas do, *O novo Código de Procedimento Administrativo*, Editora Almedina, 2007.

ANABITARTE, GALLEGO, "Las relaciones especiales de sujeción y el principio de la legalidad de la administración. Contribución a la teoría del Estado de derecho. En: "Revista de Administración Pública", No. 34, 1961 Cit. GALLEGO ANABITARTE, *Las relaciones especiales de sujeción y el principio de la legalidade de la administración*, p.

VOßKUHLE, ANDREAS "The reform approach in the German Science of Administrative Law: The „Neue Verwaltungsrechtswissenschaft“", in Matthias Ruffert (ed) *The Transformation of Administrative Law in Europe/La mutation du droit administratif en Europe*. Munich Cit. ANDREAS VOßKUHLE, *The reform approach in the German Science of Administrative Law: The „Neue Verwaltungsrechtswissenschaft“*, p.

ANDRADE, Fernando Rocha de, *Benefícios Fiscais – A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento*, Coimbra, 2015 Cit. FERNANDO ROCHA DE ANDRADE, *Benefícios Fiscais – A consideração da despesa do contribuinte na tributação pessoal do rendimento*, p.

ANDRADE, Manuel da Costa, "Contributo para o conceito de contra-ordenação (A experiência alemã)", in *Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários*, Instituto de Direito Penal Económico e Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, volume I, Coimbra Editora, 1998.

Cit. MANUEL DA COSTA ANDRADE, *Contributo para o conceito de contra-ordenação (A experiência alemã)*, p.

ANDREONI, J., B. ERARD e J. FEINSTEIN, "Tax compliance", *Journal of Economic Literature*, Vol. 36, Published by: American Economic Association, 1998.

Cit. J. ANDREONI, B. ERARD E J. FEINSTEIN, *Tax compliance*, p.

ANGELES, JESÚS ALBERTO RAMOS "El proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional: un enfoque crítico a propósito de los final reports", *Revista Derecho & Sociedad*, N.º 45, 2015. Cit. JESÚS ALBERTO RAMOS ANGELES, *El proyecto BEPS de la OCDE y el mito del fin de la planificación fiscal internacional: un enfoque crítico a propósito de los Final Reports 2015*, p.

ANIDO, M. A. Caamaño e J. M. Calderóns Carrero. M. "Globalización económica y poder tributario: Hacia un nuevo derecho tributario?" Anuario da Facultade de dereito da Universidade de Coruña, n.º 6, 2002. Cit. M. A. CAAMAÑO ANIDO E J. M. CALDERÓN CARRERO, *Globalización económica y poder tributario: Hacia un nuevo derecho tributario?*, p.

ANTÓN, Fernando Serrano, "Cliente o contribuyente?" *Fiscalidad Internacional*, 1.ª Ed., Civitas, 2008. Cit. Cit. FERNANDO SERRANO ANTÓN, *Cliente o contribuyente?*, p.

APELT, Willibald, *Der verwaltungsrechtliche Vertrag – Ein Beitrag zur Lehre von der rechtswirksamen Handlung im öffentlicherecht*, Leipzig, 1920. Cit. W. APELT, *Der verwaltungsrechtliche Vertrag*, p.

ASCENÇÃO, Oliveira, *O Direito - Introdução e Teoria Geral*, Lisboa, 1978. Cit. OLIVEIRA ASCENÇÃO, *O Direito - Introdução e Teoria Geral*, p.

ASCENZO, Michael d', "Global trends in tax administration", *UNSW Australia Business School, School of Taxation and Business Law*, may 2015. Cit. MICHAEL ASCENZO d', "Global trends in tax administration", p.

ASCENZO, Michael L. d', "Modernising the Australian Taxation Office: Vision, people, systems and values", *ATax UNSW, e Journal of Tax Research*, Vol.13, march 2015. Cit. MICHAEL D'ASCENZO, *Modernising the Australian Taxation Office: Vision, pelople, system and values*, p.

ASCENZO, Michael D', "Better for them, better for us", SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3097891> , 2010. Cit. MICHAEL D'ASCENZO, *Better for them, better for us*, p.

ASCENZO, Michael d'. *Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 2013. Cit. MICHAEL ASCENZO d'. *Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, p.

AVI-YONAH, Reuven S. "Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the welfare state", in 113 *Harvard Law Review*, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=208748>, 2000. Cit. REUVEN S. AVI-YONAH, *Globalization, tax competition and the fiscal crisis of the welfare state*, p.

AYRES, Ian e John BRAITHWAITE, *Responsive regulation – Transcending the deregulation debate*. Oxford Universit Press, 1992. Cit. IAN AYRES E JOHN BRAITHWAITE, *Responsive Regulation: Transcending the deregulation debate*, p.

BACIGALUPO, Mariano, *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y limites constitucionales de su atribución)*, Marcial Pons, 1997. Cit. MARIANO BACIGALUPO, *La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y limites constitucionales de su atribución)*, p.

BARKWORTH, Julie M., Kristina MURPHY, *Procedural justice policing and citizen compliance behavior: The importance of emotion*, *fPsychology, Crime & Law*, Vol 21, 3, 2015. Cit. JULIE M. BARKWORTH, KRISTINA MURPHY, *Procedural justice policing and citizen compliance behavior: The importance of emotion*, p. <https://doi.org/10.1080/1068316X.2014.951649>

BARNES, Javier, "Sobre el procedimiento administrativo: evolución y perspectivas", en *Innovación y reforma en el Derehco Administrativo*, Edited by Javier Barnes, Global Law Press, Seville, Spain, 2006. Cit. JAVIER BARNES, "Sobre el procedimiento administrativo: evolución y perspectivas", p.

BARNES, Javier, *Algunas respuestas del Derecho Administrativo contemporáneo antelas nuevas formas de regulación*, in Javier Barnes Ed. *Innovacion y reforma en el derecho administrativo*, 2.ª ed. 2012. Cit. JAVIER BARNES, *Algunas respuestas del Derecho Administrativo contemporáneo ante las nuevas formas de regulación*, p.

BARNES, Javier (cord.), *Innovación y reforma en el derecho administrativo*, Editores: Sevilla: Derecho Global, 2006. Cit. JAVIER BARNES (ed.), *Innovación y reforma en el derecho administrativo*, p.

BARNES, Javier (cord.), *Innovación y reforma en el derecho administrativo 2.0*, Editores: Sevilla: Derecho Global, 2012. Cit. JAVIER BARNES, *Innovación y reforma en el derecho administrativo – Nota introductoria sobre la segunda edición*, p.

BARNES, Javier, *Innovación y reforma en el derecho administrativo – Nota introductoria sobre la segunda edición*, in BARNES, Javier (cord.), *Innovación y reforma en el derecho administrativo 2.0*, Editores: Sevilla: Derecho Global, 2012. Cit. JAVIER BARNES, *Innovación y reforma en el derecho administrativo – Nota introductoria sobre la segunda edición*, p.

BARNES, Javier (ed.), *La transformación del procedimiento administrativo*, Editorial Global/Global Law Press, Sevilla, 2008. Cit. JAVIER BARNES (ed.), *La transformación del procedimiento administrativo*, p.

BARNES, Javier, "El procedimiento administrativo en transformación". In *Javier Barnes (ed.) La Transformación del Procedimiento Administrativo*, Editorial Derecho Global / Global Law Press, Sevilla, 2008. Cit. JAVIER BARNES, "El procedimiento administrativo en transformación", p.

MASSIMO BASILAVECCHIA, "Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa e azione impositiva", e in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso, strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, Matteucci, Stefano Civitarese, del Feredico, Lorenzo (ed.). 2010. Cit. BASILAVECCHIA MASSIMO, "Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa e azione impositiva", p.

BASILE MARTA, *Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente*, 2010. Cit. MARTA BASILE, *Il principio di collaborazione tra fisco e contribuente*, p.

BAUER, Harmut, *Transformación radical em la doctrina del derecho administrativo*, Documentación Administrativa, n.º 234, 1993. Cit. HARTMUT BAUER, *Transformación radical em la doctrina del derecho administrativo?*, p.

BECCARIA, Cesare, *Dei delitti e delle pene*, a cura di Renastto Fabietti, Milano, 1973. Cit. CESARE BECCARIA, *Dei delitti e delle pene*, 1973, p.

BECKER, Florian, *Kooperative und konsensuale Strukturen in der Normsetzung*, Mohr Siebeck, 2005. Cit. LORIAN BECKER, *Kooperative und konsensuale Strukturen in der Normsetzung*, p.

BECKER, G. S., *Crime and punishment: an econometric approach*, 1974. <https://www.nber.org/chapters/c3625.pdf> Cit. G. S. BECKER, *Crime and punishment: an econometric approach*, p.

BELASTINGDIENST, "Thinking differently, behaving differently and working differently: Tax control framework, The Dutch Tax and Customs Administration, may 2008. *Cit.* BELASTINGDIENST, *Thinking differently, behaving differently and working differently*, p.

BELASTINGDIENST, "Tax control framework – From a focus on risks to being in control: a different approach", *Netherlands Tax and Customs Administration Co-ordination group on the treatment of very large businesses TCF Working Group*, 2008. *Cit.* BELASTINGDIENST, *Tax control framework – From a focus on risks to being in control: a different approach*, p.

BELASTINGDIENST, "Horizontal monitoring guide within the medium to very large businesses segment", *The Netherlands Tax and Customs Administration*, 2010. *Cit.* BELASTINGDIENST, "Horizontal monitoring guide within the medium to very large businesses segment", p.

BENDA, Ernst et alii. *Manual de Derecho Constitucional*, Editorial Marcial Ponds, 1996. *Cit.* ERNST BENDA, ET ALLII. *Manual de Derecho Constitucional*, p.

BENTHAM, Jeremy, *Principles of penal law*, University of Adelaide, 2014. *Cit.* JEREMY BENTHAM, *Principles of penal law*, p.

BENTLEY, Duncan, "Definition and developments", *Journal of Public Economics* 1 (1972) 323-338. *Cit.*

DUNCAN BENTLEY, *Definition and developments*, p.

BENTLEY, Duncan, *The significance of declaration of taxpayers' rights and the global standards for the delivery of tax services by revenue authorities*, Bond University. *ePublications@bond*, Law Faculty Publications Faculty of Law, june 2002. *Cit.* DUNCAN BENTLEY, *The significance of declaration of taxpayers' rights and the global standards for the delivery of tax services by revenue authorities*, p.

BENTLEY, DUCAN, *The rise of "soft law" in tax administration – Good news for taxpayers?*, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, vol 14, n.º1, 2008. *Cit.* DUCAN BENTLEY, *The rise of "soft law" in tax administration – Good news for taxpayers?*, p.

BENZ, Arthur (ed.), *Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen – Eine Einführung*, Springer, 2010. *Cit.* ARTHUR BENZ (ed.), *Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen – Eine Einführung*, p.

BIRD, Jaime Vázquez-Caro e Richard M., "Benchmarking tax administrations in developing countries: A systematic approach", *Georgia State Univeristy, Andrew Young School, International Studies Program*, march, 2011. *Cit.* JAIME VÁZQUEZ-CARO E RICHARD M. BIRD, *Benchmarking tax administrations in developing countries: A systematic approach*, p.

BOHNE, Eberhard, *Informales Verwaltungshandeln im Gesetzesvollzug*, 1980.

[https://www.researchgate.net/publication/302044107\\_Informales\\_Verwaltungshandeln\\_im\\_Gesetzesvollzug](https://www.researchgate.net/publication/302044107_Informales_Verwaltungshandeln_im_Gesetzesvollzug) - *Cit.*

EBERHARD BOHNE, *Informales Verwaltungshandeln im Gesetzesvollzug*, p.

BOLADO, ROBERTO BUSTILLO, *Derecho administrativo español y solución extrajudicial de conflictos: entre el (razonablemente hermoso) mito y la (menos edificante de lo deseable) realidad*, in FERNANDO LOPEZ RAMON, Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos 2015. Cit. ROBERTO BUSTILLO BOLADO, *Derecho administrativo español y solución extrajudicial de conflictos: entre el (razonablemente hermoso) mito y la (menos edificante de lo deseable) realidad*, p.

BOLADO, R. Bustillo, *Convenios y Contratos Administrativos: Transacción, Arbitraje y Terminación Convencional del Procedimiento*, Editores: Thomson Reuters, Aranzadi, 2001. Cit. R. BUSTILLO BOLADO, *Convenios y Contratos Administrativos: Transacción, Arbitraje y Terminación Convencional del Procedimiento*, p.

BOOK, Leslie, "A new paradigm for IRS guidance: Ensuring input and enhancing participation", *Florid Tax Review, Villanova Law/Public Policy Research Paper No. 2011-13*. Cit. LESLIE BOOK, *A new paradigm for IRS guidance: Ensuring input and enhancing participation*, p.

BOOK, Leslie, "Freakonomics and the tax gap: An applied perspective", *American University Law Review*, Vol. 56, 2007, *Florida Tax Review*, 2011. Cit. LESLIE BOOK *Freakonomics and the tax gap: An applied perspective*, p.

BORGMANN, OLAF, *Mer Rechtssicherheit im Steuerrecht und der Verlust des Prinzips der Gewaltenteilung im Steuerrecht*, inStbg, 1989. Cit. OLAF BORGMANN, *Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht und der Verlust des Prinzips der Gewaltenteilung im Steuerrecht*, p.

BOWIE, Blair, Dan SMITH, Richard PHILIPS e Steve WAMHOFF, *Representation without taxation – Fortune 500 companies that spend big on lobbying and avoid taxes*, U. S. PIRG, CTJ Citizens for Tax Justice, 2012. Cit. BLAIR BOWIE, DAN SMITH, RICHARD PHILIPS e STEVE WAMHOFF, *Representation without taxation – Fortune 500 companies that spend big on lobbying and avoid taxes*, p.

BRACO, Stefano Grassi e Stefano de, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra Fisco e contribuente*, CEDAM, 1999. Cit. STEFANO GRASSI BRACO E STEFANO DE, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra Fisco e contribuente*, p.

BRAITHWAITE, John, "On speaking softly and carrying sticks: Neglected dimensions of republican separation of powers", *The University of Toronto Law Journal*, Vol. 47, 1997. Cit. JOHN BRAITHWAITE, *On speaking softly and carrying sticks: Neglected dimensions of republican separation of powers*, p.

BRAITHWAITE, John, "Meta risk management and responsive regulation for tax system integrity", *Law and Policy*, Vol. 25, 2003. Cit. JOHN BRAITHWAITE, *Meta risk management and responsive regulation for tax system integrity*, p.

BRAITHWAITE, John, *Markets in vice, markets in virtue*, Bookseller Code, 2005. Cit. JOHN BRAITHEWAITE, *Markets in vice, markets in virtue*, p.

BRAITHWAITE, John, *Restorative justice and responsive regulation*, Oxford University Press, 2002. Cit. JOHN BRAITHWAITE, *Restorative justice and responsive regulation*, p.

BRAITHWAITE, John, *The essence of responsive regulation*, *UBC Law Review* 44(3), 2010. *Cit.* JOHN BRAITHWAITE, *The essence of responsive regulation*, p.

BRAITHWAITE, John, *Markets in vice, markets in virtue*, 2005. *Cit.* JOHN BRAITHWAITE, *Markets in vice, markets in virtue*, p.

BRAITHWAITE, Valeria (ed.), *Taxing democracy*, Ashgate Publishing Ltd , 2002. *Cit.* VALERIA BRAITHWAITE, (ed.), *Taxing democracy*, p.

BRAITHWAITE, Valeria, JOHN BRAITHWAITE, "An evolving compliance model for tax enforcement", *Controlling White Collar Crime?*, 1998 , [http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/05/2000\\_An-Evolving-Compliance-Model-f.pdf](http://johnbraithwaite.com/wp-content/uploads/2016/05/2000_An-Evolving-Compliance-Model-f.pdf) *Cit.* VALERIA BRAITHWAITE E JOHN BRAITHWAITE, *An evolving compliance model for tax enforcement*, p.

BRAITHWAITE, Valeria, JOHN BRAITHWAITE, "VALERIA BRAITHWAITE e JOHN BRAITHWAITE , *Managing tax compliance: The evolution of the Australian Taxation Office compliance model*, 2001.

<https://www.anu.edu.au/fellows/jbraithwaite/documents/Articles/Managing%20taxation%20compliance%20The%20evolution%20of%20the%20ATO%20Compliance%20Model.pdf> *Cit.* VALERIA BRAITHWAITE, JOHN BRAITHWAITE, "VALERIA BRAITHWAITE e JOHN BRAITHWAITE , *Managing tax compliance: The evolution of the Australian Taxation Office compliance model*, p.

BRAITHWAITE, Valeria, K. MURPHY, M. REINHART, "Taxation threat, motivational postures and responsive regulation", *LAW & POLICY*, Vol. 29, No. 1, january 2007. *Cit.* VALERIA BRAITHWAITE , K. MURPHY, M. REINHART, *Taxation threat, motivational postures and responsive regulation*, p.

BRAITHWAITE, Valeria (ed.), *Taxing democracy, Understanding tax avoidance and evasion*, Routledge, 2003. *Cit.* VALERIA BRAITHWAITE, (ed.), *Taxing democracy, Understanding tax avoidance and evasion*, p.

BRAITHWAITE, Valeria, *Tax system integrity and compliance: The democratic management of the tax system*. Author/s (editor/s): Braithwaite, Valerie, 2003. *Cit.* VALERIA BRAITHWAITE, *Tax system integrity and compliance: The democratic management of the tax system*, p.

BRAITHWAITE, Valerie, *A new approach to tax compliance*, Braithwaite, Valerie Publication, 2003. *Cit.* VALERIA BRAITHWAITE, *A new approach to tax compliance*, p.

BRAITHWAITE, Valeria, "Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions", *In Taxing Democracy Tax Avoidance and Tax Evasion*, Ed. Braithwaite, Valerie, 2003. *Cit.* VALERIA BRAITHWAITE, *Dancing with tax authorities: Motivational postures and non-compliant actions*, p.

BRAITHWAITE, Valeria, Jenny JOB, *The theoretical base for the ATO compliance model*, 2003. <http://digitalcollections.anu.edu.au/handle/1885/42101>.

BRAITHWAITE, Valeria, JOHN BRAITHWAITE, "An evolving compliance model for tax enforcement, Controlling White Collar Crime?", *Cornell University, News Release*, may 27, 1998. *Cit.* VALERIA BRAITHWAITE, JOHN BRAITHWAITE, "An evolving compliance model for tax enforcement, Controlling White Collar Crime?", p.

BRAITHWAITE, Valeria, John BRAITHWAITE, *Managing taxation compliance: The evolution of the ATO compliance model*, Oxford University Press, 2000.

<https://www.anu.edu.au/fellows/jbraithwaite/documents/Articles/Managing%20taxation%20compliance%20The%20evolution%20of%20the%20ATO%20Compliance%20Model.pdf> Cit. VALERIA BRAITHWAITE, JOHN BRAITHWAITE, *Managing taxation compliance: The evolution of the ATO compliance model*, p.

BRAITHWAITE, Valerie, "Responsive regulation and taxation: Introduction", *Law and Policy*, University of Denver, 2007. Cit. VALERIE BRAITHWAITE, *Responsive regulation and taxation: Introduction*, p.

BUDAK, Simon James e Adrian J. Sawyer, *The complexity of tax simplification: Experiences from around the world*, *The Complexity of Tax Simplification*, 2016.

[https://www.researchgate.net/publication/303442605\\_The\\_Complexity\\_of\\_Tax\\_Simplification\\_Experiences\\_From\\_Around\\_the\\_World](https://www.researchgate.net/publication/303442605_The_Complexity_of_Tax_Simplification_Experiences_From_Around_the_World). Cit. TAMER BUDAK, SIMON JAMES e ADRIAN J. SAWYER, *The complexity of tax simplification: Experiences from around the world*, p.

BÜHLER, Ottmar, *Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts*, 1927. <https://www.degruyter.com/downloadpdf/books/9783110888225/9783110888225-003/9783110888225-003.pdf> Cit. OTTMAR BÜHLER, *Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts*, p.

BULLINGER, Martin, El service public "francés" y la Daseinsvorsorge en "Alemania", *Revista de administración pública*, N° 166, 2005. Cit. MARTIN BULLINGER, *El service public "francés" y la Daseinsvorsorge en "Alemania"*, p.

BURTON, Mark, "Responsive regulation and the uncertainty of tax law – "Time to reconsider the Commissioner's model of cooperative compliance?" *eJournal of Tax Research*, Vol 5, n.º 1, 2007. Cit. MARK BURTON, *Responsive regulation and the uncertainty of tax law - Time to reconsider the Commissioner's model of cooperative compliance?*, p.

BURTON, Mark e Justin DABNER, *The "Enhanced Relationship" model collides with reality – The determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries*, *The Law and Society Association Annual Conference*, 2012. Cit. MARK BURTON E JUSTIN DABNER, *The "Enhanced Relationship" model collides with reality – The determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries*, p.

BURTON M. E J. DABNER, *The Partnership Model of the Relationship between Tax Administrators and Tax Practitioners: Drivers, Challenges and Prospects*, 2015, [HTTPS://SSRN.COM/ABSTRACT=2707898](https://ssrn.com/abstract=2707898) Cit. M. BURTON E J. DABNER, *The Partnership Model of the Relationship between Tax Administrators and Tax Practitioners: Drivers, Challenges and Prospects*, p.

BURTON, Mark e Justin DABNER, *Lessons for tax administrators in adopting the OECD's "Enhanced Relationship" model – Australia's and New Zealand's experiences*, 2009, <https://ssrn.com/abstract=2707900>. Cit. MARK BURTON, E JUSTIN DABNER, *Lessons for tax administrators in adopting the OECD's "Enhanced Relationship" model – Australia's and New Zealand's experiences*, p.



CAMPOS, Diogo Leite de, "A harmonização fiscal na CEE" in *O Direito Comunitário e a Construção Europeia*, (Studia Iuridica), Coimbra, 1994. *Cit.* DIOGO LEITE DE CAMPOS, "A harmonização fiscal na CEE", p.

CAMPOS, Mónica Leite de e Diogo Leite de CAMPOS, *Direito tributário*, 2.<sup>a</sup> ed. Edições Almedina. 2000. *Cit.*, MÓNICA LEITE DE CAMPOS E DIOGO LEITE DE CAMPOS, *Direito tributário*, p.

CAMPOS, Diogo Leite de, "Só a justiça é eficiente: as políticas financeiras e os direitos das pessoas". *Estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*, Quartier Latin, S. Paulo, 2014. *Cit.* DIOGO LEITE DE CAMPOS, "Só a justiça é eficiente: as políticas financeiras e os direitos das pessoas", p.

CAMPOS, Diogo Leite de (AA. VV), "Processo e procedimento na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário", *CEJ-Contencioso Tributário*, 2015. *Cit.* DIOGO LEITE DE CAMPOS, *Processo e procedimento na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*, p.

CAMPOS, Diogo Leite de, Jorge de SOUSA e Benjamim Silva RODRIGUES, *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, Encontro da Escrita Editora, 4.<sup>a</sup> edição. 2012. *Cit.* DIOGO LEITE DE CAMPOS, JORGE DE SOUSA E BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, p.

CAMPOS, Diogo Leite de, "Preços de Transferência e Arbitragem", in *Revista da Ordem dos Advogados*, n.º 67, vol. III, 2007. *Cit.* DIOGO LEITE DE CAMPOS, "Preços de Transferência e Arbitragem", p.

CAETANO, Marcello, "Concepção doutrinária e orientação técnica da reforma fiscal", *Análise Social*, vol. XXV (105-106), (1.º, 2.º), 1990. *Cit.* MARCELLO CAETANO, *Concepção doutrinária e orientação técnica da reforma fiscal*, p.

CALDERÓN, José, "The OECD Transfer Pricing Guidelines as a source of tax law: Is globalization reaching tax law?" *Intertax*, Vol. 35, 2007. *Cit.* JOSÉ ALDERÓN, "The OECD Transfer Pricing Guidelines as a source of tax law: Is globalization reaching tax law", p.

CANOTILHO, J. J. Gomes, "Constituição e défice procedimental", in *Estudos sobre Direitos Fundamentais*. Coimbra Editora, 2008. *Cit.*, J. J. GOMES CANOTILHO, "Constituição e défice procedimental", p.

CANOTILHO, J. J. Gomes, "Cláusulas de rigor e direito constitucional", *Revista de Legislação e Jurisprudência*. N.º 3971, nov-dez, 2011. *Cit.* J. J. GOMES CANOTILHO, "Cláusulas de rigor e direito constitucional", p.

CANOTILHO, J. J. Gomes e Vital MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. 1º, Coimbra Editora, 2014. *Cit.*, J. J. GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*,

CANOTILHO, J. J. Gomes, e Vital MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, Volume II, 4.<sup>a</sup> edição revista, Coimbra Editora, 2014. *Cit.* J. J. GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, Volume II, p.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Law shopping and good governance*, UNIO EU LAW JOURNAL, Vol. 3, 2017. *Cit.* J.J. GOMES CANOTILHO, *Law shopping and good governance*, p.

CANOTILHO, J. J. Gomes, “O direito constitucional passa, o direito administrativo também”, in AAVV. *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares, Coimbra, 2001*. *Cit.* J. J. GOMES CANOTILHO, “O direito constitucional passa, o direito administrativo também”, p.

CANOTILHO, Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 6.ª ed. Almedina, Coimbra, 2002.

CAPELLAS, J. Iglesias, *Proposta de bones pràtiques en la relació administració-contribuent en base a l'actua Llei General Tributària*, Barcelona, 2015. *Cit.*, J. IGLESIAS CAPELLAS, *Proposta de bones pràtiques en la relació administració-contribuent en base a l'actua Llei General Tributària*, p.

CARNÉ, M.ª Dolores Torregrosa, “Técnicas procedimentales alternativas em los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados”, *Fundación Antonio Lancuenta, Jornada Anual de Estudio, Teresa Armenta Deu*, Magin Pont Mestres, 2003. *Cit.* M.ª DOLORES TORREGROSA CARNÉ, “Técnicas procedimentales alternativas em los supuestos de aplicación de conceptos jurídicos indeterminados”, p.

CASH ECONOMY TASKFORCE, *Improving tax compliance in the cash economy*, de 1998.

CASSESE, Sabino, *Derecho administrativo: historia y futuro*, Sevilla, 2014. *Cit.* CASSESE, Sabino, *Derecho administrativo: historia y futuro*, p.

CASSESE, Sabino. “Le trasformazioni del diritto amministrativo dal XIX al XXI secolo”, *Fundación Dialnet. Rivista trimestrale di diritto pubblico*, N° 1, 2002. *Cit.* SABINO CASSESE. “Le trasformazioni del diritto amministrativo dal XIX al XXI secolo”, p.

CIALDINI, Robert, “Social motivations to comply: norms, values, and principles”, *Department of Psychology, Arizona State University, Annual Rev. Psychol*, 2004. *Cit.* CIALDINI, ROBERT, “*Social motivations to comply: norms, values, and principles*”, p.

CIAT, *Relación o cumplimiento cooperativo tributario*, 2015.

CLEMENTE, Joan-Francesc Pont I, “Administración Tributaria y servicio público”, *Justicia y Derecho tributario: libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez / coord. por Carmen Banacloche Palao*, Julio Banacloche Pérez-Roldán, Begoña Banacloche Palao, 2008. *Cit.* JOAN-FRANCESC PONT I. CLEMENTE, “*Administración Tributaria y servicio público*”, p.

COGLIANESE, Cary. *E-Rulemaking: Information technology and the regulatory process*, 2004, Faculty SCHOLARSHIP.104. [http://scholarship.law.upenn.edu/faculty\\_scholarship/104](http://scholarship.law.upenn.edu/faculty_scholarship/104) *Cit.* CARY COGLIANESE, *E-Rulemaking: Information technology and the regulatory process*, p.

COGLIANESE, Cary, *The internet and citizen participation in rulemaking*, I/S:A JOURNAL OF LAW AND POLICY, Vol. 1, N.º 1, 2005. *Cit.* COGLIANESE, CARY, *The internet and citizen participation in rulemaking*, p.

COLLINI, Maddalena. "Fiscalità dialogata. Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria alla cooperative compliance", *Univversità Degli Studi Di Trento*. Facoltà di Giurisprudenza, Anno Accademico 2014/2015. *Cit.* MADDALENA COLLINI, *Fiscalità dialogata. Dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria alla cooperative compliance*, p.

CORDS, Danshera. "Let's get together: Collaborative tax regulation", *Pittsburgh Tax Review*, N.º 49, jul 2014. *Cit.* DANSHERA CORDS, "Let's get together: Collaborative tax regulation", p.

CORREIA, Eduardo, "Direito Penal e Direito de Mera Ordenação Social", *Separata do Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Vol. XLIX, 1973. *Cit.* EDUARDO CORREIA, "Direito Penal e Direito de Mera Ordenação Social", p.

CORREIA, Ferrer, *Lições de Direito Internacional Privado*, Almedina, 2000. *Cit.* FERRER CORREIA, *Lições de Direito Internacional Privado*, p.

CORREIA, Fernando Alves, *Manual do direito do urbanismo*, Almedina, 2012. *Cit.* FERNANDO ALVES CORREIA, *Manual do direito do urbanismo*, p.

CORREIA, Jorge Alves, *Contrato e poder público administrativo Sobre a compatibilidade do contrato e autoridade no direito administrativo, em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos*, Coimbra, 2015.

*Cit.* JORGE ALVES CORREIA, **Contrato e poder público administrativo Sobre a compatibilidade do contrato e autoridade no direito administrativo, em especial, o problema do contrato sobre o exercício dos poderes públicos**, p.

CORREIA, José Manuel Sérvulo, *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*. Editora Almedina, 1987. *Cit.*, JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e autonomia contratual nos contratos administrativos*, p.

COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito das Obrigações*, 4.ª ed. Coimbra Editora, 1984. *Cit.* MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, p.

COWELL, Frank, "Sticks and carrots". *London School of Economics and Political Science. Paper prepared for the Conference on the Crisis in Tax Administration. The Brookings Institute, Washington DC, november 2002*. *Cit.* FRANK COWELL, "Sticks and carrots", p.

CURTIN e I. DEKKER, *Good governance: The concept and its application by the European Union*, INTERSENCIA. METRO, 2010. *Cit.* E I. DEKKER CURTIN, *Good governance: The concept and its application by the European Union*, p.

DABNER, M. Burton e J., "The Partnership Model of the Relationship between Tax Administrators and Tax Practitioners: Drivers, Challenges and Prospects", *Law and Justice*, 2007. Cit. j. DABNER E M. BURTON, *The Partnership Model of the Relationship between Tax Administrators and Tax Practitioners: Drivers, Challenges and Prospects*, p.

DABNER, Justin, *Partners or combatants: A comment on the Australian Tax Office's view of its relationship with the tax advising profession*, Westdeutcher Verlags GmbH, Opladen, 1980. Cit. JUSTIN DABNER, *Partners or combatants: A comment on the Australian Tax Office's view of its relationship with the tax advising profession*, p.

DABNER, Justin e Mark BURTON, Lessons for tax administrators in adopting the OECD's "Enhanced Relationship" Model – Australia's and New Zealand's experiences, *Bulletin for International Taxation*, jul 2009. Cit. M. BURTON e J. DABNER, *Lessons for tax administrators in adopting the OECD's "Enhanced Relationship" model – Australia's and New Zealand's experiences*, p.

DABNER, Justin e Mark BURTON, The limits of the responsive regulation model: what really defines the relationship between the IRD and tax practitioners, dec 2015. <https://ssrn.com/abstract=2707915>. Cit. JUSTIN DABNER E MARK BURTON, *The limits of the responsive regulation model: what really defines the relationship between the IRD and tax practitioners*, p.

DABNER, Justin e Mark BURTON, "Lessons for tax administrators in adopting the OECD's "Enhanced Relationship" Model – Australia's and New Zealand's experiences", *The University of Melbourne - Law School; University of Canberra - Law School*, 2009. Cit. JUSTIN DABNER E MARK BURTON, "Lessons for tax administrators in adopting the OECD's "Enhanced Relationship" Model – Australia's and New Zealand's experiences", p.

DABNER, M. Burton e J., "The Partnership Model of the Relationship between Tax Administrators and Tax Practitioners: Drivers, Challenges and Prospects", *Journal of Australian Taxation*, Vol. N.º 11-T2, 2008. Cit. M. BURTON E J. DABNER., *The Partnership Model of the Relationship between Tax Administrators and Tax Practitioners: Drivers, Challenges and Prospects*, p.

DABNER, Justin e Mark BURTON, The "Enhanced Relationship" model collides with reality – the determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries", *The Law and Society Association Annual Conference*, december 2015. Cit. JUSTIN DABNER E MARK BURTON, *The "Enhanced Relationship" model collides with reality – the determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries*, p.

DABNER, M. Burton e J." Lessons for tax administrators in adopting he OECD'S "Enhanced Relationship" model – Australia's and New Zealand's experiences", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 63. 2009. Cit. M. BURTON E J. DABNER, "Lessons for tax administrators in adopting he OECD'S "Enhanced Relationship" model – Australia's and New Zealand's experiences", p.

DABNER, Burton e J., «The "Enhanced Relationship" model colides with reality – The determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries», *The Law and Society Association Annual Conference*, 2012. Cit. BURTON E J. DABNER, «*The "Enhanced Relationship" model colides with reality – The determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries*», p.

DEBORAH, L. Paul L, "The sources of tax complexity: How much simplicity can fundamental tax reform achieve", *UNC School of Law, North Carolina Law Review*, Vol. 76, 1997. *Cit.* L. PAUL DEBORAH, "The sources of tax complexity: How much simplicity can fundamental tax reform achieve", p.

DEBRUYNE, Michel, *Fiscalité, relation de confiance et responsabilité sociale de l'entreprise*, 2018. *Cit.* MICHEL DEBRUYNE, *Fiscalité, relation de confiance et responsabilité sociale de l'entreprise*, p.

DENHARDT, Janet V. e Robert V. DENHARDT, *New public service – Serving not Steering*, Routledge New York and London, 2015. *Cit.* JANET V. DENHARDT. E ROBERT V. DENHARDT, *New public service – Serving not Steering*, p.

DEVOS, Ken, *Factors influencing individual taxpayer compliance behavior*, Springer Netherlands, 2014. *Cit.* KEN DEVOS, *Factors influencing individual taxpayer compliance behavior*, p.

DIAS, José Eduardo Figueiredo, *A Reinvenção da Autorização Administrativa no Direito do Ambiente*, 2014. *Cit.* JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS, *A reinvenção da autorização administrativa no direito do ambiente*, p.

BIRK Dieter, Marc Desens e Henning, *Steuerrecht*. 17.<sup>a</sup> ed. 2014-2015. *Cit.* DIETER BIRK, MARC DESENS e HENNING TAPPE, *Steuerrecht*, p.

DIJKE, Marius Van, Peter VERBOON, *Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance*, 2010. <https://econpapers.repec.org/RePEc:eee:joepsy:v:31:y:2010:i:1:p:80-91>. *Cit.* MARIUS VAN DIJKE, PETER VERBOON, *Trust in authorities as a boundary condition to procedural fairness effects on tax compliance*, p.

DOLAN, Paul, Michael HALLSWORTH, David HALPERN, Dominic KING, Ivo VLAEV, "MindSPACE – Influencing behaviour through public policy", *Institute for Government*, London, 2010. *Cit.* PAUL DOLAN, MICHAEL HALLSWORTH, DAVID HALPERN, DOMINIC KING, IVO VLAEV, "MindSPACE – Influencing behaviour through public policy", p.

DONALDSON, Samuel A, "The easy case against tax simplification", *Georgia State University College of Law, Reading Room*, 2003 : [https://readingroom.law.gsu.edu/faculty\\_pub](https://readingroom.law.gsu.edu/faculty_pub) *Cit.* SAMUEL A DONALDSON, "The easy case against tax simplification", p.

DOURADO, Ana Paula, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2015. *Cit.* ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, p.

DUARTE, David. *Procedimentalização, Participação e Fundamentação*, Almedina, 1996. *Cit.* DAVID DUARTE, *Procedimentalização, Participação e Fundamentação*, p.

EHLERS, Dirk e Hermann Pünder (org.), *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 2015. *Cit.* DIRK EHLERS E HERMANN PÜNDER (org.), *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p.

ELLIOT, Amy S., *IRS evolving to meet challenges of global tax environment*, Online, 2008. Cit. AMY S. ELLIOT, *IRS evolving to meet challenges of global tax environment*, p.

E

HRKE-RABEL e GUNACKER-SLAWITSCH, "Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht", *Austrian Law Journal*, (on line 1), ALJ 1/2014. Cit. EHRKE-RABEL E GUNACKER-SLAWITSCH, "Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht", p.

EHRKE-RABEL e GUNACKER-SLAWITSCH, "Governance im Steuerrecht", *Austrian Law Journal*, ALJ 1/2014. Cit. EHRKE-RABEL E GUNACKER-SLAWITSCH, "Governance im Steuerrecht", p.

EHRKE-RABEL e GUNACKER-SLAWITSCH, "Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht", *Austrian Law Journal*, ALJ 1/2014. Cit. EHRKE-RABEL E GUNACKER-SLAWITSCH, "Die Bedeutung von Governance für das Steuerrecht", p.

ENGLISCH, Joachim, *Bindende "tatsächliche" und "rechtliche" Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen*, Bonn, IFSt, 2004. Cit. JOACHIM ENGLISCH, *Bindende "tatsächliche" und "rechtliche" Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen*, p.

ESTORNINHO, Maria João, *A fuga para o direito privado*, Almedina, 1996. Cit. MARIA JOÃO ESTORNINHO, *A fuga para o direito privado*, p.

ESTRADA, Iñaki Bilbao, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria em la nueva Ley General Tributaria*, Editorial: Instituto de Estudios Fiscales, 2006. Cit. IÑAKI BILBAO ESTRADA, *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria em la nueva Ley General Tributaria*,

EUROPEAN COMMISSION FOR DEMOCRACY THROUGH LAW (VENICE COMMISSION) "Stocktaking on the notions of "Good Governance" and "Good Administration".

FABIO, Udo Di, *Das Kooperationsprinzip – ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Umweltrechts*, 1999. Cit. UDO DI FABIO, *Das Kooperationsprinzip – ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Umweltrechts*, p.

FALCON, G., *Lezioni di diritto amministrativo - L'attività*, CEDAM, 2016. Cit. G. FALCON, *Lezioni di diritto amministrativo - L'attività*, p.

FANTOZZI, A., *Corso di diritto tributario*, Editore UTET, 2004. Cit. A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, p.

FAVEIRO, Vítor, *Noções fundamentais de direito fiscal português, II volume*, Coimbra Editora, 1986. Cit.

VÍTOR FAVEIRO, *Noções fundamentais de direito fiscal português, II volume*, p.

FAVEIRO, Vítor, *O estatuto do contribuinte – A pessoa do contribuinte no Estado social de direito*, Coimbra Editora, 2002. Cit. VÍTOR FAVEIRO, *O estatuto do contribuinte – A pessoa do contribuinte no Estado social de direito*, p.

FERIA, Rita de la e Stefan Vogenauer (ed.), *Prohibition of abuse of law – A new general principle of EU Law?* 2011. Cit., RITA DE LA FERIA E STEFAN VOGENAUER (ed.), *Prohibition of abuse of law – A new general principle of EU Law?*, p.

FREEDMAN JUDITH, *Responsive regulation, risk and rules: Applying the theory to tax practice*. 2011. Cit. JUDITH FREEDMAN, *Responsive regulation, risk and rules: Applying the theory to tax practice*, p.

FREEDMAN, Judith, Geoffrey T. Loomer e John Vella., *Corporate tax risk and tax avoidance: New approaches*, 2009. Cit. JUDITH FREEDMAN, GEOFFREY T. LOOMER E JOHN VELLA, *Corporate tax risk and tax avoidance: New approaches*, p.

FELD, Bruno S. Frey e Lars P., *Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers, Interact*, 2002. Cit. BRUNO S. FREY E LARS P. FELD., *Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers*, p.

FELD, L.P., B.S. FREY, "Trust breeds trust: How taxpayers are treated", Institute for Empirical Research in Economics, University of Zurich. Economics of Governance, Vol. 3, 2002. Cit. L.P. FELD, B.S. FREY, "Trust breeds trust: How taxpayers are treated", p.

FELD, L.P E B.S. FREY *Deterrence and tax morale: How tax administrations and taxpayers interact*, Walter Eucken Institute, 2003. Cit. L.P FELD., B.S. FREY, *Deterrence and tax morale: How tax administrations and taxpayers interact*, p.

FELD L.P., B.S. FREY, *Tax compliance as result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation*, Law and Policy, University of Denver, 2007. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9930.2007.00248.x> Cit. L.P. FELD, B.S. FREY, *Tax compliance as result of a psychological tax contract: The role of incentives and responsive regulation*, p.

FELD, L.P., B.S. FREY, *Illegal, immoral, fattening or what? How deterrence and responsive regulation shape tax morale*, Faculty of Business Administration and Economics, University of Marburg, 2004. <http://hdl.handle.net/10419/29871> Cit. L.P. FELD, B.S. FREY, *Illegal, immoral, fattening or what? How deterrence and responsive regulation shape tax morale*, p.

FELD, Bruno S. FREY e Lars P., *Tax compliance as the result of a Psychological Tax Contract: The role of incentives and responsive regulation*, 2006. Cit. BRUNO FELD, S. FREY E LARS P., *Tax compliance as the result of a Psychological Tax Contract: The role of incentives and responsive regulation*, p.

FERRARA, Batistoni, "L'evoluzione del quadro normativo", in *Adesione, Conciliazione ed Autotutela, Disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, a cura di Marcello Poggioni, CEDAM, 2007. Cit. BATISTONI FERRARA, "L'evoluzione del quadro normativo", p.

FERIA, RITA DE LA e STEFAN VOGENAUER (ed.), *Prohibition of abuse of law – A new general principle of EU Law?* 2000 Cit. RITA DE LA FERIA E STEFAN VOGENAUER (ed.), *Prohibition of abuse of law – A new general principle of EU Law?* p.

FERREIRO, Susana Viñuales, *La constitucionalización del derecho a una buena administración en la Unión Europea: Nuevas garantías para la protección de los derechos en el procedimiento administrativo?*, Revista de Derecho de la Unión Europea, N.ºs 27-28, 2014. Cit. SUSANA VIÑUALES FERREIRO, *La constitucionalización del derecho a una buena administración en la Unión Europea: Nuevas garantías para la protección de los derechos en el procedimiento administrativo?*, p.

FERLIE, Ewan e All., "Public policy networks and "wicked problems: A nascent solution?" *Public Administration*, 89(2), 2011. Cit. FERLIE EWAN E ALL., *Public policy networks and "wicked problems: A nascent solution?*, p.

FERRONI, Bruno, *Il tax control Framework nel regime di adempimento collaborativo*, 2016. Cit. BRUNO FERRONI, *Il tax control Framework nel regime di adempimento collaborativo*, p.

FILIPO LUCIANO GOMES, *A Performance no Direito Tributário*, Almedina, 2016. Cit. LUCIANO GOMES FILIPO, *A Performance no Direito Tributário*, p.

FLEINER, Fritz, *Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts*, 1913. Cit. FRITZ FLEINER, *Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts*, p.

FLOR, Luis María Romero, *Las actas com acuerdo em la Ley General Tributaria y en el derecho comparado*, 2010. <http://hdl.handle.net/10578/1444>. Cit. LUIS MARÍA ROMERO FLOR, *Las actas com acuerdo em la Ley General Tributaria y en el derecho comparado*, p.

FOREST, Adam e Steve M. Sheffrin, "Complexity and compliance", *National Tax Journal*, Vol. LV, N.º 1. (march), 2002. Cit. ADAM FOREST E STEVE M. SHEFFRIN, *Complexity and compliance: an empirical investigation*, p.

FORSTHOFF, Ernst, *Tratado de derecho administrativo*, Instituto de Estudios Políticos, 1958. Cit. ERNST FORSTHOFF, *Tratado de derecho administrativo*, p.

FRANZIUS Claudio, *Der Gewährleistungsstaat*, Online, 2007. Cit. CLAUDIO FRANZIUS, *Der Gewährleistungsstaat*, p.

FREEMAN, Jody, "Collaborative governance in the administrative state", *UCLA Law Review*, Vol. 45, N.º 1, 1997. Cit. JODY FREEMAN, *Collaborative governance in the administrative state*, p.

FREEDMAN, Judith, Geoffrey Loomer e John Vella, *Alternative approaches to task risk and tax avoidance: Analysis of a face-to-face corporate survey*, 2008. Cit. JUDITH FREEDMAN, GEOFFREY LOOMER E JOHN VELLA, *Alternative approaches to task risk and tax avoidance: Analysis of a face-to-face corporate survey*, p.

FREEDMAN, Judy, Geoffrey Loomer e John Vella, "Corporate tax risk and tax avoidance: New approaches", *British Tax Review, Oxford Legal Studies Research*, Vol. 1. 2009. Cit. JUDITH FREEDMAN, GEOFFREY T. LOOMER E JOHN VELLA, *Corporate tax risk and tax avoidance: New approaches*, p.



FREEDMAN, Judith, "Responsive regulation, risk and rules: Applying the theory to tax practice", *UBC Law Review*, Vol. 44, 2012. *Cit.* JUDITH FREEDMAN, "Responsive regulation, risk and rules: Applying the theory to tax practice", p.

FREEDMAN, Judith, Geoffrey LOOMER e John VELLA, *Moving beyond avoidance? Tax risk and the relationship between large business and HMRC*, Oxford University Centre for Business Taxation. Online. 2012. <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/view/divisions/cen=5Fcbt/> *Cit.* FREEDMAN, JUDITH, GEOFFREY LOOMER E JOHN VELLA, *Moving beyond avoidance? Tax risk and the relationship between large business and HMRC*, p.

FREY, Bruno S. e Lars P. FELD, "Trust breeds trust: How taxpayers are treated", *Economics of Governance*, Vol. 3, 2002.

FREY, Bruno S. e Lars P. FELD, *Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact*, 2018. *Cit.* BRUNO S. FREY E LARS P. FELD, *Deterrence and Tax Morale: How Tax Administrations and Taxpayers Interact*, p.

FREY, Bruno S. e Lars P. FELD, "Tax compliance as the result of a Psychological Tax Contract: The role of incentives and responsive regulation", *Law and Police, University of Denver*, 2008. *Cit.* FREY, BRUNO S. E LARS P. FELD, "Tax compliance as the result of a Psychological Tax Contract: The role of incentives and responsive regulation", p.

Friauf, K. H. *Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsforbildung im Steuerrecht*, 1989. *Cit.* FRIAUF K.H, *Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsforbildung im Steuerrecht*, p.

FRUTOS, Ubaldo González De "La relación cooperativa: un nuevo horizonte em el diálogo entre las grandes empresas y la agencia tributaria", *Crónica Tributaria*, n.º 134, 2010. *Cit.* UBALDO GONZÁLEZ DE FRUTOS, *La relación cooperativa: un nuevo horizonte em el diálogo entre las grandes empresas y la agencia tributaria*, p.

FÜLLSACK, Markus, *Informelles Verwaltungshandeln im Steuerrecht*, Hartung-Gorre Verlag, 1995. *Cit.* MARKUS FÜLLSACK, *Informelles Verwaltungshandeln im Steuerrecht*, p.

GAFFURI, F., "Considerazioni sull'accertamento tributario", *R. D. Fin.*, I, 1981. *Cit.* GAFFURI, F., "Considerazioni sull'accertamento tributario", p.

GALARDO, Sandro Maria, «"Cooperative compliance": Relazione Fisco-contribuente, la nuova sfida», *Corriere Tributario* 36/2016. *Cit.* SANDRO MARIA GALARDO, «"Cooperative compliance": Relazione Fisco-contribuente, la nuova sfida», p.

GALLO, Franco, "La natura giuridica dell'accertamento con adesione", *in Riv. Dir. Trib.*, n. 5, 2002. *Cit.* FRANCO GALLO, "La natura giuridica dell'accertamento con adesione", p.

GALLO, FRANCO, *Le ragioni del fisco*, 2000. *Cit.* FRANCO GALLO, *Le ragioni del fisco*, p.

GAMA, João Taborda da, *Promessas administrativas – Da decisão de autovinculação ao acto devido*, Coimbra Editora, 2008. Cit. JOÃO TABORDA DA GAMA, *Promessas administrativas – Da decisão de autovinculação ao acto devido*, p.

GANGL, Katharina, Eva HOFMANN, Maria POLLAI, Erich KIRCHLER, *The dynamics of power and trust in the “slippery slope framework” and its impact on the tax climate*, Online, Posted: 17 mar 2012 Last revised: 14 mar 2017. Cit. GANGL, KATHARINA, EVA HOFMANN, MARIA POLLAI, ERICH KIRCHLER, *The dynamics of power and trust in the “slippery slope framework” and its impact on the tax climate*, p.

GANGL, Katharina, L. katharina, L, EVA HOFFMAN, Erich KIRCHLER, “Tax authorities’ interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust”, *Taxpayer Advocate Service — Fiscal Year, 2019*. Cit. KATHARINA GANGL, L. KATHARINA, L. EVA HOFFMAN, ERICH KIRCHLER, “Tax authorities’ interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust”, p.

GANGL, Katharina, EVA Hoffman, ERICH Kirchler, “Tax authorities’ interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust”, *FinanzArchiv Public Finance Analysis*, Vol. 4, decembre 2013. Cit. GANGL, KATHARINA, EVA HOFFMAN, ERICH KIRCHLER, “Tax authorities’ interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust”, p.

GARCÍA, Glória Alarcón, *El deber de colaboración: El deber general de información y el deber general de colaboración. La aplicación de los tributos en la nueva Ley general tributaria*, 2005. Cit. GLÓRIA ALARCÓN GARCÍA, *El deber de colaboración: El deber general de información y el deber general de colaboración*, p.

GARCIA, Maria da Glória Dias, *Direito das políticas públicas*, Edições Almedina, 2009. Cit. MARIA DA GLÓRIA DIAS GARCIA, *Direito das políticas públicas*, p.

GARCÍA, Santiago Alvarez, *Las relaciones entre la administración y los contribuyentes: La necesidad de adaptación de la administración tributaria*, 2015. Cit. GARCÍA SANTIAGO ALVAREZ, *Las relaciones entre la administración y los contribuyentes: La necesidad de adaptación de la administración tributaria*, p.

GARDINI, Gianluca, “Azione amministrativa e azione impositiva tra autorità e consenso”, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*/Coord. Stephano Civitarese Tatteuci e Lorenzo del Francisco. Editore Franco Angeli, 2010. Cit. GIANLUCA GARDINI, “Azione amministrativa e azione impositiva tra autorità e consenso”, p.

GANGL, Katharina, Eva HOFMANN, Erich KIRCHLER, “Tax authorities interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust”, *New Ideas in Psychology*, Vol. 37, 2015. Cit. KATHARINA GANGL, EVA HOFFMAN, ERICH KIRCHLER, *Tax authorities’ interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust*, p.

GANGL Katharina, Eva HOFMANN, Erich KIRCHLER, “Tax authorities interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust”, *New Ideas in Psychology*, Vol. 37, february 2015,

<https://doi.org/10.1016/j.newideapsych.2014.12.001>. Cit. GANGL KATHARINA, EVA HOFMANN, ERICH KIRCHLER, "Tax authorities interaction with taxpayers: A conception of compliance in social dilemmas by power and trust", p.

GANGL, Katharina, Eva HOFMANN, Maria POLLAI, Erich KIRCHLER, *The Dynamics of Power and Trust in the "Slippery Slope Framework" and its Impact on the Tax Climate, Online*, Last revised: 14 Mar 2017. Cit. KATHARINA GANGL, EVA HOFMANN, MARIA POLLAI, ERICH KIRCHLER, *The dynamics of power and trust in the "slippery slope framework" and its impact on the tax climate*, p.

GANGL, Katharina, Eva HOFMANN, Monon de GROOT, Gerrit ANTONIDES, Sjoerd GOSLING, Barbara GIACHI Sandro, "Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal em la España contemporánea". *Reis Rev. Esp. Investig. Sociol.*, N.º 145. 2014. Cit. KATHARINA GANGL, EVA HOFMANN, MONON DE GROOT, GERRIT ANTONIDES, SJOERD GOSLING, BARBARA IACHI SANDRO, "Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal em la España contemporánea", p.

GEFFROY, Jean-Baptiste, *Grands Problèmes Fiscaux Contemporains*, Presses Universitaires de France-PUF, 1993. Cit. JEAN-BAPTISTE GEFFROY, *Grands Problèmes Fiscaux Contemporains*, p.

GIVATI, Yehonatan, "Resolving legal uncertainty: The unfulfilled promise of advance tax rulings". *Virginia Tax Review*, Vol. 29, 2009. Cit. YEHONATAN GIVATI, "Resolving legal uncertainty: The unfulfilled promise of advance tax rulings", p.

GOMEZ, Sanz, *La "Relación cooperativa" entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*, Universidade de Sevilla, *Online*, 2014. Cit. RAFAEL SANZ GOMEZ, *La "Relación cooperativa" entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*, p.

GONÇALVES, Pedro, *Entidades privadas com poderes públicos – O exercício de poderes públicos de autoridade por entidades privadas com funções administrativas*, Almedina, 2008. Cit. PEDRO GONÇALVES, *Entidades privadas com poderes públicos – O exercício de poderes públicos de autoridade por entidades privadas com funções administrativas*, p.

GONÇALVES, Pedro, *Reflexões sobre o Estado Regulador e o Estado Contratante*, Coimbra Editora, 2013. Cit. PEDRO GONÇALVES, *Reflexões sobre o Estado regulador e o Estado contratante*, p.

GONÇALVES, Pedro e Licínio Lopes Martins, *Os serviços públicos económicos e a concessão no Estado regulador* in *Estudos de Regulação Pública-I*, Coimbra Editora, 2004.

GONZÁLEZ, Luis Manuel Alonso (org.), *Informe – Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal em España a la luz del derecho comparado*, Collegi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, 2014.

GOMES, Nundo de Sá, "Teoria geral dos benefícios fiscais", *CTF*, N.º 360, 1990. Cit. LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ (org.), *Informe – Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal em España a la luz del derecho comparado*, p.

GOMES, Nuno Sá, "Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal", *Instituto de Estudos Fiscais*. Lisboa, 1997. Cit. NUNO SÁ GOMES, "Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal", p.

GOMEZ, Rafael Sanz, *La "Relación cooperativa" entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*, 2014. Cit. RAFAEL SANZ GÓMEZ, *La "Relación Cooperativa" entre la administración tributaria y las grandes empresas: análisis de la experiencia española*, p.

GRASSI, Stefano e Stephano de BRACO, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra Fisco e contribuente*, Editore CEDAM, 1999. Cit. STEFANO GRASSI E STEFANO DE BRACO, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario – I rapporti tra Fisco e contribuente*, p.

GREGGI, Marco, "Avoidance and abus de droit: The european approach in tax law", *eJournal of Tax Research*, Vol. 6, 2008. Cit. MARCO GREGGI, *Avoidance and abus de droit: The european approach in tax law*, p.

GRIBNAU, Hans, "Soft law and taxation: the case of the Netherlands", *Legisprudence*, Vol. 1, N.º 3, 2007. Cit. HANS GRIBNAU, *Soft law and taxation: the case of the Netherlands*, p.

GRIBNAU, Hans, "Cooperative compliance: some procedural tax law issues", R. Russo (ed.), *Tax Assurance*, Deventer: Kluwer, 2015. Cit. HANS GRIBNAU, "Cooperative compliance: some procedural tax law issues", p.

STIGLITZ, Joseph E., *The roaring nineties: A new history of the world's most prosperous decade*, W. W. Norton & Company, Inc, 2003. Cit. JOSEPH E. STIGLITZ., *The roaring nineties: A new history of the world's most prosperous decade*, p.

GRIBNAU, Hans, "Soft law and taxation", *Legisprudence, Volume 2, N.º 2, Online*, 2008. Cit. HANS GRIBNAU, "Soft law and taxation", p.

GRIBNAU, Hans, "The Code of Conduct for Business Taxation: An evaluation of an EU soft-law instrument", *Jurisprudence*, 2(2):67-117, *Online*, 2008. Cit. HANS GRIBNAU, "The Code of Conduct for Business Taxation: An evaluation of an EU soft-law instrument", p.

HANS, "Soft law and taxation: The case of the Netherlands", *Legisprudence*, Vol. 1, 2007. Cit. HANS, "Soft law and taxation: The case of the Netherlands", p.

GUTIERREZ, FABIO LONDONO, *La terminación convencional de los procedimientos tributarios, ?* Cit. FABIO LONDONO GUTIERREZ, *La terminación convencional de los procedimientos tributarios*, p.

HAMILTON, Stuart, "Putting the Client First: The Emerging Copernican Revolution of Tax Administration", *Tax Notes International*, 2003. <http://www.taxnotes.com/worldwide-tax-daily/compliance/putting-client-first-emerging-copernican-revolution-tax-administration/2003/02/10/8047916> Cit. STUART HAMILTON, "Putting the Client First: The Emerging Copernican Revolution of Tax Administration", p.

HAPPÉ, Richard, "Multinationals, enforcement covenants and fair share", *Intertax*, Vol. 35, 2007. Cit. RICHARD HAPPÉ, *Multinationals, enforcement covenants and fair share*, p.

HARLOW, Carol e Richard RAWLINGS, *Promoting accountability in multilevel governance: a network approach*, European Governance Papers, april 2006. Cit. CAROL HARLOW E RICHARD RAWLINGS, *Promoting accountability in multilevel governance: a network approach*, p.

HARTL, Erich KIRCHLER, *Taxpayers' motivations relating to tax compliance: Evidence from two representative samples of Austrian and dutch self-employed taxpayers*, 2011. Cit. ERICH KIRCHLER HARTL, *Taxpayers' motivations relating to tax compliance: Evidence from two representative samples of Austrian and dutch self-employed taxpayers*, p.

HARTL, Erich KIRCHLER, "Taxpayers' motivations relating to tax compliance: Evidence from two representative samples of Austrian and dutch self-employed taxpayers", *University Business School of Exeter*, jun 2016, <http://jota.website/about/editorialPolicies#openAccessPolicy>. Cit. ERICH KIRCHLER HARTL, "Taxpayers' motivations relating to tax compliance: Evidence from two representative samples of Austrian and dutch self-employed taxpayers", p.

HARTNER, Martina, Andrea POSCHALKO, Siliva RECHBERGER, Erich KIRCHLER, *Taxpayers' compliance by procedural and interactional fairness perceptions and social identity*, University of Vienna, 2003. Cit. MARTINA HARTNER, ANDREA POSCHALKO, SILIVA RECHBERGER, ERICH KIRCHLER, *Taxpayers' compliance by procedural and interactional fairness perceptions and social identity*, p.

HARTNER, Martina, Andrea POSCHALKO, Silvia RECHBERGER, Erich KIRCHLER, *Taxpayers' compliance by procedural and interactional fairness perceptions and social identity*. [https://www.researchgate.net/journal/2151-318X\\_Journal\\_of\\_Neuroscience\\_Psychology\\_and\\_Economics](https://www.researchgate.net/journal/2151-318X_Journal_of_Neuroscience_Psychology_and_Economics). Cit. MARTINA HARTNER, ANDREA POSCHALKO, SILIVA RECHBERGER, ERICH KIRCHLER, *Taxpayers' compliance by procedural and interactional fairness perceptions and social identity*, p.

HARTNER, Martina, Andrea poschalko, Silvia RECHBERGER, Erich KIRCHLER. *Understanding and predicting taxpayers' behavioural responses to actions by tax administrations*. [https://www.researchgate.net/journal/2151318X\\_Journal\\_of\\_Neuroscience\\_Psychology\\_and\\_Economis](https://www.researchgate.net/journal/2151318X_Journal_of_Neuroscience_Psychology_and_Economis), january 2010. Cit. MARTINA HARTNER, ANDREA POSCHALKO, SILIVA RECHBERGER, ERICH KIRCHLER, *Understanding and predicting taxpayers' behavioural responses to actions by tax administrations*, p.

HEAD, BRIAN e JOHN ALFORD, *Wicked problems: The implications for public management*, ?..... Cit. BRIAN HEAD E JOHN ALFORD, *Wicked problems: The implications for public management*, p.

HENSEL. ALBERT, *Derecho tributario*, Marcial Pons 2005 Cit. ALBERT HENSEL, *Derecho tributario*, p

HENSEL, Albert, *Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts*, 1927. Cit. ALBERT HENSEL, *Der Einfluss des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts*, p.

HICKMAN, Kristine E., *The promise and the reality of U.S. Tax administration*, Minnesota Legal Studies Research Paper N.º 10-60, *Online*, 2010. *Cit.* KRISTINE E. HICKMAN, *The promise and the reality of U.S. Tax administration*, p.

HMRC, *Making a Difference: Delivering the Review of Links with Large*, 2007.

HMRC, *Review of Links with Large Business*, ("Varney report"), 2006.

HMRC, *Giving certainty to business through clearances and advance agreements*, 2007.

HOELZL, Erich, ERICH KIRCHLER e INGRID WAHL, «Enforced versus voluntary compliance: The "slippery slope" framework», *Journal of Economic Psychology*, Vol. 29, 2008. *Cit.* ERICH HOELZL, ERICH KIRCHLER E INGRID WAHL, «Enforced versus voluntary compliance: The "slippery slope" framework», p.

HOFMANN, Eva, KATHARINA Gangl, ERICH KIRCHLER, JENNIFER STARK, "Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities", *Law and Policy*, jul, 2014. *Cit.* HOFMANN, EVA, KATHARINA GANGL, ERICH KIRCHLER, JENNIFER STARK, "Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities", p.

HOFFMANN-RIEM E. SCHMIDT-AßMAN e W., *Verwaltungskontrolle*, Buch, Sonstige, 2001. *Cit.* HOFFMANN-RIEM E. SCHMIDT-AßMAN E W, *Verwaltungskontrolle*, p.

HOLZINGER, LILIA, NICHOLAS BIDDLE, "Behavioural insights of tax compliance: An overview of recent conceptual and empirical approaches", *Tax and Transfer Policy Institute*, 2016. *Cit.* LILIA HOLZINGER, NICHOLAS BIDDLE, *Behavioural insights of tax compliance: An overview of recent conceptual and empirical approaches*, p.

HOMANN, Eva, KATHARINA Gangl, ERICH Kirchler e Jennifer STARK, *Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities*, 2006. *Cit.* HOMANN EVA, KATHARINA GANGL, ERICH KIRCHLER e JENNIFER STARK, *Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities*, p.

HOFMANN, EVA, KATHARINA GANGL, ERICH KIRCHLER, JENNIFER STARK, "Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities", *Wiley, Law Policy* jul, 2014. *Cit.* HOMANN EVA, KATHARINA GANGL, ERICH KIRCHLER E JENNIFER STARK, *Enhancing tax compliance through coercive and legitimate power of tax authorities by concurrently diminishing or facilitating trust in tax authorities*, p.

HOFFMANN-RIEM, W., EBERHARD Schmidt-Aßman e Gunnar Folke SCHUPPERT, *Reform des Allgemeinen Verwaltungsrechts*, Baden-Baden : Nomos, 1993. *Cit.* HOFFMANN-RIEM, W., EBERHARD SCHMIDT-AßMAN E GUNNAR FOLKE SCHUPPERT, *Reform des Allgemeinen Verwaltungsrechts*, p.

HOFFMANN-RIEM, W., ANDREAS voßkuhle e EBERHARD Schmidt-Aßman, *Grundlagen des Verwaltungsrechts*, 2006.

HOFFMANN-RIEM, SCHMIDT-AßMANN E ANDREAS VOßKUHLE, *Grundlagen des Verwaltungsrechts*, Tomos I, II e III, 2.<sup>a</sup> ed., 2012.

HOFFMANN-RIEM, W., La reforma del derecho administrativo el ejemplo del derecho ambiental, in *Documentación Administrativa*, no 234, 1993 *Cit. w. HOFFMANN-RIEM, La reforma del derecho administrativo, p.*

HOFFMANN-RIEM, W., EBERHARD Schmidt-Aßman e GUNNAR Folke Schuppert, *Reform des Allgemeinen Verwaltungsrechts*, Baden-Baden : Nomos, 1993 *Cit. HOFFMANN-RIEM, W., EBERHARD SCHMIDT-AßMAN E GUNNAR FOLKE SCHUPPERT, Reform des Allgemeinen Verwaltungsrechts, p.*

HOFFMANN-RIEM, Wolfgang, *The potencial impact of social sciences on administrative law*, M. Ruffert (ed), 2007. *Cit. WOLFGANG HOFFMANN-RIEM, The potencial impact of social sciences on administrative law, p.*

HOFFMANN-RIEM, W., *Innovation und Flexibilität des Verwaltungshandelns* [Kolloquium im Internationalen Wissenschaftszentrum Heidelberg], Nomos-Verl-Ges, 1993. *Cit. w. HOFFMANN-RIEM, Innovation und Flexibilität des Verwaltungshandelns, p.*

HOLMES, Rachelley, "Forcing cooperation: A strategy for improving tax compliance", *HeinOnline. RY Holmes - U. Cin. L. Rev.*, 2010. *Cit. RACHELLEY HOLMES, "Forcing cooperation: A strategy for improving tax compliance", p.*

HOLZINGER Lilia, Nicholas BIDDLE, "Behavioural insights of tax compliance: An overview of recent conceptual and empirical approaches", *Tax and Transfer Policy Institute - Working Paper*, 2016. *Cit. LILIA HOLZINGER, NICHOLAS BIDDLE, "Behavioural insights of tax compliance: An overview of recent conceptual and empirical approaches", p.*

IFA, "IFA initiative on the Enhanced Relationship". *Key issues reporte, version 3.3*, 31 august 2012.

IRELLI, Cerrulli, "La simplificación de la acción administrativa", *Documentación administrativa*, N° 248-249, (Ejemplar dedicado a: *El Derecho Administrativo en Italia: Tendencias actuales* (I), 1997. *Cit. CERRULLI IRELLI, "La simplificación de la acción administrativa", p.*

IRELLI, Cerulli, *Lineamenti del diritto amministrativo*, Università di Bologna, 2006. *Cit. v. CERULLI IRELLI, Lineamenti del diritto amministrativo, p.*

JAMES, Simon, JOHN Hasseldine, PEGGY Hite e MARIKA Toumi, "Developing a tax compliance strategy for revenue services", *Bulletinfor international fiscal documentation*, Vol 55.2001. *Cit. SIMON JAMES, JOHN HASSELDINE, PEGGY HITE E MARIKA TOUMI, Developing a tax compliance strategy for revenue services, p.*

JAMES, Simon, Clinton ALLEY, "Tax compliance, self-assessment and tax administration", *Department of Accounting, University of Waikato, New Zealand*, 2004. *Cit. SIMON JAMES E CLINTON ALLEY, Tax compliance, self-assessment and tax administration, p.*

SIMON, JAMES, *Tax Simplification is not a simple issue: the reasons for difficulty and a possible strategy*, 2007 <https://business-school.exeter.ac.uk/documents/papers/management/2007/0718.pdf> Cit. JAMES SIMON, *Tax Simplification is not a simple issue: the reasons for difficulty and a possible strategy*, p.

JAMES, Simon, ADRIAN, J. Sawyer e IAN Wallschutzky, "Tax simplification: A review of initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom", *eJournal of Tax Research*, march 2015. Cit. JAMES SIMON, ADRIAN J. SAWYER E IAN WALLSCHUTZKY, *Tax simplification: A review of initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom*, p.

JEFFREY, Owens, «The "Enhanced Relationship": A challenge for revenue bodies and taxpayers», *Dialnet European Taxation*, vol. 48, 2008. Cit. OWENS JEFFREY, «The "Enhanced Relationship": A challenge for revenue bodies and taxpayers», p.

JELLINEK, Georg, "Aus dem Wesen des Menschen ergibt sich historisch und logisch als notwendig nur die Pflicht, aber nicht das Recht gegen den Staat", 2011. Cit. GEORG JELLINEK, "Aus dem Wesen des Menschen ergibt sich historisch und logisch als notwendig nur die Pflicht, aber nicht das Recht gegen den Staat", p.

JOB, Jenny e David HONAKER, "Short-term experience with responsive regulation in the Australian Tax ation Office", *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 16, may 2009. Cit. JENNY JOB E DAVID HONAKER, *Short-term experience with responsive regulation in the Australian Taxation Office*, p.

JOB, Jenny, Andrew, STOUT, RachelL SMITH, "Culture cange in three taxation administrations: From command and control to responsive regulation", *Law & Policy*, Vol. 29, january 2007. Cit. JENNY JOB, ANDREW STOUT E RACHEL SMITH, *Culture change in three taxation administrations: From command-and-control to responsive regulation*, p.

JOB, Jenny e DAVID Honaker, *Short-term experience with responsive regulation in the Australian Taxation Office*, 2000. [http://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/publications/attachments/2015-05/Job\\_TaxDem-shortTerm.pdf](http://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/publications/attachments/2015-05/Job_TaxDem-shortTerm.pdf) Cit. JENNY JOB E DAVID HONAKER, *Short-term experience with responsive regulation in the Australian Taxation Office*, p.

JOB, Jenny, ANDREW, Stout e Smith, "Culture change in three taxation administrations: From command-and-control to responsive regulation", *Law and Policy*, Vol. 29, 2007. Cit. JENNY JOB, ANDREW STOUT E RACHEL SMITH, *Culture change in three taxation administrations: From command-and-control to responsive regulation*, p.

JONE, John Avery S., "Tax law: Rules or principles". *Fiscal Studies*. Vol. 17, N.º 3 (august), 1996. Cit. JOHN AVERY JONES, *Tax law: Rules or principles*, p.

KAPLOW, Louis, "How tax complexity and enforcement affect the equity and efficiency of income tax", *National Tax Journal*, Vol 49, N.º 1 (march), 1996. Cit. LOUIS KAPLOW, *How tax complexity and enforcement affect the equity and efficiency of income tax*, p.

KEINANY, Oram, "Playing the audit lottery: The role of penalties in the U.S. tax law in the aftermath of Long Term Capital Holding v. United States *Berkeley Business* ", *Law Journal*, Vol. 3, september 2006.Cit. ORAM KEINANY,



"Playing the audit lottery: The role of penalties in the U.S. tax law in the aftermath of Long Term Capital Holding v. United States Berkeley Business", p.

KIRCHLER, Erich, "The economic psychology of tax behavior", *Cambridge University Press*, January 2010. *Cit.* ERICH KIRCHLER, *The economic psychology of tax behavior*, p.

KIRCHLER, Erich, ERICH HOELZL, Ingrid WAHL, "Enforced versus voluntary compliance: The "slippery slope" framework", *Journal of Economic Psychology*, Vol. 29, 2008. *Cit.* ERICH KIRCHLER, ERIK HOELZL, INGRID WAHL, *Enforced versus voluntary compliance: The "slippery slope" framework*, p.

KEINANY, Oram, "Playing the audit lottery: The role of penalties in the U.S. tax law in the aftermath of Long Term Capital Holding v. United States Berkeley Business", *Law Journal*, Vol. 3. September 2006. *Cit.* ORAM KEINANY, "Playing the audit lottery: The role of penalties in the U.S. tax law in the aftermath of Long Term Capital Holding v. United States Berkeley Business", p.

KIRCHLER, Erich, "The economic psychology of tax behavior", *Cambridge University Press*, January 2010. *Cit.* ERICH KIRCHLER, "The economic psychology of tax behavior", p.

KIRCHLER, Erich, CHRISTOPH Kogler e Ssephan MUEEHLBACKER, *Cooperative tax compliance: from deterrence to deference*, 2014. *Cit.* ERICH KIRCHLER, CHRISTOPH KOGLE E SSEPHAN MUEEHLBACKER, *Cooperative tax compliance: from deterrence to deference*, p.

KIRCHLER, Erich, HOFMANN Eva, KATHARINA Gangl, «From mistrusting taxpayers to trusting citizens: empirical evidence and further development of "slippery slope framework"», *Economic Psychology in the Modern World: Collected Papers*, Publisher: Ekon-inform, 2012. *Cit.* ERICH KIRCHLER, EVA HOFMANN, KATHARINA GANGL, *From mistrusting taxpayers to trusting citizens: empirical evidence and further development of "slippery slope framework"*, p.

KIRCHLER, Erich, Christoph KOGLER, Stephan, Muehl BACHER, *Cooperative tax compliance: From Deterrence to deference*. <https://doi.org/10.1177%2F0963721413516975>, April 2014. *Cit.* ERICH KIRCHLER, CHRISTOPH KOGLER, STEPHAN, MUEHL BACHER, *Cooperative tax compliance: From Deterrence to deference*, p.

KIRCHLER, E. E. Hoelzl e I. Wahl, «Enforced versus voluntary compliance: The "Slippery Slope Framework"», *Public Finance review*, January 2011. *Cit.* KIRCHLER, E. E. HOELZL E I. WAHL, «Enforced versus voluntary compliance: The "Slippery Slope Framework"», p.

KIRCHLER, Erich, CHRISTOPH Kogler e STEPHAN Muehlbacher, *Cooperative tax compliance: from deterrence to deference*, 2014. <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0963721413516975> *Cit.* ERICH KIRCHLER, CHRISTOPH KOGLER E STEPHAN MUEHLBACHER, *Cooperative tax compliance: from deterrence to deference*, p.

KIRCHLER, Erich, ERIK Hoelzl e INGRID WAHL, *Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The 'Slippery Slope' Framework*, *Journal of Economic Psychology* v. 29, 2, 2008. *Cit.* ERICH KIRCHLER, ERIK HOELZL E INGRID WAHL, *Enforced Versus Voluntary Tax Compliance: The 'Slippery Slope' Framework*, p.

KIRCHLER, Erich, "The economic psychology of tax behavior", *Cambridge University Press*, January 2010. *Cit.* ERICH KIRCHLER, "The economic psychology of tax behavior", p.

KIRCHLER, Erich e Boris MACIEJOVSKY, "Tax compliance within the context of gain and loss situations, expected and current asset position, and profession", *Journal of Economic Psychology*, Vol. 22, 2001. *Cit.* ERICH KIRCHLER E BORIS MACIEJOVSKY, "Tax compliance within the context of gain and loss situations, expected and current asset position, and profession", p.

KIRCHLER, Erich, Eva HOFMANN, Katharina GANGL, «From mistrusting taxpayers to trusting citizens: empirical evidence and further development of "slippery slope framework"», *Economic Psychology in the Modern World: Collected Papers*, Publisher: *Ekon-inform*, 2012. *Cit.* ERICH KIRCHLER, EVA HOFMANN, KATHARINA GANGL, «From mistrusting taxpayers to trusting citizens: empirical evidence and further development of "slippery slope framework"», p.

KIRCHLER, Erich, Eva HOFMANN, Katharina GANGL, "From mistrusting taxpayers to trusting citizens: empirical evidence and further development of "slippery slope framework". *Law and Policy*, University of Denver, May 2014. *Cit.* ERICH KIRCHLER, EVA HOFMANN, KATHARINA GANGL, "From mistrusting taxpayers to trusting citizens: empirical evidence and further development of "slippery slope framework", p.

krajewski, Markus, *Grundstrukturen Des Rechts Öffentlicher Dienstleistungen*, Verlag Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2011. *Cit.* Markus krajewski, *Grundstrukturen Des Rechts Öffentlicher Dienstleistungen*,

KRAUSNICK, Daniel, *Staat und Hochschule im Gewährleistungsstaat*, Tübingen: Mohr Siebeck, 2011. *Cit.* DANIEL KRAUSNICK, *Staat und Hochschule im Gewährleistungsstaat*, p.

KREBS, Walter, *Contratos y convenios entre la Administración y lo Instituto Nacional de Administración Pública*, 1989.

*Cit.* WALTER KREBS, *Contratos y convenios entre la Administración y lo Instituto Nacional de Administración Pública*, p.

KREBS, Walter, "Contratos y convénios entre la administración y particulares", *Revista de Documentación Administrativa*, N.ºs 235-236, 1989. *Cit.* WALTER KREBS, "Contratos y convénios entre la administración y particulares", p.

KREVER, RICHARD, "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 2008* *Cit.* RICHARD KREVER, *Plain english drafting, purposive drafting, principle-based drafting: Does any of it matter?*, p.

LADEUR, Karl-Heinz, *The Changing Role of the Private in Public Governance – The Erosion of Hierarchy and the Rise of a New Administrative Law of Cooperation, A Comparative Approach*, European University Institute, 2002. *Cit.* KARL-HEINZ LADEUR, *The Changing Role of the Private in Public Governance – The Erosion of Hierarchy and the Rise of a New Administrative Law of Cooperation*, p.

LANG, Joachin, *Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung*, Verlag Dr.OttoSchmidt Köln, 1998. Cit. JOACHIN LANG, *Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung*, p.

LANG, K. Tipke, J., *Steuerrecht*. 21 Auflage Dr.Otto Schmidt, Cit. K, TIPKE, J. LANG, *STEUERRECHT*.

LANGHAM, Jo'anne e Neil PAULSEN, *Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust with the community*, *eJournal of Tax Research*, Vol. 13, 2015. Cit. LANGHAM, JO'ANNE E NEIL PAULSEN, *Effective engagement: Building a relationship of cooperation and trust with the community*, p.

LAPATZA, José Juan Ferrero, "Origen, prevención y solución de conflictos", *Ediciones Jurídicas y Sociales*, Madrid, 2005. Cit. JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, "Origen, prevención y solución de conflictos", p.

LAPATZA, José Ferreiro, *La justicia tributaria en España, Informe sobre las relaciones entre la administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos ente ellos*, Madrid, España, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005. Cit. JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, *La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos ente ellos*, p.

LAPATZA, José Juan Ferrero, "La aplicación de los tributos – confrontación o colaboración?" *Temas*, ISSN 1134-6574, N.º 131 (oct.), 2005.

LAPATZA, José Juan Ferrero, "Resolución extrajudicial de conflictos tributarios", *Quincena fiscal*, N.º 3, 2002. Cit. JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, "Resolución extrajudicial de conflictos tributarios", p.

LAPATZA, J. Ferreiro, *Curso de derecho financiero español*. Editorial Marcial Pons, 1994. Cit. J, FERREIRO LAPATZA, *Curso de derecho financiero español*, p.

L

LAPATZA, J. José Juan Ferreiro, "Complicación y simplificación: contabilidad y fiscalidad", *Quincena fiscal*, ISSN 1132-8576, N.º 15-16, 2006. Cit. JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, "Complicación y simplificación: contabilidad y fiscalidad", p.

LAPATZA, José Juan Ferrero, Apología contracorrente de la estimación objetiva, *Crónica Tributaria* N.º 116, 2005. Cit. JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA, Apología contracorrente de la estimación objetiva, p.

LARSEN, Björklund, *Sweden: Failure of a cooperative compliance project?*, <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1057730/FULLTEXT01.pdf> 2016. Cit. LOTTA BJÖRKLUND LARSEN, *Sweden: Failure of a cooperative compliance project?*, p.

LEDERMAN, Leandra, *Tax compliance and the reformed IRS*. <https://ssrn.com/abstract=3911342003>. Cit. LEANDRA LEDERMAN, *Tax compliance and the reformed IRS*, p.

LEDERMAN, Leandra, "The fight over "fighting regs" and judicial deference in tax litigation", *Boston University Law Review*, Vol. 92, *Online*, 2012. *Cit.* LEANDRA LEDERMAN, "The fight over "fighting regs" and judicial deference in tax litigation", *p.*

LEDERMAN, Leandra Ted SICHELMAN, "Enforcement as substance in tax compliance, Enforcement as Substance in Tax Compliance", *Washington & Lee L. Rev.* 1679, 2013. *Cit.* LEANDRA LEDERMAN, TED SICHELMAN, "Enforcement as substance in tax compliance, Enforcement as Substance in Tax Compliance", *p.*

LEDERMAN, Leandra, "IRS Reform: Politics as Usual?", Indiana University Maurer School of Law, *7 Columbia Journal of Tax Law* 36, 2016. *Cit.* LEANDRA LEDERMAN, "IRS Reform: Politics as Usual?", *p.*

LEDERMAN, Leandra, *Tax compliance and the reformed IRS*, Maurer School of Law: Indiana University, 2003. *Cit.* LEANDRA LEDERMAN, *Tax compliance and the reformed IRS*, *p.*

LEHR, Katja, *Staatliche Lenkung durch Handlungsformen*, Peter Lang GmbH, 2009. *Cit.* KATJA LEHR, *Staatliche Lenkung durch Handlungsformen*, *p.*

LEITÃO, L. Menezes, *Estudos de direito fiscal*, Editora Almedina, 1999. *Cit.* L. MENEZES LEITÃO, *Estudos de direito fiscal*, *p.*

LERCHE, Peter, *Staatsbürger und Staatsgewalt*, Karlsruhe Müller, 1963. *Cit.* PETER LERCHE, *Staatsbürger und Staatsgewalt*, *p.*

LEVINER, Sagit, "A new era of tax enforcement: From 'Big Stick' to responsive regulation", *University of Michigan Journal of Law Reform*, Vol. 42, 2009. *Cit.* SAGIT LEVINER, "A new era of tax enforcement: From 'Big Stick' to responsive regulation", *p.*

LIBERATI, Bruti, *Consenso e funzione nei contratti di diritto pubblico*, Giuffrè, 1996 *Cit.* BRUTI LIBERATI, *Consenso e funzione nei contratti di diritto pubblico*, *p.*

LOBEL, Orly, "The renew deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought", *Minnesota Law Review*, Vol. 89, november 2004 *Cit.* ORLY LOBEL, "The Renew Deal: The fall of regulation and the rise of governance in contemporary legal thought", *p.*

LORBACH, Christian, *Die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und ihre Auswirkungen auf das Steuerstrafverfahren*, Szeged, 2013. *Cit.* CHRISTIAN LORBACH, *Die tatsächliche Verständigung im Besteuerungsverfahren und ihre Auswirkungen auf das Steuerstrafverfahren*, *p.*

LOZANO, Ana María Jun e Consuelo Fuster ASECIO, "Buena administración tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidade", *Instituto de Estudios Fiscales*, N°. 5, 2016. *Cit.* ANA MARÍA JUN LOZANO E CONSUELO FUSTER ASECIO, "Buena administración

tributaria y seguridad jurídica: Cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidade”, p.

L

LOUREIRO, João, *O procedimento administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares (Algumas considerações)*, Coimbra Editora, 1995. *Cit.* JOÃO LOUREIRO, *O procedimento administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares*, p.

LOWELL, Cym H. e MARTIN, Mark R., “IRS expands prefilling agreement program: Potencial benefits for multinationals” Magazine/Journal article. 2005-03-14 Bookmark: <https://trove.nla.gov.au/version/65448638>. *Cit.* CYM H LOWELL. E MARTIN, MARK R, “IRS expands prefilling agreement program: Potencial benefits for multinationals”, p.

LUHMANN, Niklas, *Legitimation durch Verfahren*, Frankfurt aM:Suhrkamp, 1969. *Cit.* NIKLAS LUHMANN, *Legitimation durch Verfahren*, p.

LUPI, R., *Diritto tributario. Parte Generale*, Giuffrè, 2005. *Cit.* R, LUPI, *Diritto tributario. Parte Generale*, p.

MACHADO, J. Baptista, *Lições de Direito Internacional Privado*, Edições Almedina, 2013. *Cit.* J. BAPTISTA

MACHADO, Baptista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, vol. II, reimpressão, Coimbra, 1987. *Cit.* BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, p.

MARONGIU, Gianni, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, Marcheselli, Torino, Giappachelli, 2012. *Cit.* GIANNI MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, p.

MARONGIU, Gianni, «“Contributo alla realizzazione della “Carta de diritti decontribuente”, Lo Statuto di diritti del contribuente», *Università degli Studi di Genova, Voce del Dizionario di diritto pubblico – Vol. VI - Giuffrè 2006*. *Cit.* GIANNI MARONGIU, “Contributo alla realizzazione della “Carta dei diritti del contribuente”, pp. 586 e ss., ID., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, p.

MARQUES, J. Dias, *Noções Elementares de Direito Civil*, Lisboa, 1992. *Cit.* J, DIAS MARQUES, *Noções Elementares de Direito Civil*, p.

MARQUES, Maria Manuela Leitão e Vital MOREIRA, *A mão visível – Mercado e regulação*, Almedina, 2008. *Cit.* MARIA MANUELA LEITÃO MARQUES, E VITAL MOREIRA, *A mão visível – Mercado e regulação*, p.

MARQUEZ Y MARQUEZ Jo Antonio, “Reflexiones acerca de los limites reales de las garantias del contribuyente em la fase de comprobación-investigación inspectora”, *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, junho de 2005. *Cit.* ANTONIO MARQUEZ Y MARQUEZ, *Reflexiones acerca de los limites reales de las garantias del contribuyente em la fase de comprobación-investigación inspectora*, p.

MAAßEN, Kurt, *Regelungen mit dem Finanzamt – Auskünfte, Zusagen und Vereinbarungen im Steuerrecht*, Schmidt, 1959. *Cit.* KURT MAAßEN, *Regelungen mit dem Finanzamt*, p.

MARTÍNEZ, Francisco Adam, "Derechos y garantías de los contribuyentes versus teoría de la relación tributaria como relación de poder". *Instituto de Estudios Fiscales*, España, 1 de febrero de 2002. Cit. FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ, *Derechos y garantías de los contribuyentes versus teoría de la relación tributaria como relación de poder*, p.

MAS, Joaquín Tornos, *El derecho a una buena administración*, 2007. Cit. JOAQUÍN TORNOS MAS, *El derecho a una buena administración*, p.

MARTUL-ORTEGA, Perfecto Yebra, *Contribuyentes y obligados tributarios desde la perspectiva constitucional*, 2009. Cit. PERFECTO YEBRA MARTUL-ORTEGA, *Contribuyentes u obligados tributarios desde la perspectiva constitucional*, p.

MATTEUCCI, S. Civitarese e LORENZO Del Federico, *Premessa: le ragioni per un confronto interdisciplinare*, 2010 in MATTEUCCI, S. Civitarese e LORENZO Del Federico, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso – Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente (Premessa: le ragioni per un confronto interdisciplinare)*, 2010. Cit. S. CIVITARESE MATTEUCCI E LORENZO DEL FEDERICO, *Premessa: le ragioni per un confronto interdisciplinare*, p.

S. Civitarese e LORENZO Del Federico, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso – Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente (Premessa: le ragioni per un confronto interdisciplinare)*, 2010. Cit. S. CIVITARESE MATTEUCCI, E LORENZO DEL FEDERICO, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso – Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, p.

MAURER, Hartmut, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, C.H.Beck, 2011. Cit. HARTMUT MAURER, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, p.

MAYER, Gerd, *Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977*, Duncker & Humblot, 1991. Cit. GERD MAYER, *Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977*, p.

MAYER, Otto, *Zur Lehre vom öffentlichrechtlichen Verträge*, AöR 3 (1888), Cit. OTTO MAYER, *Zur Lehre von Öffentlichrechtlichen*, p.

MAYER, Otto, *Deutsches Verwaltungsrecht*, I 1896, Cit. OTTO MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, p.

MAYER, Otto, *Droit administratif alleman*, V. Giard, 1903. Cit. OTTO MAYER, *Droit administratif allemand*, p.

MCBARNET, H. Doreen, *When compliance is not the solution but the problem: From changes in law to changes in attitude*, 2001. <https://core.ac.uk/download/pdf/156615690.pdf> Cit. DOREEN MCBARNET, *When compliance is not the solution but the problem: From changes in law to changes in attitude*, p.

MCCAFFERY, Edward J. *The Holy Grail of Tax Simplification*, 1990, *Wis. L. Rev.* 1267 1990. Cit. EDWARD J MCCAFFERY, *The Holy Grail of Tax Simplification*, p.

MCCLAIN, Daniel L., "United States v. Leach and the Internal Revenue Code Section 7521 (c): Applying a text-based analysis to provisions of the tax code", FindLawCaselawUnited StatesUS Supreme Cour. United States Supreme Court, 1941. *Cit.* DANIEL L. MCCLAIN, "United States v. Leach and the Internal Revenue Code Section 7521 (c): Applying a text-based analysis to provisions of the tax code", *p.*

MCCLAIN, Daniel L., "United States v. Leach and the Internal Revenue Code Section 7521 © Applying a text-based analysis to provisions of the tax code", 77 Iowa L. Rev. 371, 1991-1992. *Cit.* DANIEL L MCCLAIN, "United States v. Leach and the Internal Revenue Code Section 7521 © Applying a text-based analysis to provisions of the tax code", *p.*

MCGARITY, Thomas O., "Some thoughts on "Deossifying" the rulemaking process", *Duke Law Journal* Vol. 41, 1992. *Cit.* THOMAS O MCGARITY, "Some thoughts on "Deossifying" the rulemaking process", *p.*

MCLURE, Charles E., JR., "Globalization, tax rules and national sovereignty", *Bulletin for international fiscal documentation: publication of the International Bureau of Fiscal Documentation; official organ of the International Fiscal Association (IFA) - Amsterdam- Vol. 55, 2001. Cit.* CHARLES E, JR. MCLURE, "Globalization, tax rules and national sovereignty", *p.*

MELILLO, Claudio, "L'evoluzione del rapporto Fisco-Impresa secondo le linee guida dell'OCSE", *Rassegna Tributaria*, 2015. *Cit.* CLAUDIO MELILLO, "L'evoluzione del rapporto Fisco-Impresa secondo le linee guida dell'OCSE", *p.*

MELO, Barbosa de, "Introdução às formas de concertação social", *Boletim da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra*, 1983. *Cit.* BARBOSA DE MELO, "Introdução às formas de concertação social", *p.*

MESTRES, Magin Pont, *Hacia nuevos horizontes en las relaciones tributarias: Incorporación normativa de alternativas convencionales*, 2003, <https://books.google.pt/books?isbn=8497680251> *Cit.* MAGIN PONT MESTRES, *Hacia nuevos horizontes en las relaciones tributarias: Incorporación normativa de alternativas convencionales*, *p.*

MESTRES, M. Pontes, *Hacia nuevos horizontes en las relaciones tributarias: Incorporación normativa de alternativas convencionales*, Madrid, 2003. *Cit.* M. PONTES MESTRES, *Hacia nuevos horizontes en las relaciones tributarias: Incorporación normativa de alternativas convencionales*, *p.*

MESTRES, Magin Pontes. "Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y sus garantías ante la inspección", *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, vol. 46, n.º 241, 1996. *Cit.* MAGIN PONT MESTRES, *Acerca de la pretendida condición de súbdito del contribuyente y sus garantías ante la inspección*, *p.*

MICHAEL, Keen, YITAE Kim e VARSANO Ricardo, «The "Flat Tax(es)": Principles and evidence», *International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, (september)*. 2006. *Cit.* KEEN MICHAEL, YITAE KIM E VARSANO RICARDO, «The "Flat Tax(es)": Principles and evidence», *p.*

MICHAEL, Keen, Yitae KIM e Ricardo VARSANO, «The “Flat Tax(es)”: Principles and evidence». *International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department* (september), 2006. *Cit.* KEEN MICHAEL, YITAE KIM E RICARDO VARSANO, «The “Flat Tax(es)”: Principles and evidence», p.

MINISTÉRIO das Finanças, Relatório do grupo para o estudo da política fiscal – Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal, Ministério das Finanças e da Administração Pública; Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, 3 de outubro de 2009.

MITA, Enrico de, *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, Giuffrè Editore, 2006. *Cit.* ENRICO DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*, p.

MOLINA, HERRERA, *¿Rehabilitar a Otto Mayer? Paradojas en el transito de la relación jurídica a la relación de poder*, 1.ª Jornada Metodológica “Jaime Garcia Añoveros”, sobre la metologia académica y la enseñanza Del Derecho Financiero y Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, 2002. *Cit.* HERRERA MOLINA, *¿Rehabilitar a Otto Mayer? Paradojas en el transito de la relación jurídica a la relación de poder*, p.

MOLINA, Pedro Herrera, “Capacidad económica y sistemafiscal – Analisis del ordenamento español a la luz del derecho aleman”, *Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales*, S.A, 1998. *Cit.* PEDRO HERRERA MOLINA, “Capacidad económica y sistemafiscal – Analisis del ordenamento español a la luz del derecho aleman”, p.

MONCADA, L. S. Cabral de, *Lições de Direito Civil*, Edições Almedina, 1995. *Cit.* L. S. CABRAL DE MONCADA, *Lições de Direito Civil*, p.

MONIZ, Ana Raquel Gonçalves, *A recusa de aplicação de regulamentos pela administração com fundamento em invalidade – Contributo para a teoria dos regulamentos*, Editora Almedina, 2012. *Cit.* ANA RAQUEL GONÇALVES MONIZ, *A recusa de aplicação de regulamentos pela administração com fundamento em invalidade – Contributo para a teoria dos regulamentos*, p.

MONTERO, M. Lago, “De la litigiosidad y la justicia tributaria”, *Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, 2008. *Cit.* J. M. LAGO MONTERO, *De la litigiosidad y la justicia tributaria*, p.

MORENO, Andrés BAËZ, María Luisa González-Cuéllar SERRANO e Enrique Ortiz Calle. Ortiz CALLE, *Estudio preliminar: El nacimiento del derecho tributario como disciplina científica en la Alemania de entreguerras: Aportación particular de Albert Hensel y sus repercusiones en la dogmática contemporánea*, Madrid, Barcelona, 2005. *Cit.* ANDRÉS BAËZ MORENO, MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO E ENRIQUE ORTIZ CALLE. ORTIZ CALLE, *Estudio preliminar: El nacimiento del derecho tributario como disciplina científica en la Alemania de entreguerras: Aportación particular de Albert Hensel y sus repercusiones en la dogmática contemporánea*, p.

MOSCATELLI Maria Teresa, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, Giuffrè, 2007. *Cit.* MARIA TERESA MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell’attuazione della norma tributaria*, p.



MOSCATELLI, Maria Tereza, *Le fattispecie consensual e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, 2010. . Civitarese e LORENZO Del Federico, *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso – Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente (Premessa: le ragioni per un confronto interdisciplinare)*, 2010. Cit. MARIA TEREZA MOSCATELLI, *Le fattispecie consensual e negoziali nell'attività di accertamento e in quella di riscossione del tributo*, p.

MORAIS, Rui Duarte, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a Um Regime Fiscal Privilegiado*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005. Cit. RUI DUARTE MORAIS, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a Um Regime Fiscal Privilegiado*, p.

MORAIS, Rui Duarte, "Preços de Transferência: O sistema fiscal no fio da navalha", in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano II, 2009. Cit. RUI DUARTE MORAIS, "Preços de Transferência: O sistema fiscal no fio da navalha", p.

MORAIS, Rui Duarte, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2009. Cit. RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, p.

MORAIS, Rui Duarte, *Manual do Procedimento e Processo Tributário*, reimpressão, Almedina, 2014. Cit. RUI DUARTE MORAIS, *Manual do Procedimento e Processo Tributário*, p.

MOREIRA, Guilherme *Instituições do Direito Civil Português*, vol. I, Coimbra, Imprensa da Universidade, 2007. Cit. GUILHERME MOREIRA, *Instituições do Direito Civil Português*, vol. I, p.

MORENO, Andrés BÁEZ, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz CALLE, *Estudio preliminar: El nacimiento del derecho tributario como disciplina científica en la Alemania de entreguerras: Aportación particular de Albert Hensel y sus repercusiones en la dogmática contemporánea*, Madrid, Barcelona, 2005.

Cit. ANDRÉS BÁEZ MORENO, MARIA LUISA GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO E ENRIQUE ORTIZ CALLE, *Estudio preliminar: El nacimiento del derecho tributario como disciplina científica en la Alemania de entreguerras: Aportación particular de Albert Hensel y sus repercusiones en la dogmática contemporánea*, p.

MOSCHETTI, F., "La possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano", *IL Fisco*, 1995. Cit. F MOSCHETTI, "La possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano", p.

MUELBACHER S., E. Kirchler e H. SCHWARZENBERGER, "Voluntary versus enforced compliance: Empirical evidence for the "slippery slope" Framework", *European Journal of Law and Economics* 32(1): 89-97, october, 2011. Cit. s. MUELBACHER, E. KIRCHLER E H. SCHWARZENBERGER, "Voluntary versus enforced compliance: Empirical evidence for the "slippery slope" Framework", p.

MURGNUNG, R., "Le prove utilizzate dall'amministrazione finanziaria con particolare riguardo alla presunzione e al segreto bancario", in *L'accertamento tributario nella comunità europea – L'esperienza della Repubblica Federale*

Tedesca (dir. Adriano di Pietro), Milão, 1997. Cit. R. MÜßGUNG, "Le prove utilizzate dall'amministrazione finanziaria com particolare riguardo alla presunzione e al segreto bancario", p.

MUEHLBACHER, Stephan, Erich KIRCHLER, Herbert SCHWARZENBERGER, "Voluntary versus enforced compliance: Empirical evidence for the "slippery slope" framework", *European Journal of Law and Economics*. 32, October 2011. Cit. S. MUELBACHER, E. KIRCHLER E H. SCHWARZENBERGER, *Voluntary versus enforced compliance: Empirical evidence for the "slippery slope" Framework*, p.

MÜGGENBORG, Hans-Jürgen, "Formen des Kooperationsprinzips im Umweltrecht der Bundesrepublik Deutschland", *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht*, 1990. Cit. HANS-JÜRGEN MÜGGENBORG, *Formen des Kooperationsprinzips im Umweltrecht der Bundesrepublik Deutschland*, p.

MÜLLER-FRANKEN, Sebastian, *Maßvolles Verwalten. Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht*, Mohr Siebeck, 2004.

Cit. MÜLLER-FRANKEN, SEBASTIAN, *MAßVOLLES VERWALTEN. Effiziente Verwaltung im System exekutiver Handlungsmaßstäbe am Beispiel des maßvollen Gesetzesvollzugs im Steuerrecht*, p.

MURPHY Kristina, "An examination of taxpayers' attitudes towards the Australian tax system", *Australian Tax Forum* 18-2, 2004. Cit. KRISTINA MURPHY, "An examination of taxpayers' attitudes towards the Australian tax system", p.

MURPHY, Kristina, "Procedural fairness and tax compliance", *Center for Tax System Integrity, Working Paper*, february 2004. Cit. KRISTINA MURPHY, "Procedural fairness and tax compliance", p.

MURPHY, Kristina, "The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders", *Law and Human Behavior*, Vol. 28, april 2004. Cit. KRISTINA MURPHY, "The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders", p.

MURPHY, Kristina, "Trust me, I'm the taxman": The role of trust in nurturing compliance, Center for Tax System Integrity The Australian National University, 2002. Cit. KRISTINA MURPHY, "Trust me, I'm the taxman": The role of trust in nurturing compliance, p.

MURPHY, Kristina, *Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy and tax non-compliance*. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6478.2005.00338.x> november 2005 an Behavior, Vol. 28, april 2004. Cit. KRISTINA MURPHY, *Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy and tax non-compliance*, p.

MURPHY, Kristina, Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation, Office, january 2004. Cit. KRISTINA MURPHY, *Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*, p.

MURPHY, Kristina, *Procedural fairness and tax compliance*, Centre for Tax System Integrity,

Research School of Social Sciences, Australian National University, *Online*, 2004. Cit. KRISTINA MURPHY, *Procedural fairness and tax compliance*, p.

MURPHY, Kristina, "The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders", *Law and Human Behavior*, Vol. 28, 2004. Cit. KRISTINA MURPHY, "The role of trust in nurturing compliance: A study of accused tax avoiders", p.

MURPHY, Kristina, *Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*, *Online*, 2004. Cit. KRISTINA MURPHY, *Moving towards a more effective model of regulatory enforcement in the Australian Taxation Office*, p.

MURPHY, Kristina, "Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy and tax non-compliance", *Journal of Law and Society*, Vol. 32, 2005. Cit. KRISTINA MURPHY, "Regulating more effectively: The relationship between procedural justice, legitimacy and tax non-compliance", p.

MURPHY, Kristina, "Enforcing tax compliance: To punish or to persuade?" *Journal Title Economic Analysis and Policy*, 2008, . <http://hdl.handle.net/10072/40261> Cit. KRISTINA MURPHY, "Enforcing tax compliance: To punish or to persuade?", p.

MURPHY, Kristina, Tom TYLER e A. CURTIS, *Nurturing regulatory compliance: Is procedural fairness effective when people question the legitimacy of the law?* April 2009, <https://doi.org/10.1111/j.1748-5991.2009.01043.x> Cit. KRISTINA MURPHY, TOM TYLER E A. CURTIS, *Nurturing regulatory compliance: Is procedural fairness effective when people question the legitimacy of the law?*, p.

NABAIS, José Casalta, *Contratos fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Coimbra Editora, 1994. Cit. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos fiscais – Reflexões sobre a sua admissibilidade*, p.

NABAIS, José Casalta, "Algumas reflexões sobre a recente reforma fiscal", in *Fiscalidade*, N.º 10, 2002.

NABAIS, José Casalta, "O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação", *Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra*, Volume comemorativo do 75.º Tomo, 2003. Cit. JOSÉ CASALTA NABAIS, "O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação", p.

NABAIS, José Casalta, "A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas", *Revista de Direito Público*, 2004. Cit. JOSÉ CASALTA NABAIS, "A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas", p.

NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1998, Edições Almedina, 2009. Cit. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, p.

NABAIS, José Casalta, *Direito fiscal - Introdução ao direito fiscal das empresas*, 2.<sup>a</sup> edição, Almedina, 2015. *Cit.* JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal - Introdução ao direito fiscal das empresas*, p.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*, 3.<sup>a</sup> edição, Almedina, 2005.  
*Cit.* JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, p.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*, 6.<sup>a</sup> edição, Almedina, 2010.  
*Cit.* JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito fiscal*, p.

NABAIS, José Casalta, Reflexões sobre a arbitragem tributária, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 140, 2011. *Cit.* JOSÉ CASALTA NABAIS, *Reflexões sobre a arbitragem tributária*, p.

NEVES, Castanheira, *Curso de introdução ao estudo do direito*, Polycop. 1972. *Cit.* CASTANHEIRA NEVES, *Curso de introdução ao estudo do direito*, p.

NATOLI, L. FERLAZZO e Giuseppe INGRAO, “Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell’accertamento tributario”. *A Teneoweb.com*. Giovedì, aprile 2010. *Cit.* L. FERLAZZO NATOLI e GIUSEPPE INGRAO, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell’accertamento tributario*, p.

NATOLI, L. Ferlazzo, “Considerazioni in tema di trasparenza fiscale”, *IL Fisco*, N.º13, 2006. *Cit.* L. FERLAZZO NATOLI, “*Considerazioni in tema di trasparenza fiscale*”, p.

Nieke, Silvani L e Danny OOSTERHOFF, “Compliance agréments”, *International Transfer Press Journal*, n.º 6, 2006. *Cit.* SILVAIN NIEKEL E DANNY OOSTERHOFF, *Compliance agreements*, p.

NOLAN, Debora M., “The Compliance Assurance Process: A new approach to corporate tax administration”, *Journal of tax practice and Procedure*, may 2006. *Cit.* DEBORA M. NOLAN, *The Compliance Assurance Process: A new approach to corporate tax administration*, p.

NOVOA, César García, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Edit. Marcial Pons, 2000. *Cit.* CÉSAR GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, p.

NOVOA, César García, *El concepto de tributo*, Edição: MARCIAL PONS (ARGENTINA), 2012. *Cit.* CÉSAR GARCÍA NOVOA, *El concepto de tributo*, p.

NOLAN, Debora M. e Frank M. NG., *Tax dispute resolution: A new chapter emerges*. *Cit.* DEBORA M. NOLAN E FRANK M. NG., *Tax dispute resolution: A new chapter emerges*, p.

NOVOA, César García, *El principio de seguridad jurídica em materia tributaria*, Editorial Marcial Pons, 2000. *Cit.* CÉSAR GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica em materia tributaria*, p.

OCDE, *Co-operative compliance: A Framework – From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, July 2003.

OCDE, *Compliance risk management: Managing and improving tax compliance*, 2004.

OCDE, *Right from the start – Research and strategies*, 2005.

OCDE, *Study into the role of tax intermediaries*, 2008.

OCDE, *Understanding and influencing taxpayers' compliance*, 2010.

OCDE, *Together for better public services: Partnering with citizens and civil society*, 2011

OCDE, *Understanding and influencing Taxpayers' compliance behavior*, 2010.

OCDE, *Understanding and influencing Taxpayers' compliance behaviour*, 2010.

OCDE, *Right from the start: Influencing the compliance environment for small and medium enterprises*, 2012.

OCDE, *Together for better outcomes – Engaging and involving SME taxpayers and stakeholders*, 2013.

FORUM ON TAX ADMINISTRATION: SME COMPLIANCE SUB-GROUP, January 2012.

OCDE, *Co-operative Compliance: a Framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, 2013.

OCDE, *Together for better outcomes – Engaging and involving SME taxpayers and stakeholders*, 2013.

OCDE, *Co-operative compliance: A framework – From enhanced relationship to co-operative compliance*, 2013.

OCDE, *Intermediaries study – Working paper 6*.

OCDE, *OECD Intermediaries study – Working paper 6 – The Enhanced relationship, Appendix Two*.

OCDE, *OECD Intermediaries study – Working paper 6 – The Enhanced relationship, Appendix Three*.

OCDE e THE INTERNACIONAL AND IBERO-AMERICAN FOUNDATION FOR ADMINISTRATION AND PUBLIC POLICIES, *Building tax culture, compliance and citizenship*, OECD, iLibrary, 2018.

Cit. PUBLIC POLICIES, *Building tax culture, compliance and citizenship*, OECD, p.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de e Christiane SCHAWKA, "A administração consensual como a nova face da administração pública no séc. XXI: Fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação", *Revista da Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo, Online*, 2009. Cit. GUSTAVO JUSTINO DE OLIVEIRA E

CHRISTIANE SCHAWKA, "A administração consensual como a nova face da administração pública no séc. XXI: Fundamentos dogmáticos, formas de expressão e instrumentos de ação", p.

OLIVEIRA, Maria Odete Batista de, *O intercâmbio de informação tributária*, Edições Almedina, 2012. Cit. MARIA ODETE BATISTA DE OLIVEIRA, *O intercâmbio de informação tributária*, p.

OSBORNE, David e Terd GAEBLER, "Reinventing Government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector", *The Academy of Management Review*, Vol. 20, 1995. Cit. DAVID OSBORNE E TERD GAEBLER, "Reinventing Government: How the entrepreneurial spirit is transforming the public sector", p.

OSBORNE, David e Peter HUTCHINSON, *The price of government: Getting the results we need in na age of permanente fiscal crisis*, Basic Books, 2004. Cit. OSBORNE, DAVID E PETER HUTCHINSON, *The price of government: Getting the results we need in na age of permanente fiscal crisis*, p.

OSOFKY, Leigh, "The case against strategic tax law uncertainty", *Tax Law Review*, Vol. 64, N.º 4, 2011. Cit. LEIGH OSOFKY, "The case against strategic tax law uncertainty", p.

OSOFSY, Leigh, "Some realism about responsive tax administration", *Tax Law Review*, Vol. 66, 2012. Cit. LEIGH OSOFSY, "Some realism about responsive tax administration", p.

OLSON, Nina, *Procedural justice for all: A taxpayer rights analysis of IRS earnd income credit compliance strategy*, Emerald Group Publishing Limited, 2015. Cit. NINA OLSON, *Procedural justice for all: A taxpayer rights analysis of IRS earnd income credit compliance strategy*, p.

OLSON, Nina, "Procedural justice for all: A taxpayer rights analysis of IRS earnd income credit compliance strategy. *Advances in Taxation*", (ed.) *Advances in Taxation (Advances in Taxation, Volume 22)*, Emerald Group Publishing Limited, Vol. 22, 2014. Cit. NINA OLSON, "Procedural justice for all: A taxpayer rights analysis of IRS earnd income credit compliance strategy. *Advances in Taxation*", p.

LEIGH OSOFSKY, "Some realism about responsive tax administration", 66. *TAXL. Rev.*121. 2012. Cit. LEIGH OSOFSKY, *Some realism about responsive tax administration*, p.

OWENS, Jeffrey, «The "Enhanced Relationship": A challenge for revenue bodies and taxpayers», *Dialnet European taxation*, Vol. 48, 2008. Cit. JEFFREY OWENS, *The "Enhanced Relationship": A challenge for revenue bodies and taxpayers*, p.

OWENS, Effrey, J., "Tax policy in the 21st century: New concepts for old problems", *Europen University Institute, Global Governance Programme*, 2013.

ORTEGA, Rivero, *El Estado vigilante – Consideraciones jurídicas sobre la función inspectora de la Administración*, Revista española de derecho administrativo, Tecnos, 1999.

OSOFSKY, Leigh, "Some realism about responsive tax administration", *Tax Law Review*, N.º 66, *Online*, 2012.

OSOFSKY, Leigh, "The case against strategic tax law uncertainty", *Tax Law Review*, Vol. 64, N.º 4, 2011.

K, Nina, "Procedural justice for all: A taxpayer rights analysis of IRS earned income credit compliance strategy. *Advances in Taxation*", (ed.) *Advances in Taxation (Advances in Taxation, Volume 22)*, Emerald Group Publishing Limited, Vol. 22, 2014.

OTERO, Paulo, *Direito do procedimento administrativo*, Almedina, 2016.

OTERO, Paulo, *Legalidade e administração pública – O sentido da vinculação à juridicidade*, Almedina, 2017.

OWENS, Effrey, J., "Tax policy in the 21st century: New concepts for old problems", *European University Institute, Global Governance Programme*, 2013.

JEFFREY OWENS, *Tax policy in the 21<sup>st</sup> century: New concepts for old problems*, pp. 1 e ss

PALMA, Clotilde Celorico, "A introdução dos acordos prévios de preços de transferência na legislação fiscal portuguesa", *Fiscalidade*, outubro de 2008.

PAPIER, Hans-Jürgen, *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip: zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriff*, Duncker & Humblot, 1973.

PARTLOW, Jeffrey, "The necessity of complexity in the tax system", *Wyoming Law Review*, Vol. 13, 2013.

PFLAUM, Ulrich, *Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Strafverfahren – Die Verbindung von steuerrechtlicher und strafprozessualer Verständigung*, Duncker & Humblot, 2010.

PIETRO, Adriano Di, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: Dalla collaborazione al contraddittorio*, CEDAM, 2011. ADRIANO DI PIETRO, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: Dalla collaborazione al contraddittorio*, pp. 531 e ss

PILDES, Richard H. e Cass R. SUNSTEIN, *Reinventing the regulatory state*, The University Chicago, The Law School, 1995.

PINO, Sánchez e Malvarez PASCUAL, *La Estimación Indirecta en el Ambito de la Gestión Tributaria*, Aranzadi, 2000.

PINO, Sánchez, *Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Universidade de Huelva, 1994.

PINTO, Carlos Alberto Mota, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4.ª edição por António Pinto MONTEIRO e Paulo Mota PINTO, Coimbra Editora, 2005.

PIQUERAS, F. Delgado, *Terminación convencional del procedimiento administrativo*, Aranzadi, 1995.

PITSCHAS, Rainier, *Neues Verwaltungsrecht im reflexivem sozialen Rechtsstaat*, Online, [https://www.ajk.elte.hu/file/annales\\_2013\\_02\\_Rainer.pdf](https://www.ajk.elte.hu/file/annales_2013_02_Rainer.pdf)

PITSCHAS, Rainier, "Derecho administrativo de la información – La administración pública y el tratamiento de la información y del conocimiento em la era del gobierno electrónico y de la web 2.0", In: VÁZQUEZ. *Javier Barnés (Ed.). Innovación y reforma en el Derecho Administrativo*. 2.ª ed. Sevilla: Global Law Press, 2012.

PLUMLEY, Alan, "A Framework for optimal tax administration", *The IRS Research Conference Bulletin*, 2007.

PORTOCARRERO, Marta, *Contratos sobre o exercício de poderes públicos, transação e arbitragem – Ensaio sobre a disponibilidade e indisponibilidade do poder público*, Edição da Universidade Católica Portuguesa, Porto, 2015.

PREBBLE, John, "Why is tax law incomprehensible?" *Victoria University of Wellington Legal Research British Tax Review*, Vol. 4, september 2010. JOHN PREBBLE, *Why is tax law incomprehensible?*, pp. 380

PATRICE PUYPEROUX, *La relation de confiance entre l'administration fiscale et les entreprises – Vers une transformation inédite du climat fiscal: entreprises sécurisées et administration fiscale perfectionnée*, 2014 <http://www.cci-paris-idf.fr/sites/default/files/etudes/pdf/documents/relation-de-confiance-administration-fiscale.pdf>

QUADROS, Fausto de, "A revisão do Código do Procedimento Administrativo: Principais inovações", *Formação Continua, Jurisdição Administrativa e Fiscal*, CEJ, outubro 2016.

QUERALT, Martín, Loozano SERRANO, Casado OLLERO e Tejerizo LÓPEZ, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Editorial Tecnos, 2018.

RAIMUNDO, Miguel Assis, "Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração, em particular". In *Comentários ao novo código do procedimento administrativo / coordenação de Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão*, 3ª. Ed. Lisboa, AAFDL, 2016.

RAWLINGS, Gregory, "Cultural narratives of taxation and citizenship: Fairness, groups and globalization", *Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences Australian National University*, Canberra, february 2004.

RAWLINGS, Gregory, "Cultural narratives of taxation and citizenship: Fairness, groups and globalization", *Center for Tax System Integrity, Working Paper*, february 2004.

REICH, Micael R., "Reshaping the state from above, from within, from below", *Social Science & Medicine*, 2002.



RIBEIRO, Teixeira, *A reforma fiscal*, Coimbra Editora, 1989.

RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação presuntiva do rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina, 2014.

RISSE, Robert, *Tax compliance und tax risk management – Eine rechtsvergleichende Analyse und Umsetzung in einem internationalen Konzern*, 2015.

HORST RITTEL e MELVIN WEBBER, *Dilemmas in a general theory of planning*, pp. 155 e ss., esp.<sup>te</sup> 161 e ss.

RITTEL, Horst e Melvin WEBBER, “Dilemmas in a general theory of planning”, *Policy Sciences*. Vol. 4, 1973.

RITTER, Ernst-hasso, *Der kooperative Staat. Bemerkungen zum Verhältnis von Staat und Wirtschaft*, Tübingen: Mohr Siebeck, 1979.

RITTER, Ernst-hasso, *Das Recht als Steuerungsmedium im kooperativen Staat*, Nomos. eLibrary, 1990.

ROCH, M. T. SOLER, “Tax administration versus taxpayer – A new deal?”, *Word Tax Journal*, Vol. 4. 2012.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *A justiça tributária como obstáculo à internacionalização*, Edições Universidade Lusíada, 2012.

ROGÉRIO EHRHARDT SOARES, *Direito público e sociedade técnica*, 2007

RHODES, R., *The hollowing out of the state: the changing nature of public service in Britain*, Online, 1994.  
<https://doi.org/10.1111/j.1467-923X.1994.tb00441.x>

RHODES, R., *The new governance: governing without government*, Political Studies Association, 1996.  
<https://doi.org/10.1111%2Fj.1467-9248.1996.tb01747.x>

RODRIGUES, João Pedro Silva, *Critérios normativos de predeterminação da matéria tributável – Os novos caminhos abertos pela [pré-]suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, Coimbra, 2003.

R

ODRIGUES, Carlos Augusto, *A tributação das Empresas Associadas, Das Soluções do MCOCDE às Novas Propostas da EU*, 2010.

RODRÍGUEZ-ARANA, Jaime, “La buena Administración como principio y como derecho fundamental en Europa”, *Revista de Derecho y Ciencias Sociales Bogotá*, D.C. (Colombia), N.º 6, Online, 2013.

ROMANO, Carloe Luca CHIODAROLI, “Regime di adempimento collaborativo: la risposta all’incertezza nei rapporti tra Fisco e contribuente”, Università CA’Foscari Venezia, Anno Accademico 2016 / 2017.

- ROMANO, Carlo, *Advance tax rulings and principles of law – Towards a european tax ruling system?* IBFD, 2002.
- ROSA, Salvatore la (org.), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Giuffrè, 2007.
- ROSA, Salvatore la (org.), *Profili autoritativi e consensual del diritto tributario*, Giuffrè, 2008.
- ROYO, F. Pérez, *Derecho Financiero y tributario*, Editorial Lex Nova, 2016.
- RUFFERT, Mathias, *The transformation of administrative law as a transnational methodological project*. Munich: Sellier: European Law Publishers, *Online*, 2007.
- RUFFERT, Mathias, *The Public-Private Law Divide: Potential for Transformation?*, 2009.
- RUNNELS, Michael B., *Dispute resolution & new governance: Role of corporate apology*, Seattle University Law Review, Vol. 34, *Online*, 2010.
- RUSSO, Pasquale, "Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie", *Rassegna tributaria*, 2008.
- SABINO CASSESE, *Derecho administrativo: historia y futuro*, 2014.
- SALVINI, Livia (AA.VV), *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, Padova, 2000.
- LIVIA SALVINI, *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, pp. 13
- SALVINI, Livia, *La partecipazione del privato all'accertamento*, CEDAM, 1990.
- SALVINI, Livia, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, Wolters Kluwer, 2009.
- SALZWEDEL, Jürgen, *Die Grenzen der Zulässigkeit des öffentlichen Vertrages*, Verlag: de Gruyter, 1958.
- SANCHES, J. L. Saldanha, *A segurança jurídica do Estado Social de Direito. Conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário*, Lisboa, 1985.
- SANCHES, J. L. Saldanha, "O ónus da prova no processo fiscal", *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (151), 1987.
- SANCHES, J.L. Saldanha, "A reforma fiscal norte-americana", *CTF* n.ºs 316/318, 1985.
- SANCHES, J.L. Saldanha, Relatório sobre o programa e conteúdo do direito fiscal  
<http://www.saldanhasanches.pt/fevereiro2009/Relatorio-programa-conteudo-Direito-Fiscal.pdf>

SANCHES, J.L. Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária – Deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, CTF, 1995.

SANCHES, J.L. Saldanha, “Um direito do contribuinte à avaliação indirecta?”, in *Fiscalidade*, N.º 2, 2000.

SANTOS, António Carlos, “As ciências sociais e humanas e a fiscalidade: o olhar da ciência política”, *Vida Económica*, 2013.

SHAFFER, Gregory C. e Mark A. POLLACK, “Hard vs. soft law: Alternatives, complements, and antagonists in international governance”, *Online*, 2010.

SAWYER, Adrian, *Rewriting tax legislation – Can polishing silver really turn it into gold? Or ‘Tax alchemy: Turning dress into gloss?’*. 2012. <http://docs.business.auckland.ac.nz/Doc/57-Adrian-Sawyer.pdf>.

SAWYER, Adrian, “Rewriting tax legislation – Can polishing silver really turn it into gold? Or ‘Tax alchemy: Turning dress into gloss?’” *Alchemist, The London Market Association*, 2017.

SCHLETTE, Volker, *Die Verwaltung als Vertragspartner*, Mohr Siebeck GmbH & Co, KG, 2000.

SCHMIDT-ARMANN, Eberhard, “La doctrina de las formas jurídicas de la actividad administrativa – Su significado en el sistema del derecho administrativo y para el pensamiento administrativo actual”, *Documentación administrativa*, N.º 235-236, 1993.

SCHMIDT-ARMANN, Eberhard, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungs idee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, Springer, 2006.

SCHMIDT-ARMANN, Eberhard, “Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo. Necesidad de innovación y presupuestos metodológicos” in *Innovación y reforma en el derecho administrativo* (coord) Javier Barnés, Sevilla Derecho Global, 2006.

SCHMIDT, Eckerhard, *Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug (“Das Stichwort heißt Compliance”)*, 2007

SCHLENK, Axel, *Bundesfinanzhof und Finanzverwaltung in Kooperation und Unabhängigkeit – Allgemeine Bildungswirkung der Rechtsprechung, Reaktionsformen der Finanzverwaltung, Reformüberlegungen*, F. Müller Verlag, 2012.

SCIULLO, Girolamo, “Teoria e dogmatica degli accordi amministrativi”, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell’amministrato e del contribuente”/ Coord. Stephano Civitarese Tatteuci e Lorenzo del Francisco*, Editore Franco Angeli, 2010.

- CIULLO, Girolamo, *Teoria e dogmatica degli accordi amministrativi*, 2016.
- SCHNEIDER, Ranz, *Das Abgabengewaltverhältnis: Grundzüge eines Materiellen Teils*, 1918.
- SCHÜTZLER, Christian, *Tax compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung*, Peter Lang, Frankfurt am Main, 2015.
- SCOTT, Colin, *Regulation in the age of governance: the rise of the Post-Regulatory State*, Edward Elgar Publishing, 2004.
- SEER, Man, "Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften", *Fachkongress der Steuerberater Köln*, 2013.
- SEER, Roman, *Konsensuales Steuerrecht – Wider die Denkverbote*, Heidelberg, 2000.
- SEER, Roman, *Reform der Steuerveranlagung*, 2004  
[StB-JB 2004 2005 Reform der Steuerveranlagung.pdf](#)
- SEER, Roman, *Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung*, Institut für Steuerrecht und Steuervollzug, 2008.
- SEER, Roman (AA.VV.), *Der Vollzug von Steuergesetzen unter den Bedingungen einer Massenverwaltung*, Verlag Dr Otto Schmidt KG, 2008.
- SEER, Roman, "Voluntary compliance", *Bulletin for International Taxation*, vol. 67, 2013.
- SEER, Roman e Inga HARDECK, *Kooperative Elemente im Steuerrecht – Fokus Mittelstand*, 2016.
- SEER, Roman, "Voluntary compliance", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 67, N.º 11, 2103.
- SEER, Roman, *Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren*, 2014.
- SEER, Roman, *Steuervollzug im Rechtsstaat*, Verlag DR. Otto Schmidt, 2008.
- SEER, Roman, *Reform der Steuerveranlagung*, Steuerberater-Jahrbuch 2004/2005, Verlag Dr.Otto Schmidt Köln, 2004.
- SEER, ROMAN, "Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften", *Fachkongress der Steuerberater Köln*, Schmidt – 2013.
- SEER Roman e Inga HARDECK, *Kooperative Elemente im Steuerrecht – Fokus Mittelstand: Machbarkeitsstudie für ein zeitmäßiges Besteuerungsverfahren*, München und Oberbayern, München, 2016.

- SERRANO, María Luisa González-Cuéllar, *Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional*, Editorial Colex, 1997.
- SERRANO, L. Sánchez, "Los españoles ¿súbditos fiscales?" *Edersa Madrid*, n.º 8, 1992.
- SENDEN, Linda, "Soft law, self-regulation and co-regulation in european law: Where do they meet?" *Electronic Journal of Comparative Law*, vol. 9, *Online*, 2005.
- SILVA, João Nuno Calvão da, *Mercado e Estado – Serviços de interesse económico geral*, Almedina, 2008.
- SILVA, Vasco Pereira da, *Em busca do acto administrativo perdido*, 2016.
- SILVA, Susana Tavares da, *Um novo direito administrativo?* Imprensa da Universidade de Coimbra, 2010.
- SIMON, James e Clinton ALLEY, *Tax compliance, self-assessment and tax administration*, 2004.
- SIMON, James, "Tax Simplification is not a simple issue: the reasons for difficulty and a possible". *University of Exeter, UK. Institute of Taxation*, 2018.
- SLEMROD, Joel, Shlomo YITZHAKI, *Tax avoidance, evasion, and administration*, Slemrod, Joel & Yitzhaki, Shlomo, 2002.
- SLEMROD, Joel, "Taxation and Big Brother: Information, personalization, and privacy in 21st century tax policy". *Ross School of Business. Fiscal Studies, Forthcoming, Online*, 2006.
- SMART, Martha, *The application of the theory of planned behavior and structural equation modelling in tax compliance behavior: a New Zealand study*. University of Canterbury, 2012. <http://hdl.handle.net/10092/7528>
- SPARROW, Malcom K., *The regulatory craft – Controlling risks, solving problems and managing compliance*. Brookings Institution Press, 2000.
- STEVENS, L.G.M., (ed.), *Tax supervision – Made to measure, Online*, 2012.
- SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito público e sociedade técnica*, reedição, Edições Tenacitas, 2008.
- SCHÜTZLER, Christian, *Tax compliance im Kooperationsverhältnis zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung*, Frankfurt am Main, Peter Lang, 2015.
- ECKERHARD SCHMIDT, *Moderne Steuerungssysteme im Steuervollzug*, p. 41: "Das Stichwort heißt Compliance".
- SCHMIDT-AGMANN, E., *Cuestiones fundamentales sobre la reforma de la Teoría General del Derecho Administrativo*, Sevilla: Derecho Global, 2006.

SCHMIDT-ARSMANN, Eberhard, *Das allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee, Grundlagen und Aufgaben der verwaltungsrechtlichen Systembildung*, Springer, 2006.

SCHNEIDER, Peter, "La evolución del procedimiento tipo de la Ley de Procedimiento Administrativo alemana de 1976: Hacia um modelo integral y comprensivo", *In La Transformación del Procedimiento Administrativo /Transforming administrativo Procedure*, JAVIER (ED.)-BARNES Editorial, Derecho Global / Global Law Press, Sevilla, 2008.

VASCO PEREIRA DA SILVA, *Em busca do acto administrativo perdido*, pp. 135 e ss., esp.<sup>te</sup> 139. Pag 36

SILVA, Susana Tavares da. *Direito administrativo europeu*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2010.

SLEMROD, Joel (ed.), "Why people pay taxes: Tax compliance and enforcement", University of Michigan press, 1992.

SLEMROD, Joel, "Taxation and Big Brother: Infomation, personalization, and privacy in 21st century tax policy", *Fiscal Studies*, Vol. 27, 2006.

SLEMROD, Joel, 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*, Vol. 19, february 2012.

SOLÉ, Juli Ponce, "La calidad en el desarrollo de la discrecionalidad reglamentaria: Teorías sobre la regulación y adopción de buenas decisiones normativas por los bobiernos y las administraciones", *Revista de administración pública*, N° 162, 2003.

SONTHEIMER, Jürgen, *Der verwaltungsrechtliche Vertrag im Steuerrecht.*, C.F. Müller (Verlag), 1987.

SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 2011.

SPARROW, Malcom K., *The regulatory craft – Controlling risks, solving problems and managing compliance*, Brookings Institution Press, 2000.

STEIN, Lorenz Von, *Gegenwart und Zukunft der Rechts- und Staatswissenschaft Deutschlands*, Verlag Ressinger Pub Co.18. april 2010.

STEVENS, L.G.M. (ed.), "Tax supervision – Made to measure". *Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration*, Hague, 2012.

JOSEPH STIGLITZ, *The roaring nineties: A new history of the world's most prosperous decade*, p. 244

STOKER, Gerry, *Governance as theory: five propositions* 28 june 2008. <https://doi.org/10.1111/1468-2451.00106>

STÜRMER, Matthias e Adrian RITZ, *Public Governance durch Open Government – Zwei sich ergänzende Ansätze für die staatliche Aufgabenerfüllung der Zukunft*, Online, 2014.

THE BRITISH PSYCHOLOGICAL SOCIETY, *Behaviour Change: Tax & Compliance*, Online.

TABOADA, Palao, *Está el contribuyente en una relación de "sujeción especial" frente a la Administración tributaria?*, 2000.

TAGGART, Michael, *The province of administrative law determined*, Editor: Michael Taggart, 1997.

TAYLOR, Natalie, "Understanding taxpayer attitudes through understanding taxpayer identities", *Centre for Tax System Integrity (CTSI)*, Research School of Social Sciences, The Australian National University, Working Paper (Centre for Tax System Integrity), CTSI, N.º. 6. <http://hdl.handle.net/1885/41631>.

TESO, Ángeles de Palma del., *Los acuerdos procedimentales em el derecho administrativo*, Tirant lo Blanch, 2000.

TIPKE, Tipke, Klaus, *Bestuerungsmoral und Steuermoral*, Düsseldorf, 1999.

THURONYI, Victor, "Drafting tax legislation". *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 1, 1996.

TORGLER, Benno, *Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments*. Wiley Online Library. 2002. <https://doi.org/10.1111/1467-6419.00185>

TORGLER, Benno, Friedrich SCHNEIDER, *What shapes attitudes toward paying taxes? Evidence from multicultural European countries*, Social Science Quarterly, 2007.

TORGLER, Benno, Markus SCHAFFNER, Alison MACINTYRE, *Tax compliance, tax morale and governance quality*, Online, 2007.

TOSI, Loris, *La predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale – Contributo alla trattazione sistemática dell'imposizione su basi forfettaria*, Giufrè, 1999.

THOMAS, John Clayton, *Citizen, Customer, Partner – Engaging the public in public management*. Routledge, 2 edition, 2012.

TRINKNER, Rick J. e Tom R. TYLER, "Legal socialization: Coercion vs. consent in a era of mistrust", *Annual Review of Law and Social Science*, Vol. 12, 2016.

TRUBEK, David M. e Louise G. TRUBEK, *Hard and soft law in the construction of social Europe: The role of the open method of co-ordination*, Online, 2005.

TREWIN, Janet, "Fast Track Settlement for small businesses and self-employed", TAXES, IRS. 2010,

TYLER, Tom R., "Psychological perspectives on legitimacy and legitimation". *Annual Review of Psychology*, Vol. 57, 2006.

TYLER, Tom, Steven BLADER, *The group engagement model: Procedural justice, social identity, and cooperative behavior*, november 2003. [https://doi.org/10.1207/s15327957PSPR0704\\_07](https://doi.org/10.1207/s15327957PSPR0704_07)

TYLER, Tom, Rick TRINKNER, Trust and law-abidingness: A proactive model of social regulation, *Boston University Law Review* 361-406, 2001.

TYLER, Tom, Rick TRINKNER, "Legal socialization: Coercion vs. consent in an era of mistrust", *Annual Review of Law and Social Science*, Vol. 12, 2016.

VALDÉS, José Andrés Rozas, "El derecho sancionador tributario en un marco de relaciones cooperativas", *Universidad de Barcelona*, 2012.

VALDÉS, José Rozas, "Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario español", *Instituto de Estudios Fiscales*, Nº. 6, 2016.

VANN, Richard, "Improving tax law improvement: An international perspective", *HeinOnline*, 12 Austl. Tax F. 193, 1995.

VARNEY, David, *Service transformation: A better service for citizens and businesses, a better deal for the taxpayer*, 2006.

VASQUES, Sérgio, *Manual de direito fiscal*, Almedina, 2011.

VÁZQUEZ-CARO, Jaime e Richard M. BIRD, "Benchmarking tax administrations in developing countries: A systematic approach", *Georgia State University, Andrew Yong School. Working Paper 11-04*, 2011.

VELDE, Elly Van de, 'Tax rulings' in the EU member states. 2015. <http://www.europarl.europa.eu/studies>

VELLA, Judith FREEDMAN, Geoffrey T. LOOMER e JOHN, *Corporate tax risk and tax avoidance: New approaches*. BTR, 2009

VERBOON, Peter e SJOERD GOSLINGA, "The role of fairness in tax compliance", *Tax and Customs Administration Department of Psychology, Open University, Netherlands*. 2009.

VERSIGLIONI, Marco, *Accordo e disposizione nel diritto tributario, Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Giuffrè, 2001.



VERSIGLIONI, Marco, *L'accertamento con adesione: strumento di tutela del contribuente rispetto all'efficiente e responsabili agere pubblico consensuale (compositivo)*, Online, 2015.

VILELA, Alexandra, *O direito de mera ordenação social. Entre a Ideia de "Recorrência" e a de "Erosão" do Direito Penal Clássico*, Coimbra Editora, 2013.

VILLAMOR, F. Solana. "El deber de colaboración en la Ley General Tributaria". *Revista Crónica Tributaria*, n.º 50, 1996.

VIRGA G., *Le modifiche e integrazioni alla legge*, Giuriconsult s.r.l., 2005.

VOLLEBREGT, Hugo, "From red tape to red carpet: How the Netherlands has changed the traditional dispute landscape for tax issues", *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 16, 2009.

VOßKUHLE, V. Andreas, "Die Reform des Verwaltungsrechts als Project der Wissenschaft", In *Die Verwaltung*, Bd. 32, 1999.

VOßKUHLE, Andreas, *The reform approach in the German Science of Administrative Law: The Neue Verwaltungsrechtswissenschaft*, Munich: Sellier: European Law Publishers, 2007.

VOßKUHLE, Andreas, "Cooperation between the Public and the Private Sector in the Enabling State", *The Public-Private Law Divide: Potential for Transformation?* / coord. por Matthias Ruffert, Fundación Dialnet, 2009.

WADE, Jack Ack W., *Confessions of an IRS agente*, Online, 1983.

<http://www.unclefed.com/TxprBoR/JWWade.html>

WALSH, Keit, "Understanding taxpayer behaviour – New opportunities for tax administration". *The Economic and Social Review*, Vol.43, 2012.

WAHL, Ingrid, Barbara KASTLUNGER, Erich KIRCHLER, «Trust in authorities and power to enforce tax compliance: An empirical analysis of the "slippery slope framework"», *Law and Policy, University of Denver*, 2010.

WIDT, Dennis de, "Dutch horizontal monitoring: The handicap of a head start", *University of Exeter, (FairTax)*, 2017.

WAHL, Ingrid, Barbara KASTLUNGER, Erich KIRCHLER, «Trust in authorities and power to enforce tax compliance: An empirical analysis of the "slippery slope framework"», *Law and Policy, University of Denver*, 31 august 2010.

WALSH, Keit, "Understanding taxpayer behavior – New opportunities for tax administration", *The Economic and Social Review*, Vol 43, 2012.

WEINSTEIN, Andrew H. e Kevin E. PACKMAN, *Fast Track Settlement – On the fast track, but to where? A practical guide to the program*, Online, 2005.

WELLS, Bret, *Voluntary compliance: "This return might be correct but probably isn't"*, *Virginia Tax Review*, Vol. 29, 2010.

WEBER, Till Olaf, Jonas FÖÖKEN, Benedikt HERRMANN, *Behavioural economics and taxation*, 2014.  
[https://econpapers.repec.org/scripts/redir.pf?u=https%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Ftaxation\\_customs%2Fsites%2Ftaxation%2Ffiles%2Fresources%2Fdocuments%2Ftaxation%2Fgen\\_info%2Feconomic\\_analysis%2Ftax\\_papers%2Ftaxation\\_paper\\_41.pdf;h=repec:tax:taxpap:0041](https://econpapers.repec.org/scripts/redir.pf?u=https%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Ftaxation_customs%2Fsites%2Ftaxation%2Ffiles%2Fresources%2Fdocuments%2Ftaxation%2Fgen_info%2Feconomic_analysis%2Ftax_papers%2Ftaxation_paper_41.pdf;h=repec:tax:taxpap:0041)

WENZEL, Michael, "The impact of outcome orientation and justice concerns on tax compliance: The role of taxpayers' identity", *Journal of Applied Psychology*, *American Psychological Association*, 2002.  
<http://psycnet.apa.org/doi/10.1037/0021-9010.87.4.629>

WENZEL, Michael, *An analysis of norm processes in tax compliance*, 2004, [http://www.researchgate.net/journal/0167-4870\\_Journal\\_of\\_Economic\\_Psychology](http://www.researchgate.net/journal/0167-4870_Journal_of_Economic_Psychology).

WENZEL, Michael, "Misperceptions of social norms about tax compliance: From theory to intervention", *Journal of Economic Psychology*, Vol. 26, 2005.

WENZEL, Michael, "The multiplicity of taxpayers identities and their implications for tax ethics", *Law and Policy*, 2007.  
[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=955577##](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=955577##)

WENZEL, Michael, "Motivation or rationalization? Causal relations between ethics, norms and tax compliance", *Center for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University*, 2005.

WIDMANN, Werner (org.), *Steuervollzug im Rechtsstaat*, Buch, 2008.

WIDT, Dennis, *Dutch horizontal monitoring: The handicap of a head start*. University of Exeter, Online, 2017.

WÜRTEMBERGER, Thomas, *Aceptación a través del procedimiento administrativo*, *Documentacion Administrativa* n.º 235-236, 1993

WORSHAM, R. G., *The effect of tax authority behavior on taxpayer compliance: A procedural fairness approach*, *The journal of the American Taxation Association : a publ. of the Tax Section of the American Accounting Association*. - Sarasota, Fla., ISSN 0198-9073, ZDB-ID 9002856. - Vol. 18.1996, 2, p. 19-39

XAVIER, Alberto Pinheiro, *Conceito e natureza do acto tributário*, Livraria Almedina, 1972.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 1993,

YACKEE, Jason Webb e Susan Webb YACKEE, "Testing the ossification thesis: An empirical examination of federal regulatory volume and speed", 1950-1990, *Ad Law Issue* 80:5, Vol. 80, Jul 2012.