

HOMENAGEM
A
JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO

6. A NECESSIDADE DE REFORMA DAS CONTRA-ORDENAÇÕES CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL

É evidente e chocante a desigualdade com que o legislador trata factos substancialmente idênticos cometidos em domínios vizinhos e onde até não há diferença de natureza jurídica que legitime a diversidade de tratamento ⁽³¹⁾. Contudo, evitar o *status quo* existente no domínio das contra-ordenações contra a segurança social é tarefa que não cabe ao intérprete, vedada que está a aplicação analógica de normas sancionadoras ⁽³²⁾, sejam elas penais ou contra-ordenacionais ⁽³³⁾.

Assim, resta a denúncia e o apelo ao legislador no sentido de que venha ou a adequar finalmente o actual regime sancionatório da segurança social ao RGIT ou a que neste venha integrar as contra-ordenações contra a segurança social, solução esta que era, *ab initio*, a desejável ⁽³⁴⁾.

⁽³¹⁾ O Tribunal Constitucional tem considerado as contribuições para a segurança social como impostos — cfr. entre outros, os Acórdãos n.ºs 183/96 (DR, II Série, de 23-05-99) e 62/199 (DR, II Série, de 23-02-2000). Sobre o tema, na doutrina, José GUILHERME XAVIER DE BASTO — *Para uma análise fiscal das contribuições para a Segurança Social*, Coimbra, C.C.R.C., 1983.

⁽³²⁾ GERMÃO MARQUES DA SILVA — *Direito Penal Português: Parte Geral, I, Introdução e Teoria da Lei Penal*, cit., p. 254.

⁽³³⁾ O artigo 1.º, n.º 3, do Código Penal, directamente aplicável aos crimes, é também aplicável às contra-ordenações por força do artigo 32.º da Lei-Quadro das contra-ordenações (Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro).

⁽³⁴⁾ Cfr. nota 2, as palavras do Ministro das Finanças na Apresentação do Anteprojeto do RGIT e as do autor do Anteprojecto.

AUDIÇÃO — PARTICIPAÇÃO — FUNDAMENTAÇÃO: A CO-RESPONSABILIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NA DECISÃO TRIBUTÁRIA

J. L. SALDANHA SANTOS (*)
JOÃO TABORDA DA GAMA (**)

Last year I had difficulty with my income tax. I tried to take my analysis off as a business deduction. The Government said it was entertainment. We compromised finally and made it a religious contribution.

Woody Allen

Sumário: I PRESSUPOSTO E FUNÇÃO DA AUDIÇÃO PRÉVIA. 1.1. Participação cooperativa e participação litigante. 1. Sentido e âmbito do artigo 60.º da Lei Geral Tributária. II O litígio como palco da audição. 1.2 Função da audição prévia. I Litígio e pacificação. II Da audição à fundamentação. III. Do dever de ouvir ao ónus de revelar. 1.3 O caso especial da audição antes do relatório da inspecção. 2 PARTICIPAÇÃO ADMINISTRATIVA DO SUJEITO PASSIVO NA DECISÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA. 2.1. Dificuldades da decisão tributária e participação do sujeito passivo. I. Audição e relação jurídica tributária. II. Audição e norma fiscal. III. O sujeito passivo como facilitador da decisão tributária. IV. Interpretação/aplicação dialógica da norma fiscal. V. A incerteza fiscal. 2.2 A audição como momento de possível acordo transaccional. I. Admissibilidade de conteúdos transaccionais no Direito Fiscal. II. Participação do contribuinte e transacção. 3. A AUDIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO COMO PROCEDIMENTO DE FUNDAMENTAÇÃO DIALÓGICA. 3.1. A fundamentação dos actos tributários como dever constitucional e como prática administrativa de conteúdo variável. I. O dever de fundamentar e o dever de ouvir. II. Fundamentação e tipo de acto fundamen-

(*) Doutor em Direito. Professor da Faculdade de Direito de Lisboa.

(**) Mestre em Direito. Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa.

tando 3.2. Virtudes públicas e privadas da fundamentação dialógica. 3.3. A fundamentação e o princípio da verdade material 4. DISCRICIONARIEDADE: E VIN-
 CULAÇÃO NO PROCEDIMENTO DE AUDIÇÃO. 4.1. Aspectos formais do pro-
 cedimento de audição. I. Inevitabilidade de momentos discricionários nas decisões;
 II. Audição oral vs. audição escrita. 4.2. O conteúdo do procedimento de audição.
 I. O princípio da utilidade da audição. II. A audição do sujeito passivo e os novos fac-
 tos que exigem a pronúncia da Administração. III. A vinculação dos sujeitos activo
 e passivo às posições tomadas durante a audição. 5. CONCLUSÃO.

0. NOTA PRÉVIA

A audição obrigatória do contribuinte antes da decisão administrativa nos litígios fiscais pode ser vista apenas como mais um pesado encargo procedimental imposto à Administração fiscal, do qual esta se procurará libertar ou que procurará cumprir de modo puramente ritual.

Neste estudo, procura-se uma construção da audição prévia como instituto jus-tributário do qual possam resultar decisões mais justas, menores gastos com litígios e menores custos de cumprimento públicos e privados.

1. PRESSUPOSTO E FUNÇÃO DA AUDIÇÃO PRÉVIA

1.1. Participação cooperativa e participação litigante

1. Sentido e âmbito do artigo 60.º da Lei Geral Tributária

O princípio da participação do sujeito passivo nas decisões da Administração fiscal que se destinam a ter efeitos directos na sua esfera jurídica constitui, desde a reforma fiscal de 1989 (que levou mais longe uma tendência já esboçada na reforma de 1958-65), um dos vectores principais do processo de aplicação da lei fiscal ⁽¹⁾.

O princípio da participação, com o seu conjunto de poderes e deveres atribuídos ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, conheceu

(1) Princípio constante do artigo 265.º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa (CRP), dos artigos 7.º e 8.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) e do artigo 45.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPT). É ainda relevante a Circular n.º 13/99, de 8-7.

um novo e importante desenvolvimento com a institucionalização da audição obrigatória do contribuinte antes de qualquer decisão que lhe seja desfavorável, instituição nova no ordenamento jurídico tributário português que se encontra regulada no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT):

“Artigo 60.º

Princípio da participação

1 — A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;
- b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
- d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;
- e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

2 — É dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3 — Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

4 — O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5 — Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6 — O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

7 — Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.”

Existe, assim, um novo momento no procedimento tributário, situado antes da produção de um acto tributário definitivo e destinado a influenciar o conteúdo dispositivo desse mesmo acto, de que constitui uma formalidade essencial ⁽²⁾.

O direito subjectivo do sujeito passivo à audição, que se encontra consagrado no n.º 1 do já referido artigo 60.º da LGT, é considerado pela lei como um dos meios através dos quais se deve realizar “a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes dizem respeito”, a qual deve ser efectuada “antes da liquidação”. Temos aqui o princípio geral do direito de audição: como a liquidação de um imposto é o momento principal da relação fisco / contribuinte, o sujeito passivo deve ser ouvido antes de aquela ter lugar.

Contudo, num sistema cada vez mais marcado pelo *self-assessment* e pela actividade cooperativa do sujeito passivo em tendencialmente todos os momentos do procedimento tributário ⁽³⁾, o contribuinte não se limita, hoje, a ser ouvido pela Administração apenas antes da realização da liquidação: o sujeito passivo é, na verdade, “ouvido” durante todo o procedimento administrativo de liquidação, uma vez que é ele quem fornece os elementos principais para a determinação e quantificação da dívida fiscal, que, caso a sua actuação seja conforme com a lei, resulta directamente e apenas da sua própria actividade. Tudo isto constitui uma forma de audição / participação do contribuinte, ou seja, de co-responsabilização e de actuação em conjunto no processo de formação da obrigação tributária, a qual vai resultar da lei e não da actividade da Administração.

Assim, a lei dispensa a realização desta forma específica de audição se a liquidação do imposto concretizar e der aplicação ao direito do sujeito passivo a ser tributado conforme os elementos por si fornecidos (n.º 2 do artigo 60.º).

⁽²⁾ M. Rebelo DE SOUSA / A. SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral — introdução e princípios fundamentais*, vol. I (Lisboa 2004), 151.

⁽³⁾ Sobre estas questões v. J. L. SALDANHA SANCHEZ, “Do Acto à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Calvo* (Coimbra, 2003), 835-852.

Em conclusão, a audição não se confunde com a normal cooperação devida pelo sujeito passivo para tornar possível a exata determinação da obrigação tributária e a sua quantificação, representando antes um *momento de cooperação especial*.

II. O litígio como palco da audição

O artigo 60.º da LGT está pensado para aquelas situações em que a tributação se haja de fazer de modo diferente daquele que resulta dos elementos fornecidos pelo contribuinte ou, pelos menos, do entendimento tributário que este faz daqueles elementos.

A audição prévia funciona como aquilo a que poderíamos chamar uma audição extraordinária com pressupostos específicos, uma vez que o sujeito passivo já é ouvido quando participa, mediante o cumprimento dos seus deveres de cooperação declarativos, na formação da decisão administrativa, representando a audição prévia o alargamento obrigatório e extraordinário dessa participação normal a situações de litígio. Nestas, antes da existência da imposição legal de audição prévia, a Administração tomava unilateralmente uma decisão e aguardava a reacção do contribuinte. Agora, procura-se que antes da decisão haja uma derradeira oportunidade de evitar o litígio.

As alíneas do n.º 1 do artigo 60.º procuram tipificar as previsíveis situações de litígio, elencando as situações mais representativas e frequentes em que, encontrando-se desenhado um conflito entre a Administração e o contribuinte, se deve procurar uma resolução preventiva por meio da audição prévia. Quais são, afinal, essas situações em que a lei impõe a audição prévia do contribuinte?

Por exemplo, situações de litígio já declarado, como aquelas em que se prepara um indeliberamento total ou parcial do pedido, reclamação ou recurso do sujeito passivo. Aqui, o contribuinte já se fez ouvir mas, como não obteve ganho de causa, é-lhe concedida mais uma possibilidade de trazer ao processo elementos que possam alterar a decisão administrativa (artigo 60.º, n.º 1, al. b), da LGT).

Outros casos são aqueles em que a Administração pretende a revogação de qualquer benefício fiscal ou acto administrativo em matéria fiscal favorável (artigo 60.º, n.º 1, al. c), da LGT). Aqui, a possibilidade de ser ouvido vai permitir distinguir entre as situações em que o contribuinte aceita pacificamente a decisão desfavorável e os casos em que pretende contestar a decisão.

Também é imposta a audição prévia do contribuinte naquelas situações em que, por não ser aceite a validade das declarações iniciais do contribuinte, está em preparação uma decisão sobre a aplicação de métodos indirectos (artigo 60.º, n.º 1, al. *d*), da LGT), bem como “antes da conclusão do relatório da inspecção tributária”, como melhor veremos ⁽⁴⁾ (artigo 60.º, n.º 1, al. *e*), da LGT).

É uma enumeração que não se pode considerar taxativa: a participação, tal como está formulada no prómio do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, deve ter lugar sempre que tenha um sentido útil e possa contribuir para a prevenção de um litígio, ou seja, sempre que a liquidação do imposto implique uma qualquer divergência entre a Administração e o sujeito passivo, o que vai acontecer sempre que não for feita com base nos elementos fornecidos pelo contribuinte (que constitui aquilo que designámos como a forma normal de participação do sujeito passivo no procedimento de liquidação, ou a “audição” normal do sujeito passivo).

No estado actual das relações sujeito passivo / Administração, é a própria existência de liquidação *administrativa* do imposto (se não for apenas formal, com base nos elementos fornecidos pelo sujeito passivo, como sucede com a liquidação do IRS) que tem um carácter excepcional e indicia a existência de um litígio. Excluindo o caso de impostos com uma estrutura tão simples como a do Imposto Municipal sobre Imóveis, os impostos são hoje em dia, liquidados com base em declarações do sujeito passivo, o que implica uma intensa participação no procedimento administrativo. Consequentemente, a audição / participação do contribuinte, tal como se encontra configurada no artigo 60.º da LGT, tem a função *especial* de utilizar esta intervenção, sob a forma de audição extraordinária, na prevenção e resolução de litígios.

1.2. Função da audição prévia

1. Litígio e pacificação

A tentativa de resolução de um litígio passa pela via da criação de um diálogo entre o fisco e o contribuinte, com o cuidado de impedir que os problemas desta comunicação sejam uma fonte adicional de litígios, através de um mecanismo para levar ao conhecimento da Administração todos os factos relevantes para a decisão administrativa e de um mecanismo de

⁽⁴⁾ *Infra* (1.3).

decisão destinado a tornar claro se esta actuou ou não levando aqueles na devida conta.

Esta função procedimental do acto de audição, com a extensão do seu objecto tal como determinada pelo legislador, encontra-se formulada no n.º 7 do artigo 60.º, que contém um dever de pronúncia que tem como objectivo impedir uma decisão administrativa que não leve em conta factos que devessem ter sido considerados — a lei é clara: “os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão”.

Esta parte final do artigo 60.º tem um papel decisivo na determinação do alcance desta norma, como veremos ⁽⁵⁾, e do seu possível papel na prevenção de litígios (função pacificadora), definindo com mais rigor em que consiste o cumprimento administrativo do dever constitucional de fundamentação e qual deverá ser o seu conteúdo material. Esta obrigação permitirá distinguir entre as situações em que a Administração rege a incumprimento do sujeito passivo, com a indispensável percepção da distância entre comportamento devido e comportamento efectivo do sujeito passivo, e aquelas situações em que a reacção administrativa carece de apoio na lei.

Podemos enquadrar as normas sobre a audição prévia nos termos mais gerais do “*princípio da colaboração*” ⁽⁶⁾, no qual têm origem os múltiplos deveres de cooperação que hoje recaem sobre o sujeito passivo da obrigação tributária e que constituem pressupostos administrativos de aplicação da lei fiscal ⁽⁷⁾. Neste sentido, os deveres de cooperação que a lei atribui ao contribuinte devem servir principalmente para criar a possibilidade de detecção pronta, eficaz e não demasiado onerosa das situações de incumprimento fiscal ⁽⁸⁾, limitando assim os encargos a suportar pelos contribuintes cumpridores, ainda que a decisão final caiba sempre à Administração.

⁽⁵⁾ *Infra* (4.2.11).

⁽⁶⁾ Sobre a audição como concretização do princípio da colaboração e da participação no Direito Fiscal, entre nós, J. L. SALDANHA SANCHEZ, *Manual de Direito Fiscal* ² (Combriga: 2002), 309-10; em geral, entre outros, J. M. SÉRVULO CORREIA, “O direito à informação e os direitos de participação dos particulares no procedimento”, *Leg.*, 9/10 (1994), 133-164, e M. REBELO DE SOUSA / A. SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral — introdução e princípios fundamentais*, vol. I (Lisboa: 2004), 147 ss.

⁽⁷⁾ Por todos, J. L. SALDANHA SANCHEZ, *A Quantificação da Obrigação Tributária — Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa* (Lisboa: 1995), 70 ss., 326 ss.

⁽⁸⁾ Sobre a eficiência nos procedimentos administrativos e fiscais, como princípio jurí-

II. Da audição à fundamentação

O poder administrativo de intervir supletivamente na quantificação da obrigação tributária é indispensável para a aplicação da lei tributária, mas a lei procura discipliná-lo e limitá-lo. Os deveres de fundamentação que a lei impõe à Administração fiscal são o núcleo fundamental desta limitação, pois obrigam a Administração a racionalizar a sua conduta, distinguindo entre comportamentos fundados na lei e arbítrio administrativo.

E o direito de audição que permitirá ao sujeito passivo expor as suas razões ou patenciar a ausência destas e, se correctamente concretizado, poderá criar uma interconexão entre os deveres de cooperação e o princípio da fundamentação dos actos tributários: o princípio da audição, ao criar para o sujeito passivo a possibilidade de ser ouvido, vai também criar para o sujeito passivo um ónus de revelação e exposição dos motivos da sua conduta.

Na audição, os sujeitos passivos têm a possibilidade de expor as suas razões legítimas, mas o exercício do direito de audição pode também, pela maior exposição a que força o contribuinte, conduzir à revelação ou confirmação de comportamentos sem apoio na lei que poderão ter estado na origem da reacção administrativa.

Se o sujeito passivo considera que a Administração agiu erradamente e por isso vai exercer o seu direito a ser ouvido, a sua intervenção na fase da audição poderá contribuir também *volens, nolens* para revelar as razões dos seus comportamentos, que ficam assim sujeitos a um mais amplo escrutínio administrativo.

Entendida neste sentido, a audição pode ser um instrumento para distinguir entre os contribuintes que litigam na defesa de interesses dignos de tutela jurídica e os que litigam com interesses inconfessáveis, permitindo uma mais fácil defesa dos primeiros e fazendo cair os segundos.

Numa outra perspectiva, analisar as probabilidades de êxito e de boa integração funcional da audição na relação fisco / contribuinte é também discutir o modo como ela pode ser entendida e a sua aptidão para desempenhar uma função pacificadora na relação jurídico-tributária, permitindo-nos saber se se trata meramente de mais uma das garantias que o legislador distribui generosa e liberalmente no texto legislativo sem que contribua

deco. J. TABORDA DA GAMA, "Contrato de Transacção no Direito Administrativo e Fiscal", in *Estudos em Homenagem ao Professor Inocêncio Galvão Telles* (Coimbra: 2003), 650 ss.

Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto

efectivamente para a tutela dos interesses legítimos do sujeito passivo, ou se esta garantia adicional é susceptível de ter uma real eficácia.

Estamos, por isso, perante uma questão essencial: saber se a audição, que tem de se adaptar ao processo de massa que é o processo fiscal, tem a congruência e a racionalidade que a tornem formalmente aceitável como modo de legitimação de uma decisão concreta, e quais as consequências para a fundamentação da adopção da audição nesse mesmo processo de massa.

A audição será realmente eficaz como garantia e instrumento de transparência se se articular com a fundamentação do acto tributário e ajudar a Administração a distinguir entre os vários tipos de contribuintes. A audição deve contribuir para tornar mais fácil a distinção entre a exigência legítima de fundamentação do acto tributário (apontando itens que esta deverá conter para desempenhar os seus fins) e os pedidos de fundamentação feitos pelo contribuinte com propósitos meramente dilatórios, como mera chicana processual. A isto voltaremos ⁽⁹⁾.

III. Do dever de ouvir ao ónus de revelar

O direito de audição do sujeito passivo é uma situação jurídica complexa que pode, tecnicamente, ser configurada como um encargo material ou ónus de cooperação, ainda que não um verdadeiro dever de cooperação. Não se trata de um dever, porque o contribuinte pode não ter interesse em participar na audição — por exemplo, sempre que considera que está perante uma posição inamovível da Administração que tem base numa determinada interpretação da lei que só o tribunal pode modificar, sendo a sua participação na audição, na sua perspectiva, um dispendio de meios totalmente infrutífero — e também porque do seu não exercício não resulta uma sanção directa.

A sua configuração como ónus resulta do facto de a participação na audição poder ser a forma mais adequada para a defesa de um interesse legítimo do contribuinte, conduzindo o seu não exercício a um enfraquecimento objectivo da sua posição procedimental ⁽¹⁰⁾, nomeadamente por-

⁽⁹⁾ *Infra* (3).

⁽¹⁰⁾ Em sentido diverso, afirmando que o não exercício "não poderá ser valorado para efeitos probatórios" v. A. LIMA GILBERTO, *Lei Geral Tributária — anotada* (Lisboa: 2000), 277. Dado o modo como se verifica a cognição judicial, o não exercício do direito de audição pode enfraquecer seriamente a posição do sujeito passivo em termos factuais e jurídicos.

Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto

quanto o seu exercício iria redefinir os termos em que a Administração poderia e deveria aperfeiçoar a sua fundamentação. Não participando na audição, o direito do contribuinte à fundamentação deixa de ter, tendencialmente, o âmbito e conteúdo reforçados que resultariam da sua participação.

Na verdade, podemos considerar que depois da audição, ouvido o sujeito passivo sobre o projecto de fundamentação da Administração e tendo sido levada em conta a sua posição, a fundamentação vai tornar-se definitiva: a audição do contribuinte deu à Administração uma nova possibilidade de reformular a sua argumentação e de reponderar a sua decisão e por isso instalou-a numa posição processual que não deve em princípio ser modificada ⁽¹¹⁾.

É possível, portanto, concluir que qualquer modificação superveniente da posição administrativa exige uma nova audição do contribuinte ⁽¹²⁾, e que, em certos casos, tais modificações podem constituir um comportamento contrário à boa fé que deve pautar o comportamento dos dois participantes no procedimento tributário.

1.3. O caso especial da audição antes do relatório da inspecção

Já vimos que a audição antes da conclusão do relatório da inspecção é um dos casos em que antes da decisão administrativa o contribuinte deve ser ouvido, como se afirma na alínea e) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT.

A inspecção tributária, no cumprimento do dever administrativo de controlo e verificação das declarações do sujeito passivo — um elemento do procedimento que tem, em princípio, uma natureza aleatória e excepcional — constitui uma forma de relação sujeito activo / sujeito passivo em que a possibilidade de litígio é por natureza elevada e é, por isso, uma actividade sujeita a apertados limites jurídicos, quer de ordem interna ⁽¹³⁾, quer, hoje, de ordem comunitária ⁽¹⁴⁾.

⁽¹¹⁾ V. *infra* (4.2.III).

⁽¹²⁾ Como, de resto, está previsto na Circular n.º 13/99, de 8-7.

⁽¹³⁾ Sobre os limites aos poderes administrativos, remetemos para o que se disse em J. L. SALDANHA SANCHEZ, *A Quantificação da Obrigaçãõ Tributária — Deveres de Cooperacãõ, Autocuidacãõ e Avaliacãõ Administrativa* (Lisboa: 1995), 376 ss.

⁽¹⁴⁾ Sobre os limites comunitários aos procedimentos de inspecção tributária, ver a discussãõ, na Alemanha, W. NEDDERMEYER, "Zur Verfassungsmãõgkeit der Außenprüfung vor dem Hintergrund der Steuerharmonisierung in der Europäischen Union", *BB*, 16 (1994), 1-20, e G. STRUNK, "Zur Verfassungsmãõgkeit der Außenprüfung vor dem Hintergrund

Os procedimentos de apuramento do imposto utilizados pelo sujeito passivo (que em situações normais levariam a um conjunto de liquidações de imposto não verificadas ou só formalmente verificadas) vão ser aqui sujeitos a escrutínio.

Consideremos o caso, por exemplo, de uma empresa que, durante vários anos, fez a sua declaração periódica de rendimentos e foi objecto de uma verificação quando muito de natureza formal, ou não foi mesmo objecto de qualquer verificação. Por este motivo, da verificação pontual de todas as declarações e de todos os elementos que suportam as declarações do sujeito passivo de uma inspecção pode, com elevada probabilidade, resultar um litígio de maior ou menor dimensão, sempre que a Administração extraia conclusões da sua actividade inspectiva, nomeadamente no domínio da quantificação do imposto, que se afastem das alcançadas e tidas como pacíficas por parte da empresa inspecionada.

A audição, antes do relatório, com a conatural contraposição entre as posições do sujeito passivo e da Administração, é por isso uma tentativa de reduzir essa distância entre posições. Não se esqueça que o que vai ser sujeito a inspecção é o modo como o sujeito passivo procedeu à interpretação e aplicacão da lei fiscal, a qual, como é sabido, nem sempre tem o grau de determinabilidade que seria desejável e pode, por isso, conduzir a uma controvérsia jurídica, em especial relativamente a zonas e problemas sobre os quais nunca houve qualquer tomada de posição por parte da Administraçãõ.

A audição do contribuinte nesta situaçãõ específica é, por isso, talvez o principal exemplo da sua função de prevençãõ de situações de litígio ⁽¹⁵⁾, ou do seu agravamento, permitindo ao sujeito passivo uma maior consciência dos motivos pelos quais a Administraçãõ discorda das suas conclusões e dar conhecimento à Administraçãõ dos fundamentos existentes para as suas tomadas de posição.

A audição procura assim encontrar uma forma de resoluçãõ deste possível conflito que poupe os limitados recursos administrativos que são atribuídos à função inspectiva e que, simultaneamente, liberte o sujeito passivo dos pesados custos de um litígio, por vezes com a condiçãõ de uma

der Steuerharmonisierung in der Europäischen Union. Erwiderung zu W. Neddermeyer", *BB*, 21 (1994), 1468 e ss.

⁽¹⁵⁾ Sobre a função preventiva do diálogo com o contribuinte em fase de inspecção tributária, J. TABORDA DA GAMA, "Contrato de Transacção no Direito Administrativo e Fiscal", in *Estudos em homenagem ao Professor Inocêncio Galvão Telles* (Coimbra: 2003), 677 ss.

mudança de actuação para o futuro. Em suma, a audição no procedimento de inspecção apresenta vantagens para ambas as partes e também por isso é a todos os títulos condenável o comportamento, corrente, da Administração fiscal de não se pronunciar sobre os argumentos aduzidos pelo contribuinte em relação ao projecto de conclusões dos relatórios de inspecção tributária.

2. PARTICIPAÇÃO E CO-RESPONSABILIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO NA DECISÃO ADMINISTRATIVA TRIBUTÁRIA

2.1. Dificuldades da decisão tributária e participação do sujeito passivo

I. Audição e relação jurídica tributária

É hoje incontroverso que a formação da obrigação tributária resulta cada vez mais de uma actividade legalmente imposta ao sujeito passivo e que, em consequência deste primeiro facto, a liquidação é feita pelo sujeito passivo ou pela Administração com base nas informações por aquele fornecidas⁽¹⁶⁾. Isto conduz a uma alteração na natureza do acto tributário: já não temos, nas condições normais da relação jurídico-tributária, um acto tributário que possa ser concebido como produção unilateral de efeitos jurídicos por parte da Administração (ou seja, o mero exercício da autoridade que a lei concede à Administração para que esta possa aplicar eficazmente a lei), mas um acto cujo conteúdo é determinado por uma concertação estrutural entre os sujeitos passivo e activo da relação jurídico-tributária.

Esta mutação deve ser claramente sublinhada, porque nos pode ajudar a determinar com mais precisão o alcance actual do dever de audição. O modo de funcionamento do sistema tributário evoluiu de tal forma que se torna hoje impossível ignorar as múltiplas situações que acabam por meio de um entendimento ou acordo entre a Administração e o sujeito passivo⁽¹⁷⁾; a figura da audição prévia (que surge sempre que se deixa a

⁽¹⁶⁾ Por todos, entre nós, J. L. SALDANHA SANCHEZ, *A Quantificação da Obrigação Tributária — Deveres de Cooperação, Autonomia e Avaliação Administrativa* (Lisboa: 1995), 70 ss.

⁽¹⁷⁾ R. SEIER, "Verträge, Vergleiche und sonstige Verständigungen im deutschen Steuerrecht", *StW*, 3 (1995), 213-222. R. SEIER, *Verständigungen in Steuerverträgen* (Coblença: 2001), em especial 156 ss.

via da normal relação jurídico-tributária, marcada pelo cumprimento voluntário dos deveres de cooperação, e se entra numa outra via, já marcada por uma natureza litigiosa) deve ser considerada como uma projecção desse princípio da possibilidade de entendimento ou de acordo em matéria fiscal, já no domínio da relação conflitual.

A audição prévia deve ter lugar antes da produção do acto tributário (repta-se, cada vez mais reservado para uma decisão tomada quando existe um qualquer litígio) e nos casos em que a Administração sustenta que teve lugar uma qualquer violação de um qualquer dever de cooperação que a lei atribua ao sujeito passivo. Ao invés, se a tributação vai ser feita com base nas declarações tributárias e qualificações jurídicas feitas pelo sujeito passivo, então a audição mostra-se inteiramente redundante, uma vez que a violação de um dever de cooperação constitui, como vimos, um pressuposto da reacção administrativa, representando o funcionamento defeituoso de um sistema estruturado de acordo com o princípio da colaboração.

Nesta perspectiva, a audição prévia comporta uma participação mais intensa do obrigado tributário do que a simples audição da parte contrária — *audi alteram partem* — que caracteriza o procedimento administrativo, em especial o procedimento disciplinar: mais intensa, porque não se trata apenas de atribuir a um administrador acusado de um qualquer incumprimento um direito de defesa, de ser ouvido para que possa ter a possibilidade de contradizer os factos de que vem acusado ou de encontrar justificações que permitam atenuar a sua responsabilidade — até porque não estamos perante uma decisão administrativa que seja, no seu núcleo essencial, sancionatória — mas sim de o fazer participar na decisão.

II. Audição e norma fiscal

Repare-se que a participação do contribuinte no procedimento tributário poderia considerar-se dispensável se partíssemos do pressuposto de que

nia: 1996), *passim*, consubstanciando uma viragem doutrinal que consiste numa tomada de consciência do carácter datado da actividade autoritária da Administração como único modelo possível de gestão fiscal, substituído por uma atribuição de deveres ao sujeito passivo como modo normal de aplicação da lei. No mesmo sentido, R. ECKHOFF, "Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat", *StW*, 2 (1996), 107-122. Tudo isto é um pressuposto básico do sistema anglo-americano, v. J. SLEMIROD / J. BAKUN, *Taxing Offences* (Cambridge: 2001), em especial 156 ss.

a lei contém (ou deveria conter) todos os elementos da decisão da Administração — e por isso a aplicação da lei fiscal pudesse ser feita mediante a pura e simples subsunção do facto à norma, como acto soberano que dispensa e exclui a participação do interessado — ou se, porventura, existisse a possibilidade de uma determinação inequívoca dos factos por meio da pura actividade da Administração.

Contudo, nada disto sucede. Não só a norma fiscal não contém todos os elementos da decisão — e não vamos ter, por isso, a aplicação mecânica da subsunção do facto à norma, mas um processo mais complexo de interpretação da lei fiscal, em que é importante considerar as conclusões e razões do sujeito passivo — como também, por outro lado, a recolha dos factos relevantes está muito para além das forças e possibilidades da Administração. Deste modo, a audição do destinatário pessoal do acto tributário, ainda que possa considerar-se o mais importante dos direitos procedimentais do participante, tal como sucede no direito disciplinar⁽¹⁸⁾, tem no Direito Fiscal uma dimensão muito mais vasta do que naquele.

Não é apenas um direito de defesa, como sucedia quando o lançamento e a liquidação dos impostos eram basicamente actividades administrativas que poderiam eventualmente causar grave lesão aos direitos do contribuinte; a audição constitui, hoje, uma dimensão do direito do sujeito passivo de participar na definição da sua situação jurídica no âmbito do processo de aplicação e interpretação da lei fiscal, que surge no preciso momento em que esta aplicação e interpretação, tal como foi feita pelo sujeito passivo, é posta em causa pela Administração.

III. O sujeito passivo como facilitador da decisão tributária

Em princípio, nas situações normais de aplicação da lei fiscal, o sujeito passivo vai ser tributado de acordo com os factos fiscalmente relevantes que ele próprio, ou um terceiro a isso legalmente autorizado, trouxe para o procedimento de liquidação, procedimento esse que se pode desentrolar inteiramente sem a intervenção da Administração, como sucede no IVA ou mesmo no IRC. Temos, assim, uma intervenção administrativa apenas

⁽¹⁸⁾ H. SOHN, § 91, an. 2, HÜBSCHEMANN / HERR / SPIETALER, *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung: Kommentar* 10 (Colônia: 1995). Embora se deva realçar que mesmo no âmbito do procedimento disciplinar, bem como, com diferentes âmbitos, nos direitos penal e contra-ordenacional já vêm sendo ponderadas certas formas, técnicas, de conciliação em virtude do alargamento da força do princípio da oportunidade.

quanto e porque o sujeito passivo não declarou, devendo declarar, ou declarou em termos que a Administração não aceita.

Poderíamos, tal como sucedia antes da introdução deste princípio na relação entre a Administração e o administrado⁽¹⁹⁾, atribuir poderes à Administração para que reagisse ao incumprimento do contribuinte e colocar os meios de defesa deste num momento posterior ao procedimento de liquidação, mediante reclamação da decisão, que só teria lugar, naturalmente, depois de esta ter sido tomada.

Com a introdução da audição prévia, a intervenção do sujeito passivo passa a ter lugar num momento anterior e com uma outra intensidade: uma decisão pública vai ser tomada para definir a sua situação fiscal e o sujeito passivo deve ser chamado a participar nessa decisão.

A natureza e o grau de participação dependem das circunstâncias: uma coisa será a situação de um sujeito passivo de IRC que nem sequer tem contabilidade, outra a de um contribuinte cuja contabilidade não merece confiança, e totalmente diferente a de um outro que vê recusado pela Administração o modo como qualificou um certo facto no seu balanço.

Na primeira das hipóteses referidas (ausência total de registos contabilísticos), o conteúdo material da participação vai aproxima-la do direito de defesa. Contudo, em situações menos patológicas em que está em causa o cumprimento considerado defeituoso dos deveres de cooperação — estamos por isso, de forma plena, perante um problema de aplicação e interpretação da lei fiscal feita pelo particular — o sujeito passivo participa não apenas para poder exprimir o seu ponto de vista, mas também para deste modo colaborar com a Administração na superação das dificuldades objectivas na aplicação da lei, dificuldades que podem ser partilhadas pela própria empresa (por exemplo, que preço atribuir a um serviço fornecido por outra empresa do mesmo grupo?) e que são sentidas de forma redobrada pela Administração.

IV. Interpretação / aplicação dialógica da norma fiscal

Na verdade, só se entendêssemos o primado da lei como o primado da letra da lei (uma lei que procederia, ou teria a possibilidade de proceder, a uma enumeração exaustiva de todos os factos tributários), poderia-

⁽¹⁹⁾ Sobre os modelos que inspiraram a introdução deste instituto, P. MACHET, *A Audição dos Interessados no Procedimento Administrativo* (Lisboa: 1995), 99 ss.

mos aceitar a aplicação da lei nos *hard cases* como uma actividade unilateral da Administração. Mesmo que não houvesse uma absoluta clareza no modo como a lei tratasse certa situação fiscal, ela retrataria sempre a situação em causa de forma suficientemente exacta para que a decisão administrativa de aplicação fosse auto-suficiente.

Se, contudo, aceitarmos a vinculação da Administração à lei como vinculação ao sentido e ao fim da lei⁽²⁰⁾ 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⁽²¹⁾, 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 discretionários ou uma qualquer margem de decisão⁽²²⁾. Na verdade, é a existência de abertura normativa que cria um espaço jurídico para a produção de actos tributários não seguindo a lógica tradicional da actividade unilateral e soberana, mas sim utilizando uma metodologia que leva à produção administrativa de actos num espaço susceptível de diferentes concretizações, permitindo por isso uma produção consensual e bilateral do acto tributário⁽²³⁾, hoje admitida sem reservas no nosso ordenamento⁽²⁴⁾.

V. A incerteza fiscal

Ainda mais premente do que a indeterminação legislativa como razão justificativa da necessidade da audição / participação do sujeito passivo, é a inelutável incerteza quanto aos factos que constitui um dos aspectos mais marcantes do actual Direito Fiscal⁽²⁵⁾, uma vez que, ainda que se

⁽²⁰⁾ D. BIRK, § 4, an. 309; HIRSCHMANN / HEPF / SREYER, *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung: Kommentar*¹⁰ (Colónia: 1995), citando uma decisão do BVerfG.

⁽²¹⁾ P. MACHET, *A Audiência dos Interessados no Procedimento Administrativo* (Lisboa: 1995), 21 ss., n. 4.

⁽²²⁾ V. J. L. SALDANHA SANCHES, "A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito — conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário", *CTF*, 310 (1985), *passim*, maxime 296 ss. V. a análise profunda sobre o tema em J. CASALTA NABAS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (Coimbra: 1998), 378 ss.

⁽²³⁾ R. SEER, *Verständigung in Steuerverfahren* (Colónia: 1996), 129.

⁽²⁴⁾ Como demonstrou J. CASALTA NABAS, *Contratos Fiscais — Reflexões acerca da sua admissibilidade* (Coimbra: 1994).

⁽²⁵⁾ O *Steuerrecht* de que fala J. LANG, "§ 4. Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts", in *Steuerrecht Tipke / Lang*¹⁶ (Colónia: 1998), 65.

possa dizer com ARTHUR KAUFMANN que só se pode falar de uma norma "*inquinosa*", em sentido estrito, na parte em que ela utilize conceitos numéricos, pois só estes são unívocos⁽²⁶⁾, é precisamente quando se aplica a lei fiscal para chegarmos à quantificação do imposto que as dificuldades de aplicação correcta da lei são mais intensas, pois, para além das dificuldades na qualificação dos factos fiscalmente relevantes como condição para a quantificação, temos as próprias dificuldades do momento da quantificação do imposto na correcta determinação da expressão numérica de base sobre a qual incide a taxa do imposto⁽²⁷⁾.

Esta dificuldade está presente em qualquer processo de quantificação, mas tem uma particular intensidade, por exemplo, nas amortizações dos elementos do activo mobilizado, nas provisões, nos preços de transferência quando há relações especiais entre empresas e sempre que se recorre aos métodos de avaliação indirecta.

2.2. A audição como momento de possível acordo transaccional

I. Admissibilidade de conteúdos transaccionais no Direito Fiscal

Durante largos anos a doutrina jus-tributária negou, com base nos princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário⁽²⁸⁾, a possibilidade de de a norma fiscal ser aplicada de um modo pactuado.

Hoje⁽²⁹⁾, um pouco por todo o mundo se vem admitindo que a

⁽²⁶⁾ A. KAUFMANN, "Prolegómenos a uma lógica jurídica e a uma ontologia das relações: fundamento de uma teoria do direito baseada na pessoa", *BFD/C*, 78 (2002), 185.

⁽²⁷⁾ Ou seja, a aporia do valor objectivo. Sobre isto ver J. L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária — Deveres de Cooperação, Antecipação e Avaliação Administrativa* (Lisboa: 1995), 244 ss., e A. MOXTER, "Grundsatze ordnungsmässiger Unternehmensbewertungen", *DSJ/G*, 7 (1984), 387.

⁽²⁸⁾ Uma crítica a este princípio pode ver-se em J. TAJORDA DA GAMA, "Contrato de Transacção no Direito Administrativo e Fiscal", in *Estudos em Homenagem ao Professor Inocêncio Galvão Telles* (Coimbra: 2003), 667 ss.

⁽²⁹⁾ O primeiro dos co-autores do presente texto, em obras anteriores, apesar de tender a acompanhar a doutrina alemã da altura, que negava, por regra, a possibilidade de celebração de acordos transaccionais, foi sempre alertando para o facto de razões de praticabilidade, eficiência e celeridade processual imporem a admissibilidade e regulamentação de certas formas de acordo no procedimento e processo fiscais. A evolução da posição pode ser acompanhada em J. L. SALDANHA SANCHES, *O Únus da Prova no Processo*

norma tributária pode e nalguns casos tem mesmo de ser aplicada de um modo pactuado, em que, mediante cedências mútuas, a Administração e o contribuinte chegam a um acordo. Tal evolução deve-se, em síntese ⁽³⁰⁾, à constatação de que a norma fiscal, como qualquer outra norma, não é unívoca: de que no ordenamento jurídico tributário, mesmo na tradicional área 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 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.

Em relação ao âmbito da possibilidade de surgirem acordos com natureza transaccional há, em síntese, duas posições possíveis. A primeira consiste em admiti-los apenas em situações em que a lei confira alguma margem de livre decisão (por exemplo, no procedimento de audição, as partes chegam a acordo quanto aos termos a seguir no procedimento, ou mesmo quanto ao prazo conferido pela Administração ao abrigo do n.º 6 do artigo 60.º da LGT ⁽³¹⁾). É, contudo, possível ir mais longe: a natureza das coisas e os princípios atrás enunciadas permitem que se celebrem este tipo de entendimentos em situações de incerteza e de elevados custos de verificação da obrigação tributária.

O facto já referido de a actual relação jurídica tributária ser estruturada com base numa afirmação do sujeito passivo sobre a quantificação da sua obrigação tributária e a pronunciação administrativa surgir quando haja discordâncias — numa palavra, quando há intervenção administrativa de verificação, há sempre um conflito entre duas posições diferentes — leva a que, na verdade, a natureza transaccional seja característica da maior parte dos entendimentos surgidos num procedimento de audição, uma vez que esta natureza resulta das cedências em relação às posições inicialmente afirmadas.

Fiscal (Lisboa: 1987), 162; e J. L. SALDANHA SANCHEZ, *A Quantificação da Obrigação Tributária — Deveres de Cooperaçào, Autoavaliação e Avaliação Administrativa* (Lisboa: 1995), 426-428.

⁽³⁰⁾ Para mais desenvolvimentos, J. TABORDA DA GAMA, "Contrato de Transacção no Direito Administrativo e Fiscal", in *Estudos em Homenagem ao Professor Inocêncio Galvão Telles* (Coimbra: 2003), 647 ss.

⁽³¹⁾ V. *infra* (4) mais desenvolvimentos sobre os momentos discricionários no procedimento de audição.

Homenagem a José Guilherme Xavier de Sousa

II. Participação do contribuinte e transacção

As dificuldades de aplicação correcta da lei fiscal encontram-se presentes com frequência no dia-a-dia da sua aplicação, mas tornam-se mais sérias quando é posta em causa a exactidão ou a fiabilidade dos dados fornecidos pelo sujeito passivo (ou seja, quando surge um litígio), o que pode dar origem a casos em que a determinação completa e exaustiva dos factos e das circunstâncias jurídicas relevantes só é possível depois de um desproporcionado esforço de investigação administrativa ⁽³²⁾.

As dificuldades acrescidas de aplicação de uma norma em situações de litígio (nas quais o contribuinte vai extremar uma posição) e a eventual impossibilidade de comprovação dos factos integrantes da situação jurídica tributária sem incorrer em gastos desproporcionais são factores que podem justificar — ou até impor ⁽³³⁾ — uma transacção ou composição entre o administrado e a Administração. São, afinal, os casos em que a natureza das coisas cria uma limitação estrutural à aplicação irrestrita do princípio da legalidade tributária ⁽³⁴⁾.

A audição prévia significa, por isso, simultaneamente uma responsabilização ⁽³⁵⁾ do sujeito passivo por uma decisão que tem como função a fixação de factos incertos de uma forma que pretende ser definitiva (como

⁽³²⁾ Recusando a possibilidade de acordo ou composição no Direito Fiscal com base na jurisprudência do BVG, PATE, КИРСИНОУ reconhece, contudo, que as dificuldades organizativas do procedimento fiscal relativamente à determinação dos factos podem conduzir à sua determinação aproximada P. КИРСИНОУ, "Rechtssichere Anforderung an der Rechtschulz in Steuerrecht", *DSiG*, 18 (1995), 26. Com uma linha de pensamento próxima, FRANCO GALVÃO caracteriza o *accertamento con adesione* não como um acto administrativo unilateral ou um contrato de transacção, mas sim como um acordo de Direito público, F. GALVÃO, "La natura jurídica dell'accertamento con adesione", *RDT*, XII, n. 5 (2002), 425-435.

⁽³³⁾ Por exemplo, imagine-se o caso de uma acção de fiscalização que custa ao Estado — logo, aos contribuintes — 200, em que estejam em causa dividas tributárias no valor de 100. Considere-se ainda o risco de, por qualquer razão, nomeadamente processual, o contribuinte faltar vir a obter total vencimento de causa em tribunal. Neste caso o interesse público não imporá a celebração de uma transacção por um qualquer valor abaixo dos 100?

⁽³⁴⁾ Neste sentido, J. TABORDA DA GAMA, "Contrato de Transacção no Direito Administrativo e Fiscal", in *Estudos em Homenagem ao Professor Inocêncio Galvão Telles* (Coimbra: 2003), 660-1.

⁽³⁵⁾ Sobre essa responsabilização do sujeito passivo pela sua integração no processo decisório, v. R. ECKOFF, *Rechtsanwendungs gleichheit im Steuerrecht — die Verantwortung des Gesetzgebers für einen gleichmässigen Vollzug des Einkommensteuerrecht* (Köln: 1999), 323 ss.

sucedera se o sujeito passivo não a impugnar) e a tentativa de redução da complexidade estrutural dos litígios fiscais.

Uma vez que tem como função procedimental procurar a solução do litígio, desempenhando uma função pacificadora, a audição poderá servir para a busca de uma solução aceitável para ambas as partes (sendo inevitável a aceitação do elemento transacção para que possam ser obtidas todas as virtualidades da audição), evitando assim o recurso aos tribunais ou a meios de tutela gratuitos.

Na verdade, a audição prévia tem nestes casos uma função semelhante à que desempenha a entrevistista final (*Schlussbesprechung*), que no sistema procedimental alemão tem igualmente carácter obrigatório no fim de qualquer acção inspectiva⁽³⁶⁾.

3. A AUDIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO COMO PROCEDIMENTO DE FUNDAMENTAÇÃO DIALÓGICA

3.1. A fundamentação dos actos tributários como dever constitucional e como prática administrativa de conteúdo variável

1. O dever de fundamentar e o dever de ouvir

A fundamentação das decisões autoritárias das entidades públicas, em geral, e dos actos administrativos, em particular, obedece a vários fins e objectivos (legalidade, segurança jurídica, racionalidade) e é hoje exigida, para os actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, pelo artigo 268.º, n.º 3, da CRP e concretizada pelo artigo 124.º do CPA.

A exigência de fundamentação (a exposição dos motivos por que se decidiu de um certo modo e não de outro) existe também como condição de racionalidade e de criação de condições materiais para o exercício das competências administrativas e judiciais de re-exame de uma decisão e de uma situação jurídica tributária.

Neste sentido, prevê o artigo 77.º da LGT ("fundamentação e eficácia") que "a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de

súcinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integram o relatório da fiscalização tributária", esclarecendo o n.º 2 que "a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as opções de apuramento da matéria tributável e do tributo".

A medida da fundamentação dos actos tributários constitui um problema a resolver pela Administração fiscal e pela jurisprudência quando sejam chamadas a sindicat decisões, uma vez que a ausência de fundamentação, se devidamente comprovada e estabelecida, é motivo suficiente para que o acto tributário seja considerado viciado.

Como se afirma em recente acórdão do STA, "a lei exige que os actos tributários sejam fundamentados [...] indicando-se as razões de facto e de direito da determinação da dívida de imposto e faz equívoco a falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contraditório ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto (art. 125.º/2 do CPA). Pressuposto que o juízo a estabelecer há-de repercutir o fim legal da exigência de fundamentação, que é o de proporcionar ao contribuinte a escolha entre a aceitação da legalidade do acto e o recurso a procedimentos gratuitos e judiciais, importante que a medida da exigência acerca da explicitação dos fundamentos referente as características próprias do acto tributário, o destes actos de rectificação das declarações do sujeito passivo, de modo a deixar sem incertezas ou dúvidas razoáveis a um intérprete normal, que se sabe que seja o administrado, para que a este seja dada base para firmar a ditada opção [...]".⁽³⁷⁾

A concretização deste princípio poderá constituir um problema, uma vez que estamos num processo de massa em que se tem de levar em conta os problemas de praticabilidade administrativa, que acarretam também custos para a máquina estadual, ou seja, para o contribuinte. Se, como afirma FREITAS DO AMARAL, na esteira do STA, a fundamentação não pode ser "quilométrica"⁽³⁸⁾, ela também não pode ser insuficiente em relação

⁽³⁶⁾ Sobre a *Schlussbesprechung* e o seu carácter parcialmente preclusivo da acção judicial, v. SCHICK em HUBSCHMANN / HERR / SPITZER, *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung: Kommentar*¹⁰ (Colónia: 1995), § 201, an. 2.

⁽³⁷⁾ P. 01640/02, de 30-04-2003, 2.ª secção, Rel. ERVANI FIGUEIREDO.

⁽³⁸⁾ D. FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, vol. II (Combra: 2001), p. 354.

à verdadeira questão sobre a qual versa a decisão, atento o tipo de decisão e o seu conteúdo.

A relação dialógica que se estabelece entre a Administração e o contribuinte num procedimento de audição prévia, nomeadamente em sede de inspeção tributária (39), e que deve depois ser espelhada na liquidação subsequente, é diferente da relação de contradicção de posições entre partes civis num pleito judicial; não se nega a existência de posições opostas, mas estas devem ser sintetizadas numa liquidação justa.

O dever de fundamentar estende-se ao conteúdo da própria fundamentação. A Administração fiscal não pode fundamentar uma decisão — *recursus*, esta não se deve considerar juridicamente fundamentada — com argumentos incoerentes ou contraditórios. Tal não só inquina a fundamentação (40), como expõe a fragilidade da mesma. Uma argumentação contraditória viola o princípio da boa fé (41) da Administração e da prossecução do interesse público (42). Uma fundamentação contraditória é também um entrave a uma discussão racional com o contribuinte, que se vê obrigado a perscrutar um raciocínio administrativo oculto, com a natural insegurança jurídica que isso comporta; numa palavra, é obrigado a rebater argumentos que não conhece e deve por isso adivinhar.

(39) Entre outros, J. TABORADA DA GAMA, "Contrato de Transacção no Direito Administrativo e Fiscal", in *Estudos em Homenagem ao Professor Inocêncio Galvão Telles* (Coimbra: 2003), 669, 677.

(40) Embora se possa entender que o problema é de legitimidade material da fundamentação e não propriamente de falta de fundamentação. Neste sentido, J. C. VIEIRA DE ANDRADE, *O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos* (Coimbra: 1992), 236.

(41) Sobre este, por todos, M. REBELO DE SOUSA / A. SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral — introdução e princípios fundamentais*, vol. I (Lisboa: 2004), 213 ss. e J. TABORADA DA GAMA, *Decisão de Autovinculação e Acto Administrativo Devido* (FDL: 2003), 164 ss.

(42) Uma posição argumentativa empolada por parte da Administração no seu diálogo com o contribuinte leva a que a decisão final seja, na maior parte dos casos, menos justa e menos eficiente, uma vez que o alargar do espectro de uma possível solução, por um lado, e o eventual comprometer da liquidação na sua totalidade, em virtude das contradições insanáveis, por outro, muito provavelmente têm como consequência um dispêndio de meios por parte do contribuinte e do Estado em que nenhum sai a ganhar. Sobre a necessidade de eficiência numa disputa argumentativa, J. TABORADA DA GAMA, "Acordo transaccional parcial no procedimento tributário", *Fiscalidade*, 12 (2002), e J. TABORADA DA GAMA, "Contrato de Transacção no Direito Administrativo e Fiscal", in *Estudos em Homenagem ao Professor Inocêncio Galvão Telles* (Coimbra: 2003), 621, 650 ss.

Assim caracterizado, o dever de fundamentar os actos tributários litigiosos (na medida em que se não encontram integralmente predeterminados pelos dados fornecidos pelo obrigado tributário) constitui hoje um direito constitucional traduzido numa consistente orientação jurisprudencial que tem levado à sistemática anulação de actos tributários por falta de fundamentação (43).

A consensualidade sobre os grandes princípios não deve, porém, ocultar as inelutáveis dificuldades da sua concretização.

Há, por exemplo, a questão de saber se a ausência de fundamentação, por lesar um direito fundamental constitucionalmente reconhecido do contribuinte, conduz à nulidade pura e simples do acto tributário ou se o vício pode ser sanado por notificação posterior feita a pedido do contribuinte. Se considerarmos a fundamentação do acto tributário como um veículo de comunicação entre a Administração e o sujeito passivo — uma concepção da fundamentação que é reforçada pelo dever de audição do contribuinte antes da tomada da decisão definitiva pela Administração — teremos de aceitar a possibilidade de aperfeiçoamento pela Administração.

Mas podemos levar mais longe o princípio da colaboração, atribuindo ao sujeito passivo um conjunto de deveres de cooperação cujo cumprimento é pressuposto da determinação dos factos tributários e por isso se insere num processo de aplicação da lei (44) que nos casos mais simples pode ser feito unilateralmente pelo sujeito passivo, mas que nos casos mais difíceis pode apenas ser feito mediante um processo de diálogo entre o sujeito passivo e o sujeito activo.

São diversos os instrumentos legalmente previstos para essa relação interactiva: a consulta vinculativa, dependente do impulso processual do sujeito passivo, ainda na fase da prevenção do litígio (45), e a audição do administrado antes da produção do acto tributário (que, no sentido próprio do termo, se encontra hoje reservada para situações de litígio). Mas se a audição do contribuinte muda a natureza da fundamentação do acto tribu-

(43) Para a situação até 1996, v. S. VASQUES, "O dever de fundamentação na jurisprudência tributária: reconstrução de um percurso", *Fisco*, 76-77 (1996), 27 e ss., e, para a evolução posterior, S. NETO, *Introdução ao Processo Tributário* (Lisboa: 2004), 2.1.

(44) R. SEER, "§ 21: Durchführung des Besteuerung", in *Steuernrecht Tiptel/Lang* (Colónia: 2002), 772.

(45) Sobre as informações vinculativas e as suas funções, entre outros, J. TABORADA DA GAMA, "Contrato de Transacção no Direito Administrativo e Fiscal", in *Estudos em Homenagem ao Professor Inocêncio Galvão Telles* (Coimbra: 2003), 672 ss., e J. TABORADA DA GAMA, *Decisão de Autovinculação e Acto Administrativo Devido* (FDL: 2003), 228 ss.

tário, que só deveria ter lugar depois da audição prévia do sujeito passivo sobre o projeto dessa mesma fundamentação, a audição deverá também ter consequências sobre as suas possibilidades de aperfeiçoamento. O aperfeiçoamento da fundamentação terá de ser considerado de um novo ângulo, que considere as consequências procedimentais do aumento da participação do sujeito passivo.

II. Fundamentação e tipo de acto fundamentando

A fundamentação não pode ser um dever administrativo formal, abstracto e de conteúdo fixo: a fundamentação, como aquilo que permite ao contribuinte "tomar conhecimento de todo o percurso decisório da Administração" ⁽⁴⁶⁾, há-de depender da decisão que deva fundamentar ⁽⁴⁷⁾. Assim, o parâmetro de fundamentação exigido não é o mesmo para todo o tipo de actos tributários nem se coloca com a mesma intensidade em relação a todos os itens de uma correcção administrativa ⁽⁴⁸⁾.

A fixação da matéria tributável num procedimento em que haja lugar à audição do contribuinte corresponde a um tipo legal de acto que ⁽⁴⁹⁾, pela natureza das coisas e do procedimento em causa, tem ínsita uma necessidade de fundamentação de densidade acrescida e de conteúdo necessariamente dialéctico-argumentativo, relativamente aos casos de fundamentação que não resultam de um procedimento de audição. De facto, fundamentar a rejeição de uma posição impõe que se tome essa posição em consideração, debatendo, ponderadamente ⁽⁵⁰⁾, com contra-argumentos, os argumentos da outra parte.

⁽⁴⁶⁾ J. L. SALDANHA SANCHEZ, *A Quantificação da Obrigação Tributária — Deveres de Cooperação, Antecipação e Avaliação Administrativa* (Lisboa: 1995), 433.

⁽⁴⁷⁾ Em sentido próximo, M. ESTEVES DE OLIVEIRA / J. P. D. AMORIM / P. C. GONÇALVES, *Código do Procedimento Administrativo Comentado 2* (Coimbra: 1997), p. 592.

⁽⁴⁸⁾ Já o reconheceu o STA, *Caso José Silva Gama & Comp. Lda*, 017 398, de 29-10-97 (Rel.: LÍDIO BARROSA), e *Caso Materiais de Construção ARSIL, LDA*, Acórdão de 96-06-25 (Rel.: BENJAMIM RODRIGUES), ambos a propósito da avaliação indirecta.

⁽⁴⁹⁾ Como recentemente afirmou o STA, P. 01585/02, de 15-01-2004 (Rel.: PAIS BORGES) "*a fundamentação é um conceito relativo, que varia consoante o tipo legal de acto administrativo em concreto, havendo que entender a exigência legal em termos hábeis, dada a funcionalidade do instituto & os objectivos essenciais que prossegue (...)*".

⁽⁵⁰⁾ STA, 2.ª Secção, P. 025 526, de 13-12-2000 (Rel.: COSTA REIS), a existência de um laudo fundamentado, tendo em conta "as razões que assistiam a cada uma das partes, contribua para a reflexão mais serena e aprofundada sobre elas".

3.2. Virtudes públicas e privadas da fundamentação dialógica

A principal consequência da audição do sujeito passivo depois de uma primeira fundamentação e antes da produção do acto tributário é a criação de uma relação interactiva entre este e o sujeito activo da relação jurídica tributária. Em vez da interactividade difusa que acompanha todo o procedimento tributário, temos uma interactividade concentrada, ordenada dentro de um período de tempo, limitada e orientada com vista a uma decisão final.

É nesta perspectiva que a fundamentação devida pela Administração adquire formas de produção dialógicas: mesmo que não existisse o n.º 7 do artigo 60.º da LGT, que atribui à Administração um dever expresso de levar em conta na fundamentação da decisão os elementos novos trazidos à discussão durante a audição, essa consequência da audição decorreria necessariamente do dever constitucional de fundamentar e da própria natureza da audição.

A criação da possibilidade procedimental de audição do contribuinte tem imediatas consequências na definição dos comportamentos devidos pelo sujeito passivo e pela Administração.

A Administração não pode, por exemplo, deixar sem resposta as questões que sejam pertinentes e que sejam colocadas pelo sujeito passivo de boa fé — e a boa fé tem aqui, como em todas as relações entre a Administração e o sujeito passivo inseridas no princípio da colaboração, um papel fundamental — sob pena de incorrer numa recusa (ilícita) de fundamentação.

Deste modo, há uma fundamentação dialógica ⁽⁵¹⁾ num duplo sentido: mediante os factos novos alegados pelo sujeito passivo, a Administração fiscal realiza um processo cognitivo que vai enriquecer a sua posição (quais são as razões do sujeito passivo?; corresponderão as razões alegadas às razões verdadeiras?; são, ou não, os interesses por si alegados dignos de tutela jurídica?); por outro lado, o registo do diálogo entre a Administração e o sujeito passivo permite uma clarificação reforçada das razões de agir da Administração, o que tem como efeito impedir que esta possa ocultar os reais fundamentos (ou a ausência de fundamentos) da sua actuação.

⁽⁵¹⁾ Sobre o diálogo como base da lógica, v. U. NEUMANN, "Juristische Logik", in KAUFMANN / HASSEMER, *Eingführung in Rechtsphilosophie und Rechtslehre der Gegenwart* (Heidelberg: 1994).

Se é verdade que a fundamentação tem como "virtualidade essencial" a "captação do interior da decisão como meio de apoio instrumental à acção impugnatória" ⁽⁵²⁾, a interactividade da fundamentação dialógica vai fazer com que esta vá mais longe.

Para a Administração, vai tornar-se mais difícil ocultar os fundamentos viciados de uma decisão errónea, uma vez que existe um dever acrescido de expor as suas razões em confronto com o sujeito passivo: ao mesmo tempo, a audição faz precisar o conteúdo do dever de fundamentar, definindo-se com mais rigor o que deve e o que não deve ser fundamentado, permitindo-se assim evitar as perdas de causa da Administração por meras razões formais. Na verdade, delimitando-se de forma mais rigorosa o conteúdo e o alcance do dever de fundamentar, torna-se mais eficaz a comunicação entre a Administração e o tribunal, permitindo a este fazer uma distinção mais exacta entre as boas e as más práticas da Administração. Na medida em que o dever de boa fé acompanhe este tipo especial de diálogo entre o fisco e o contribuinte, tornar-se-á também mais transparente a posição deste ⁽⁵³⁾.

3.3. A fundamentação e o princípio da verdade material

A audiência prévia, realizada de modo correcto e com o predomínio das boas práticas, pode servir para tutelar os direitos do sujeito passivo através da obtenção da verdade material, que em matéria fiscal consiste muitas vezes na determinação dos interesses que têm (ou não) direito a tutela jurídica.

Provocando o escrutínio do projecto de actuação administrativa, a sua audição pode contribuir para a transparência da decisão: mas pode contri-

⁽⁵²⁾ D. DUARTE, *Procedimentalização, Participação e Fundamentação: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório* (Coimbra: 1996), 237-238.

⁽⁵³⁾ É nestes procedimentos desformalizados (em relação à impugnação judicial) em que está presente a ideia de transacção que os deveres de uma conduta de acordo com a ética do participante são mais intensos, como no histórico recurso ao *chanceler* ou na *equitas* (a *equity* é um *topoi* com uma relação isomórfica com a boa fé). Sobre isto, veja-se a síntese de J. ESSER, *Grundrutz und Norm in der richterlichen Fortbildung des Privatrechts* 1 (Tubinga: 1990), 64-66. Note-se que a posição que defende a interpretação estrita *I* integral predeterminação da lei *I* impossibilidade de transacção pode assumir a rejeição da *equity* na área fiscal. V. a esse respeito a sentença clássica do juiz Rowlat em 1921, *opud.* J. L. SALDANHA SANCHEZ, "A Seguridad Jurídica no Estado Social de Direito — conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário", *CTF*, 310 (1985), 288.

buir também (e., para manter o equilíbrio nas relações Administração / sujeito passivo, *deverá contribuir*) para conseguir uma mais eficaz averiguação judicial do grau de legitimidade das razões do recurso dos particulares aos tribunais, e, nesta perspectiva, a audição do sujeito passivo antes da decisão que o afecta pode afastar-se muito do processo gracioso onde, na sua origem, depois de exercido o poder conferido à Administração para a aplicação da lei fiscal, o obrigado tributário solicita a graça da mudança de posição ⁽⁵⁴⁾.

Tal mutação fica a dever-se principalmente à imposição do dever de fundamentar, que alterou profundamente a natureza do dever de resposta à reclamação, limitando a sua componente autoritária. Mas a própria audição prévia do contribuinte pode levar este movimento mais longe, dando ao pedido de tutela do contribuinte o enquadramento procedimental mais adequado na relação jurídico-tributária em que a sujeição da Administração à lei cria direitos e deveres para ambas as partes.

No processo de reclamação, tal como na audição, o sujeito passivo vai tentar que a Administração leve em conta as suas posições. A diferença principal é que o modo como está estruturada a audição pode contribuir para que esse resultado seja mais facilmente atingido. No escrutínio a que o processo de audição sujeita os incumprimentos da Administração, dado o carácter dialógico do procedimento, estes adquirem outra nitidez, revelando-se os casos em que as omissões administrativas implicam uma não obtenção da justiça do caso concreto, impedindo a obtenção da verdade material.

4. DISCRICIONARIEDADE NO PROCEDIMENTO DE AUDIÇÃO

4.1. Aspectos formais do procedimento de audição

I. Inevitabilidade de momentos discricionários nas decisões

A concretização do direito à audição do sujeito passivo por parte da Administração fiscal exige a tomada de decisões administrativas de natureza discricionária — desde questões menores como a hora ou o local da

⁽⁵⁴⁾ Mantendo as suas características originárias, a *reclamation gracieuse*, ao contrário da *reclamation contentieuse* onde com base na lei se contesta a dívida fiscal, serve para invocar dificuldades pessoais ou empresariais de cumprimento da obrigação. G. BACHHAUER / I. E. ORADIA, *Le contentieux fiscal* 2 (Paris: 1996), 78-79.

audição, ou a sua realização por forma escrita ou por forma oral, até aos poderes inerentes à direcção do procedimento — de modo a evitar comportamentos dilatórios ou a chicana processual, e a permitir que este ins-tituto alcance os objectivos que a lei lhe atribui.

Não se trata aqui de criar regulações específicas da lei, mas apenas de estabelecer boas práticas administrativas que concretizem os poderes dis-cricionários conferidos por lei, com o possível controlo judicial do res-peito pelos princípios que limitam o exercício administrativo de poderes dis-cricionários.

A existência de poderes discricionários, que é uma condição para a elas-tecidade da actividade administrativa, revela-se, neste caso, não na existência de expressões do texto normativo que normalmente a indiciam (“a *Administração pode...*”), mas na pura e simples omissão de regulação pelo legislador, que deixou deste modo um espaço aberto para as decisões da Administração.

II. Audição oral vs. audição escrita

A escolha entre a forma oral e a forma escrita para este procedimento não pode deixar de ser uma das matérias que só podem ser decididas em função do objecto de cada um dos processos, levando sempre em conta a natureza do procedimento fiscal como um processo de massa e a escassez estrutural de meios administrativos para a determinação das formas pro-cessuais que devem ser adoptadas pela Administração.

A escassez estrutural de meios administrativos não pode, no entanto, ser usada como uma justificação universal, como um *vile tulo* para a negação de direitos fundamentais. Há que atender, como já referimos, ao objecto de cada procedimento, para que haja uma adequada discussão, e, sempre, aos princípios que limitam a discricionariedade da Administração e impõem certas decisões.

No caso da opção audição oral vs. audição escrita, parece claro que as audições orais são as mais adequadas para as controvérsias mais sim-ples, centradas sobre questões de quantificação, especialmente quando são aplicados métodos de avaliação indiciária. Este tipo de audição tem uma natureza que a aproxima do antigo processo perante a comissão de revisão, onde o contribuinte pletieava directamente perante a Administração no caso da aplicação de métodos indiciários. Nestes casos, a forma oral per-mite considerar os múltiplos aspectos por que passa a quantificação indi-recta e que nem sempre se adequam às formas de exposição escritas.

Assim, o sujeito passivo que nestes casos pletieava directamente com a Administração — ainda que conserve, no caso de aplicação de métodos indi-ciários, a possibilidade, prevista no artigo 91.º da LGT, de voltar a recor-ter para a comissão, onde tem assento um perito independente — vai natu-ralmente exigir a adopção da forma oral, que é geralmente a mais adequada para este tipo de litígios.

O direito de audição criou uma estrutura de confrontação Adminis-tração/contribuinte sem a intervenção, em muitos casos disorcedora, de figu-ras que a lei procura tornar independentes, sem que, na verdade, tenham a necessária distância em relação ao contribuinte (nomeadamente, o repre-sentante das associações patronais do Código do IRC na sua primeira ver-são, o vogal do contribuinte do Código do Processo Tributário e o perito independente da LGT).

Esta escolha cabe sempre à Administração: apesar das virtualidades con-tidas neste tipo de confrontação, esta multiplicação de meios processuais exige a atribuição de poderes efectivos à Administração, de modo a não se tornar uma forma de atraso nas decisões explorada pelos contribuintes mais incumpridores, ou seja, um mero expediente dilatório.

As escolhas a efectuar pela Administração na condução do procedi-mento de audição dependem também da natureza do litígio. Podemos ter duas categorias de processos, existindo em ambos o direito à audição pré-va: os processos em que estão fundamentalmente em causa as quanti-ficações obtidas mediante aplicação de métodos indiciários e questões liga-das à interpretação da lei.

Nos primeiros, é o suporte factual da decisão que está em causa, e a complexidade dos factos, nem sempre susceptível de uma descrição exaus-tiva num documento escrito, pode ser tratada de forma mais adequada numa audição do contribuinte que esteja sujeita ao princípio da oralidade. No segundo tipo de litígios, com a discussão de questões de alcance geral (as chamadas questões de direito), a forma escrita parece a mais adequada, em especial por poder conduzir a um reforço da fundamentação (clarificação da posição administrativa) ou à revelação da sua incongruência.

Quando se debate um problema de aplicação da lei, a fundamentação da Administração, revelando o seu percurso decisório, constitui uma forma de permitir o escrutínio judicial, e este torna-se mais fácil quando o debate se trava através de forma escrita.

No debate oral, a acta da reunião pode ajudar a inferir ou a sustentar a fundamentação; mas, se estamos perante uma questão de alcance geral traduzida num modo de aplicar a lei (sem a individualidade mais intensa

da determinação dos factos tributáveis), a forma escrita parece-nos a mais adequada para julgar da validade da decisão administrativa.

Em suma, a escolha das formas processuais cabe em última análise à Administração, mas tem sempre de ser determinada pela natureza do conflito e pela função da audição, a qual tem como objectivo a solução imediata do litígio ou, pelo menos, permitir definir com mais nitidez o objecto de uma futura decisão administrativa ou decisão judicial; em ambos os casos, a audição pode reduzir a necessidade da intervenção judicial ou pela solução imediata do litígio ou pela simplificação do trabalho do juiz, funcionando deste modo com um filtro para o recurso aos tribunais. A audição comporta em si, por isso, as virtualidades das chamadas formas alternativas de resolução de conflitos.

4.2. O conteúdo do procedimento de audição

I. O princípio da utilidade da audição

As incertezas sobre a audição do contribuinte, sobre a necessidade da audição e sobre a forma da audição — que não possam ser resolvidas por uma regra ditada directamente pela lei — têm de ser resolvidas por meio da compreensão dos objectivos que estruturam o instituto e da função que este deve exercer dentro daquele procedimento administrativo, nomeadamente a criação de um instrumento eficaz de comunicação entre a Administração e o sujeito passivo.

O princípio geral segundo o qual a audição, tal como a fundamentação, tem como pressuposto uma decisão da Administração que seja desfavorável ao sujeito passivo pode ser encontrada no n.º 2 do artigo 60.º da LGT: “*é dispensada a audição no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável*”.

No entanto, o direito à audição tem como pressuposto que essa formalidade procedimental venha a ter um sentido útil, o que, por exemplo, não foi entendido pelo STA quando deu razão a um contribuinte que, embora tivesse sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspecção tributária, não o tinha sido antes da liquidação (55). No caso concreto, a

(56) STA, caso J. J. Fernandes Soutelo, 27-2-2002 (Rel.: ALMEIDA LOPES), sustentando sobre a necessidade da audição naquela altura: “De “*ture condendo*”, pode-se enten-

audição antes da liquidação constituía uma formalidade esvaziada de sentido, uma vez que a liquidação estava inteiramente predeterminada, sob pena de uma outra ilegalidade, pelas conclusões da fiscalização.

Para evitar a repetição de tal situação, foi introduzido na LGT o n.º 3 do artigo 60.º, onde se determina que, “*terida o contribuinte sido anteriormente ouvido*”, a Administração deve ouvi-lo apenas se forem “*invocados factos novos sobre os quais se não tenha ainda pronunciado*” (56).

II. A audição do sujeito passivo e os novos factos que exigem a pronúncia da Administração

Com isto, somos conduzidos à questão, essencial, do alcance do dever de fundamentar da Administração: quais são os temas sobre os quais esta tem de se pronunciar depois (ou no decurso) da audição do sujeito passivo? Ou seja, como se repercute o regime da audição — e a sua função — no conteúdo da fundamentação do acto que resulta da audição?

O n.º 3 do artigo 60.º refere os *factos novos* como fundamento para a audição: se o contribuinte foi já ouvido e trouxe para o procedimento e para o objecto do litígio os factos que a Administração deve considerar antes da sua decisão, não há, então, motivo para uma nova audição.

Mas, uma coisa são os pressupostos de uma nova audição e outra é aquilo que a Administração deve levar em conta na fundamentação da sua decisão depois de ouvido o contribuinte: como se demonstra pelo disposto no n.º 7 do artigo 60.º: “*os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão*”.

Esta exigência é uma condição de validade da fundamentação. A interactividade da fundamentação exige que a Administração considere os argumentos, e as questões de facto e de direito, utilizados pelo sujeito

der que são audições a mais. Mas de “*ture constituto*” temos de respeitar os juízos de valor legais”. Numa outra decisão num caso semelhante do TCA, Secção do Contencioso Tributário, 25-03-2002 (Rel.: FONSECA CARVALHO) o Tribunal considerou que “a exigência de nova audiência imediatamente antes da liquidação numa situação destas onde não existe posterior alteração da situação tributável deve ser desconsiderada por traduzir mero expediente dilatório.”

(57) O legislador considerou esta norma interpretativa e assim decidiu o STA no caso Cruz Verde — Serviços de Assistência Médica Limitada, STA 30-04-2003 (Rel.: FONSECA LIMA), aplicando-a uma vez que “a lei interpretativa integra-se na lei interpretada, tendo eficácia retroactiva”. Sobre os problemas que levanta a lei interpretativa no Direito Fiscal, v. J. L. SALDANHA SANCHES, “Lei interpretativa e retroactividade em matéria fiscal — anotação ao AcTC n.º 275/98 (Ribeiro Mendes)”, *Fiscalidade*, 1 (2000), 77-88.

passivo no momento da audição. Dito de outra forma, a participação do sujeito passivo fornece-nos um critério seguro para a delimitação do objecto da fundamentação. Assim, o discurso fundamentador da Administração tem de incluir, sob pena de não preencher os requisitos da fundamentação, aquilo que o outro participante considera relevante, quanto mais não seja para contestar a sua relevância.

Exactamente como a natureza contraditória do processo judicial pode conduzir a uma omissão de pronúncia se o juiz se não pronunciar sobre matéria que deva conhecer também a introdução da audição necessariamente conduz a uma omissão de fundamentação se alguns factos relevantes que estão incluídos no procedimento ficarem por analisar ⁽⁵⁷⁾, ou se ficar sem resposta alguma das questões suscitadas pelo administrador ⁽⁵⁸⁾.

III. A vinculação dos sujeitos activo e passivo às posições tomadas durante a audição

O silêncio do legislador sobre o funcionamento em concreto da audição não permite determinar quais as consequências para o desfecho do processo da conduta adoptada pelo sujeito passivo ou pela Administração. No entanto, o sujeito passivo pode ficar vinculado pelas posições que tomar durante a audição prévia (se as tomar por escrito ou se elas ficarem exaradas na acta da reunião), o que vai contribuir para aumentar a transparência da sua posição.

Na medida em que algum dos sujeitos tomar numa qualquer fase do processo uma posição claramente contraditória com a posição tomada anteriormente no mesmo processo, ele está pelo menos *a venire contra factum proprium* e a violar o princípio da boa fé que, segundo o artigo 59.º, n.º 2, da LGT deve ser presumida na actuação da Administração ⁽⁵⁹⁾ e do con-

⁽⁵⁷⁾ Neste sentido, A. LIMA GUERRERO, *Lei Geral Tributária — anotada* (Lisboa: 2000), 280, n.º 19.

⁽⁵⁸⁾ Mesmo quando elas pareçam de escasso valor: veja-se o caso Fernando Branco e Silva Lda. TCA. Secção do Contencioso Tributário (Rel.: José ANTÓNIO FRAZÃO), 3-12-2002, onde os argumentos do sujeito passivo, ainda que pareçam ser de uma grande fraqueza (o preço de venda das quotas das sociedades não seria abrangido pelo regime especial dos preços de transferência), ficaram sem resposta, tendo o tribunal considerado que a decisão não estava devidamente fundamentada.

⁽⁵⁹⁾ V. um caso em que a Administração fiscal se encontrava vinculada aos termos de uma transacção parcial em J. TABORDA DA GAMA, "Acordo transaccional parcial no procedimento tributário", *Fiscalidade*, 12 (2002).

tribuinte ⁽⁶⁰⁾. Qualquer dos participantes não pode tão pouco utilizar argumentos fundados em comportamentos censuráveis da sua parte ⁽⁶¹⁾.

A conjugação do princípio da legalidade e do princípio da boa fé confere vincularidade jurídica ao conteúdo da audição ⁽⁶²⁾ relativamente a ambas as partes, o que é condição para que o mecanismo da audição possa ser usado de forma profícua ⁽⁶³⁾.

Uma boa condução do processo de audição pode conduzir a que, pelo menos no caso de a controvérsia não ficar definitivamente resolvida, seja reduzida a distância entre aquilo que sustenta a Administração e a posição tomada pelo sujeito passivo, com a consequente redução dos factos controvertidos ⁽⁶⁴⁾ e, eventualmente, do grau de complexidade do debate. Mas, para alcançar esse objectivo, seria desejável que o procedimento de audição estivesse estruturado e fosse conduzido de modo a incentivar o sujeito passivo a admitir ou conceder factos controvertidos.

Tudo isto exige uma tomada de posição concreta do legislador que parta de um balanço sobre a real eficácia do instituto da transacção no Direito Fiscal e dos problemas do seu funcionamento.

5. CONCLUSÃO

A audição prévia do contribuinte constitui uma forma de participação deste nas decisões de natureza litigiosa e permite a sua co-responsabiliza-

⁽⁶⁰⁾ E, por isso, a ter um comportamento juridicamente inaceitável. Para uma síntese destes problemas, P. MORA PINTO, "Sobre a proibição do comportamento civil", *BFDUC*, Bol. comemorativo (2003), 269.

⁽⁶¹⁾ Como fazia a Administração quando recusava a audição invocando o perigo (real) da caducidade: como se afirmava no acórdão, estávamos perante uma "falsa urgência, gerada, só pela demora da Administração", STA, 2.ª Secção, 2-7-2003 (Rel.: BAVENA DE QUEIROZ).

⁽⁶²⁾ Sobre a conjugação destes dois princípios na vincularidade de certos tipos de actos, v. J. TABORDA DA GAMA, *Decisão de Autovinculação e Acto Administrativo Devido* (FDL: 2003), 162.

⁽⁶³⁾ A jurisprudência fiscal alemã tem exigido esta dupla vincularidade dos acordos como estando estritamente ligada à aceitação de transacção quanto aos factos quando estes se mostram de muito difícil determinação. D. BIRK in HUBSCHMANN / HIPP / SPITALER, *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung: Kommentar* 10 (Colónia: 1995), § 4, an. 323.

⁽⁶⁴⁾ A zona de acordo possível de um futuro entendimento fica assim delimitada. Sobre isto, J. TABORDA DA GAMA, "Acordo transaccional parcial no procedimento tributário", *Fiscalidade*, 12 (2002).

ção nas decisões mais difíceis da Administração, em especial naquelas que resultam de um procedimento de inspecção.

O procedimento de audição do contribuinte permite também o aperfeiçoamento da fundamentação e confere um novo carácter a esta, nomeadamente pela sua extensão aos elementos novos trazidos pelo contribuinte à discussão.

A principal contribuição do dever de ouvir / direito a ser ouvido é a introdução da participação do sujeito passivo na fase do litígio onde, até aqui, se mantinha o carácter unilateral e autoritário da decisão administrativa. O alargamento da participação do sujeito passivo a esta zona permite uma mais clara delimitação das razões da decisão administrativa.

Com a participação do contribuinte na audição pode obter-se uma solução mais rápida do litígio (função pacificadora da audição) ou uma limitação do objecto da indagação judicial.

Ao co-responsabilizar o sujeito passivo pela decisão final, a participação deste na audição prévia pode também contribuir para uma distinção entre as suas posições que merecem e que não merecem tutela jurídica. Do procedimento de audição — e do diálogo entre a Administração e o contribuinte — pode, eventualmente, resultar uma decisão participada do litígio de natureza transaccional, com origem no espaço normativo concebido para a decisão da Administração, ou em dificuldades práticas de aplicação da lei.

A natureza dialógica do procedimento que precede a decisão vai contribuir para tornar mais profundo o escrutínio judicial das decisões da Administração, por força da natureza dialógica que adquire a fundamentação, que permite definir mais exactamente a sua dimensão e densidade, possibilitando uma mais clara distinção entre as exigências legítimas e ilegítimas de fundamentação.

A introdução das perguntas do contribuinte pode permitir uma maior transparência do processo decisório, possibilitando a detecção dos casos em que a fundamentação se encontra mal formulada ou a revelação da inanidade desta, quando a Administração age sem base na lei.

A eficácia do procedimento exige o recurso ao princípio da boa fé como guia das condutas dos sujeitos passivo e activo e a atribuição de poderes discricionários à Administração fiscal para a condução do processo, cabendo a esta a decisão sobre a forma oral ou escrita da audição.

TAX POLICY DESIGN IN A GLOBAL 21ST CENTURY ECONOMY

JAMES B. MACKIE III (*)

1. THE BASIC RULE FOR TAX POLICY: BROAD TAX BASE, LOW TAX RATE

Three basic principles traditionally guide tax policy design. They are efficiency, simplicity, and equity.

Efficiency. The tax system should help to promote a productive allocation of economic resources. This means that taxes usually should interfere as little as possible with private decisions so that market fundamentals, rather than tax considerations, guide economic choices. An efficient tax system minimizes excess burden, the amount that taxpayers lose from having choices distorted by the tax system in excess of the revenue that the government collects from the tax system.

Simplicity. The tax system should be simple and transparent, so that it is as easy as possible for taxpayers to comply with and for tax administrators to enforce.

Equity. The tax system should ensure that the cost of government programs is spread fairly across taxpayers. It should conform to standards of vertical equity — the notion that those with a greater ability to pay should bear a larger share of the tax burden. It also should conform to standards of horizontal equity — the notion that taxpayers with the same ability to pay face the same tax burden.

(*) Office of Tax Analysis U.S. Department of the Treasury.

I thank Thornton Maheson for reading an earlier version of this paper. Any opinions are the author's and do not necessarily reflect the official views of the U.S. Department of the Treasury.