

Protecção da confiança, procedimento e processo tributários *

1. O princípio constitucional da segurança jurídica e protecção da confiança

Um Estado de Direito completo não se basta com a justiça material, seja do ponto de vista da titularidade e do exercício de direitos em geral, seja especificamente no domínio da justiça tributária.

É certo que um sistema tributário caminhará no sentido da bondade axiológica e jurídica se as exigências de proporcionalidade na tributação ou de igualdade no tratamento entre contribuintes forem tidas em consideração. Do mesmo modo, esse sistema tenderá a ser classificado como adequado se a ele subjazerem propósitos redistributivos, e se nele forem consagrados incentivos à iniciativa económica privada, ao livre exercício de profissão, à constituição de família ou à protecção do ambiente.

Contudo, poder-se-á perguntar: de que adiantará todo esse arsenal substantivo se não houver estabilidade? Será que um sistema tributário no qual os contribuintes não podem com razoabilidade antever condutas, suas e alheias, se pode configurar como um sistema justo?

Possivelmente não.

As pessoas em geral e os agentes económicos em particular esperam, no desenvolvimento das suas actividades, que as coisas se possam passar de determinado modo, de acordo com um esquema de previsibilidade minimamente plausível. Em princípio, não gostam de se encontrar desprevenidos face a eventos com os quais não poderiam razoavelmente contar, ainda para mais se tais eventos não são casuais e poderiam ser evitados, como é o caso de muitas condutas estaduais e públicas. Tal impede-os de levar à prática uma actuação humana primária e essencial: o planeamento.

Neste sentido, a protecção da confiança, tópico nuclear do presente trabalho, é um pilar essencial do edifício normativo.

Já em anterior trabalho tivemos oportunidade de fazer uma análise juridicamente fundamentada do princípio da protecção da confiança ¹. Retomando

* Texto originariamente publicado in "Segurança e confiança legítima do contribuinte" (coord. Manuel Pires e Rita Calçada Pires), Ed. Universidade Lusíada, Lisboa, 2013, 349 e ss.

algumas das conclusões então materializadas, procurar-se-á dar aqui relevo a alguns tópicos aí vertidos, procurando um encaminhamento discursivo distinto, no sentido do Direito tributário adjectivo (procedimento e processo tributários).

Um dos primeiros tópicos a salientar compreende uma forte componente axiológica e refere-se à ideia de que enquanto princípio jurídico, a protecção da confiança constitui um dos invólucros que o Ordenamento dispensa aos valores da estabilidade, da segurança e da confiabilidade. Em termos rigorosos, demarca-se do adjacente princípio da segurança jurídica, na medida em que coloca o acento tónico na dimensão applicativa e particular das situações jurídicas, buscando a protecção das expectativas e a defesa da estabilidade subjectiva em concreto, enquanto que este último tem essencialmente em vista a dimensão normadora, geral e abstracta bem assim como a defesa da estabilidade do Direito objectivamente considerado. Em termo simples, básicos e porventura *ligeiros*: a protecção da confiança é um princípio que procura proteger posições jurídicas subjectivas (v.g, direitos subjectivos); a segurança jurídica é um princípio que procura proteger o Direito objectivo (normas).

Ainda sem penetrar nos núcleos materiais tributários, será conveniente enfatizar que em termos de teoria geral do Direito a *Vertrauensschutz* vincula não apenas a Administração mas igualmente os Tribunais, exigindo-se adequada fundamentação, publicidade e confiabilidade aos respectivos actos. Isto porque, como facilmente se aceita, qualquer actor jurídico “cria expectativas e orienta as suas opções de vida de acordo com um esquema de normalidade, antecipando riscos com base em determinadas situações que prevê poderem manter-se, e planificando com base em dados que, com probabilidade, se repetirão”. Por tal motivo, exige-se que as alterações jurídicas com as quais os sujeitos são confrontados sejam ou possam ser razoavelmente antecipadas, evitando-se desequilíbrios desproporcionais. Trata-se, em resumo, de impedir “a perturbação que a acção estadual imprevista poderia introduzir”.

A terminar este intróito, convém referir que não é de qualquer confiança ou expectativas pessoais que se está a tratar – o que se tem em vista é somente garantir a protecção da confiança digna de salvaguarda (protecção da confiança legítima — *Schutztes berechtigten Vertrauens*), isto é aquela que se funda numa convicção

¹ V. o nosso “Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança”, in Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Ano VII, 2010 (especial), 383 e ss.

legítima de que as coisas se passarão de determinado modo, sob pena de violação do valor *justiça*. Não se tem em vista, por conseguinte, a protecção de palpites, pressentimentos, anseios ou simples estados de alma expectantes.

2. A tutela das expectativas legitimamente fundadas dos contribuintes

As questões relacionadas com a protecção de posições jurídicas subjectivas em matéria tributária têm sido tradicionalmente abordadas a partir de dois prismas analíticos fulcrais: por um lado a retroactividade, e por outro lado o Direito substantivo. Embora o propósito central do presente trabalho não passe pelo aprofundamento desses tópicos analíticos, entende-se que será conveniente uma referência, ainda que sumária, aos mesmos, sob pena de desenquadramento das considerações subsequentes. Neste sentido, e de modo a obter uma maior fluência expositiva, far-se-á de seguida uma incursão em tais domínios, recentrando posteriormente a investigação nos campos que aqui particularmente mais interessarão.

Assim sendo, a primeira ideia a reter será a de que uma análise retrospectiva das incidências constitucionais destas questões permite identificar dois momentos significativos: o primeiro, caracterizado pela *primazia dos princípios*, desde a entrada em vigor da Constituição até à revisão constitucional de 1997 (i) e o segundo, caracterizado pela *primazia das regras*, após tal revisão (ii).

- (i) No primeiro dos períodos apontados, releva especialmente a natureza eminentemente principiológica da ideia de proibição da aplicação retroactiva de normas fiscais. Na verdade, antes da revisão constitucional de 1997, e perante a ausência de uma norma expressa que disciplinasse a questão, quer a doutrina dominante ² quer a parte mais visível da jurisprudência constitucional ³ apontavam no sentido da interdição da retroactividade da norma fiscal com base no substrato fornecido por princípios *colaterais*, como sejam os princípios da legalidade, da

² V., por exemplo, Nabais, José Casalta, "Direito Fiscal", 6.^a edição, Almedina, Coimbra, 2010, 222 e ss. Bacelar Gouveia ("A Irretroactividade da Norma Fiscal na Constituição Portuguesa", in *Ciência e Técnica Fiscal*, 1997).

³ Cfr., entre vários outros, os acórdãos do TC n.º 11/83, 66/84 ou 141/85, disponíveis em <http://www.tribunalconstitucional.pt>.

capacidade contributiva, da protecção da confiança — este menos *colateral* — ou da proibição de aplicação retroactiva de leis restritivas. Nesta fase, a retórica dominante assentava na interdição (e conseqüente inconstitucionalidade) da retroactividade fiscal “arbitrária e opressiva”, violadora “de forma intolerável” da segurança jurídica e da confiança que os destinatários das normas depositavam nos órgãos de produção normativa. *A contrario*, essa mesma retroactividade será constitucionalmente admitida se ocorrerem “razões de interesse geral que a reclamem e o encargo para o contribuinte não se mostrar desproporcionado”.

(ii) Já no segundo momento, a natureza principiológica é mitigada pela existência de regras e por um maior grau de concretude das soluções alcançadas ⁴. Com efeito, não apenas a Constituição passou a prescrever que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que tenham natureza retroactiva ⁵, como a Lei geral tributária (LGT), entretanto aprovada, passou a determinar que as normas tributárias se aplicam somente aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos. Neste último diploma, acrescenta-se que “se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor” ⁶. Esta inserção de regras que têm por objecto determinado o específico tópico da retroactividade e da aplicação da lei tributária substantiva no tempo pretende constituir, ela própria, uma solução para o problema da insegurança applicativa, podendo-se afirmar, por tal motivo, que se está em presença de uma verdadeira meta-solução ou solução de segundo grau.

Por outro lado, a evolução normativa registada materializou-se num aperfeiçoamento da abordagem à questão, permitindo refinar critérios e distinguir “subtipos retroactivos”, subordinados a diferentes nomenclaturas e qualificações ⁷:

- Por um lado, uma retroactividade *stricto sensu* ou autêntica — aquela

⁴ Cfr., por exemplo, acórdãos do TC n.º 172/00, 604/05, 63/06, 128/09 ou 399/10.

⁵ V. art.º 103.º, n.º 3.

⁶ V. art.º 12.º, n.ºs 1 e 2.

⁷ V., por exemplo, acórdão do TC n.º 399/10.

que verdadeiramente será proibida pela previsão do art.º 103.º, n.º 3 da CRP ⁸—, como um conceito que abrange as situações em que um nova disposição normativa abarca no seu perímetro factos que já tenham produzidos todos os seus efeitos ao abrigo de uma disposição normativa anterior;

- Por outro lado, uma retroactividade mitigada, respeitando a situações em que o respectivo facto tributário, apesar de ter tido lugar ao abrigo de uma disposição normativa anterior, ainda projecta alguns dos seus efeitos no momento presente;
- Em terceiro lugar, uma retroactividade imprópria, respeitando às situações em que o próprio facto tributário, sendo um facto de formação sucessiva, tendo começado o seu desenho jurídico, ainda não se encontra ele próprio concluído.

Outro aspecto que essa evolução trouxe à evidência foi a necessidade de uma adequada ponderação, quer numa perspectiva subjectiva — que atenda “tanto o contexto da administração tributária quanto o contexto do particular tributado” ⁹ — quer numa perspectiva objectiva — que considere todos os valores juridicamente relevantes no caso, como o equilíbrio das contas públicas e a protecção das expectativas fundadas. Em todo o caso, a verdade é que a regra parece, ainda e sempre, consistir na tendencial proibição da aplicação retroactiva de normas, com fundamento no princípio constitucional da segurança jurídica e protecção da confiança.

Todavia, e como se disse, esta tutela tem sido essencialmente pensada do ponto de vista da retroactividade e do Direito substantivo, sendo certo que os problemas de modo algum aí se circunscrevem. Neste sentido, abre-se um novo âmbito de análise, devendo o carril discursivo ser realinhado e devendo a atenção ser recentrada em domínios distintos.

O Direito tributário adjectivo será aquele que aqui nos interessará.

⁸ Neste sentido, Nabais, José Casalta, ob cit., 222. Em sentido contrário, Ferreira, Eduardo Paz, anotação ao artigo 103.º, in “Constituição da República Portuguesa Anotada”, org. Jorge Miranda e Rui Medeiros, Tomo II, Coimbra, 2006, 215 e ss.

⁹ Assim, uma vez mais, acórdão do TC n.º 399/10.

Em termos simples, o Direito tributário adjectivo é constituído pelo conjunto de normas jurídicas que disciplina a aplicação normativa em matéria tributária, identificando-se no seu âmbito normas de procedimento tributário (quando tal aplicação é efectuada por órgãos não jurisdicionais, como a Administração tributária e os privados) e normas de processo tributário (quando tal aplicação é efectuada por órgãos jurisdicionais).

Será tendo em atenção esta estrutura dual — procedimento (ponto 3.) e processo (ponto 4.) — que analisaremos as questões inerentes à protecção da confiança e que prosseguiremos as presentes considerações

3. A protecção da confiança e o procedimento tributário

No quadro do Direito tributário procedimental, recortam-se vários institutos (*lato sensu*) que incorporam as ideias de segurança jurídica e protecção da confiança.

Procurando uma aproximação a alguns deles, e de um ponto de vista expositivo, tentar-se-á adoptar um critério cronológico, procurando seguir a ordem natural dos acontecimentos e as diversas fases do procedimento tributário. Neste sentido, assumindo que todo o procedimento se materializará na emanação de um acto final, individual e concreto, produtor de efeitos jurídicos na esfera de um contribuinte determinado, começará por se referir os institutos que ganham corpo antes da emanação desse acto (como as informações vinculativas, a audição ou as avaliações prévias), para apenas depois se referir os que ocorrem depois dele (como a notificação ou a regra da irrevogabilidade). Importa observar, todavia, que tal critério tem propósitos meramente expositivos, podendo dar-se o caso de, em termos práticos, não se afigurar absolutamente operativo.

Por outro lado, em termos de alinhamento dos conteúdos, teremos principalmente em vista a protecção da esfera jurídica dos contribuintes — *rectius*, das suas posições jurídicas subjectivas (direitos subjectivos e interesses legalmente protegidos) —, embora, naturalmente, os “interesses” da Administração tributária não sejam descurados. Em todo o caso, importa ter presente que estes últimos são sempre interesses heterónomos e funcionalizados, no sentido de instrumentalizados em função da prossecução do Interesse público globalmente considerado. Quer isto dizer que a Administração não tem interesses próprios, e muito menos tem um interesse específico e autónomo de cobrança ou arrecadação das receitas tributárias (interesse

financeiro *stricto sensu*), devendo antes e sempre agir no sentido da descoberta da verdade material, quer tal colida ou não com a obtenção de ingressos para os cofres públicos, de acordo com as exigências inerentes ao princípio da imparcialidade.

a) Orientações genéricas

A primeira preocupação garantística do legislador tributário adjectivo situa-se logo numa fase inicial de vida do tributo, mais precisamente no momento que antecede a aplicação das normas ao caso em concreto.

Trata-se, com reserva do possível, de assegurar que existam cânones minimamente uniformes de interpretação e aplicação das normas, de modo a evitar desigualdades de tratamento e disparidades aplicativas, potenciadoras da incerteza. Isto porque, como é sabido, o universo tributário é caracterizado por uma intensa e contínua inflação legislativa, sendo comum não apenas a permanente introdução de novas normas sobre as mais distintas matérias, mas igualmente a alteração das muitíssimas normas já existentes, a pretexto da aprovação do orçamento do Estado, da alteração ou rectificação deste, da incessante luta contra a evasão e a fraude fiscal e tributária, da aprovação de programas especiais de recuperação de dívidas, da criação de programas de estabilidade, crescimento, convergência, etc., etc. A acrescer a tal proliferação legal, verifica-se uma perturbadora dispersão administrativa, potenciada quer pelo infundável número de instrumentos de natureza regulamentar disciplinadores de tributos, quer pela pluralidade de interpretações que os inúmeros órgãos administrativos podem assumir, em resultado das margens autónomas de valoração que titulam e exercem.

Ora, como modo de atenuar tais disparidades, consagra-se a possibilidade de emanação de orientações genéricas, sob a forma de circular administrativa ¹⁰. Tratam-se estas de verdadeiras normas jurídicas — ainda que não se considerem normas em toda a plenitude dos seus efeitos (v.g., para efeitos de controlo da constitucionalidade ¹¹) — que disciplinam a aplicação de outras normas (normas sobre normas). Vê-se

¹⁰ V. art.ºs 55.º e 56.º do CPPT.

¹¹ Cfr. acórdão do TC n.º 583/2009, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>, onde se pode ler:

“As “circulares” (...) emanam do poder de auto-organização e do poder hierárquico da Administração. Contêm ordens genéricas de serviço e é por isso e só no respectivo âmbito subjectivo (da relação hierárquica) que têm observância assegurada. Incorporam directrizes de acção futura, transmitidas por escrito a todos os subalternos

assim que não são simples pareceres ou outro instrumento desprovido de normatividade, como aliás o próprio legislador faz questão de enfatizar ¹².

A ligação com o princípio da protecção da confiança é evidente: tratando-se de verdadeiras normas jurídicas, as orientações genéricas produzem efeitos jurídicos vinculativos para os órgãos da Administração, que não podem praticar actos administrativos concretos em desconformidade com as orientações ditadas. Desta forma, sempre que a Administração utiliza este instrumento, reduz-se a margem de incerteza, e os destinatários das normas tributárias, particularmente os contribuintes, podem antever um sentido interpretativo e aplicativo, não sendo apanhados de surpresa com uma decisão totalmente inesperada. A este respeito, importa salientar que o contribuinte pode ter direito a juros indemnizatórios nas situações em que entregue as suas declarações seguindo as instruções constantes das orientações genéricas legalmente emanadas (pois considera-se que houve erro imputável aos serviços) ¹³.

b) Informações vinculativas

da autoridade administrativa que as emitiu. São modos de decisão padronizada, assumidos para racionalizar e simplificar o funcionamento dos serviços. Embora indirectamente possam proteger a segurança jurídica dos contribuintes e assegurar igualdade de tratamento mediante aplicação uniforme da lei, não regulam a matéria sobre que versam em confronto com estes, nem constituem regra de decisão para os tribunais.

A circunstância de a Administração Tributária ficar vinculada (...) às orientações genéricas constante de circulares (...), não altera esta perspectiva porque não transforma esse conteúdo em norma com eficácia externa. É certo que o administrado pode invocar, no confronto com a administração, o conteúdo da orientação administrativa publicitada e, se for o caso, fazê-lo valer perante os tribunais, mesmo com sacrifício do princípio da legalidade (...). Mas é ao abrigo do princípio da boa fé e da segurança jurídica, não pelo seu valor normativo, que o conteúdo das circulares prevalece. O administrado só as acata se e enquanto lhe convier, pelas mesmas razões que justificam que possa invocar informações individuais vinculativas que o favoreçam (artigo 59.º, n.º 3, alínea e) e artigo 68.º da LGT).

Consequentemente, faltando-lhes força vinculativa heterónoma para os particulares e não se impondo ao juiz senão pelo valor doutrinário que porventura possuam, as prescrições contidas nas “circulares” da Administração Tributária não constituem *normas* para efeitos do sistema de controlo de constitucionalidade da competência do Tribunal Constitucional (...).”

¹² Cfr. art.º 68.º -A, n.º 1 da LGT, nos termos do qual a Administração tributária está vinculada 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. V., também o acórdão do STA de 31 de Maio de 2006, processo n.º 026622, disponível em <http://www.dgsi.pt>. (descritores: reforma de decisão judicial; autoliquidação; lapso; orientações genéricas; portaria; erro manifesto).

¹³ Assim, art.º 43.º, n.º 2 da LGT.

Outro modo de reduzir os espaços de incerteza na modelação em concreto das relações jurídicas tributárias materializa-se na possibilidade de os contribuintes terem acesso a informações vinculativas. Aqui, ao contrário do que se passa com a situação anterior, a protecção da confiança é efectuada por via de um instrumento que apenas produz eficácia *inter partes* (isto é, entre o contribuinte que solicita a informação e a Administração tributária que a presta), e não de um modo genérico ou indiscriminado abarcante de um universo de contribuintes.

Como já escrevemos em outra sede ¹⁴, o procedimento de informações vinculativas tem como objectivo facilitar o cumprimento das obrigações fiscais e facultar aos contribuintes um meio expedito e eficaz de prestação de informações, ficando a Administração vinculada ao conteúdo informativo prestado. Será, encarado de um prisma diferente do que aqui nos interessará, como uma densificação do direito à informação, enquanto garantia constitucional genérica dos contribuintes ¹⁵.

Evidentemente que este instrumento não pode ser visto como um repositório de desabafos genéricos ou de expressões de desagrado dos contribuintes, mas antes como de um instituto com recorte jurídico preciso e determinado e com os pressupostos de aplicação relativamente bem delimitados e precisos. Assim, apenas podem constituir objecto de um pedido de informações deste género, por um lado a concreta situação tributária do contribuinte em causa (por exemplo, saber se está abrangido pelo regime fiscal X ou Y) e / ou, por outro lado, os pressupostos de benefícios fiscais (por exemplo, saber se os pressupostos da isenção Z abrangem ou não abrangem determinado facto ou determinado período temporal)¹⁶. Importa sublinhar que neste último caso o contribuinte peticionante não fica dispensado de requerer o reconhecimento do benefício fiscal respectivo, no caso de tal reconhecimento ser legalmente exigível. Por outras palavras: o facto de ter solicitado informações acerca de um benefício e de tais informações lhe terem sido prestadas num sentido que lhe é favorável não o exonera de posteriormente ter de solicitar o

¹⁴ V. para maiores desenvolvimentos (embora nesta matéria com alguns espaços de desactualização legislativa em consequência da voracidade normadora do legislador), o nosso “Lições de procedimento e processo tributário”, 4.ª edição, Coimbra editora, Coimbra, 2011, 157 e ss.

¹⁵ Neste seguimento, prescreve o art.º 67.º, n.º 1, alínea c) da LGT que “o contribuinte tem direito à informação sobre (...) a sua concreta situação tributária”.

¹⁶ V. art.º 68.º, n.º 1 da LGT.

correspondente reconhecimento. Este procedimento apenas confere uma informação, não tendo efeito declarativo do benefício ¹⁷.

Naturalmente que a vinculação referida apenas se verifica a partir da notificação da informação ¹⁸ e não se projecta em relação aos Tribunais, na medida em que estes apenas estão vinculados à Lei (*lato sensu*). Deste modo, os órgãos jurisdicionais devem conhecê-la, devem mesmo tê-la em consideração na aferição dos interesses da relação jurídica litigiosa concreta submetida a apreciação, mas em caso de discordância podem desaplicá-la, como não poderia deixar de ser ¹⁹.

Por outro lado, na decorrência do princípio da irrevogabilidade dos actos administrativos constitutivos de direitos — adiante abordado — , as informações prestadas não poderão ser alteradas nem revogadas com efeitos retroactivos ²⁰.

Será igualmente importante referir que em determinados casos a segurança jurídica em geral — e não tanto a confiança legítima dos diversos actores tributários em individual — pode merecer uma protecção reforçada: será o que se passa quando determinada “questão de Direito relevante” tiver sido apreciada — ou seja previsível que o venha a ser — no mesmo sentido em três distintos pedidos de informação vinculativa. Aqui, a Administração tributária deve proceder à conversão das informações vinculativas em circulares administrativas, transmutando a referida eficácia *inter partes* numa difusão *erga omnes* ²¹.

c) Avaliações prévias

Um procedimento até certo ponto parecido com o anterior é o de avaliação prévia. Também aqui se procura antecipar na esfera jurídica de um determinado contribuinte individualizado um efeito jurídico determinado, embora aqui com um recorte material bastante mais preciso. Não se cuida já de requerer e prestar informações sobre abstractas situações tributárias, mas de determinar o valor de bens ou direitos sujeitos a tributação. Numa palavra: avaliar ²².

Neste contexto, não será difícil de aceitar que os titulares de um certo bem sujeito a imposto podem querer saber qual o seu valor tributário, de modo a poder

¹⁷ Assim, art.ºs 57.º, n.ºs 2 e 3 e 65.º do CPPT.

¹⁸ Cfr. art.º 57.º, n.º 1 CPPT.

¹⁹ V. art.º 68.º, n.º 14 da LGT.

²⁰ V. art.º 68.º, n.º 16 da LGT.

²¹ Assim, art.º 68.º - A, n.º 3 da LGT.

²² Cfr. art.º 58.º do CPPT.

prognosticar o quantitativo que deverão ter de pagar e, desse modo, poderem efectuar um adequado planeamento fiscal. O pedido de avaliação prévia servirá precisamente tal desiderato. Note-se que não se procura antecipar o valor do tributo em causa, mas o valor do bem sobre o qual o tributo incide.

Também aqui recorrendo ao que em outra sede referimos²³, sublinha-se que se procura fornecer ao sujeito passivo uma informação abstracta, fidedigna e vinculativa: abstracta porque não é efectuada tendo em vista um acto de liquidação em concreto, mas vários actos de liquidação futuros; fidedigna, porque serão utilizados critérios que, com bastante probabilidade, permitirão o apuramento do valor real do bem ou direito em causa; e, finalmente, vinculativa porque a Administração tributária fica obrigada a respeitar o valor respectivo durante um período de tempo determinado (3 anos), não podendo calcular tributos respeitantes a esses bens ou direitos com base num valor diferente.

Ora, é precisamente este *congelamento* do valor por um período minimamente alargado que permite identificar este procedimento como um dos meios de protecção da confiança legítima dos contribuintes²⁴.

d) Direito de audição

Um outro modo que se pode revelar eficaz no contexto da tarefa de protecção da confiança legítima dos destinatários das actuações públicas, evitando que os mesmos sejam confrontados com decisões desfavoráveis inesperadas ou imprevisíveis, será permitindo a sua participação no procedimento, antecipando qualquer surpresa e prefigurando o acto lesivo desde um momento antecedente ao da decisão.

A materialização mais visível de tal participação será o exercício do direito de audição.

Trata-se de uma exigência legal que ganha maior efectividade nas situações em que se prevê que o contribuinte possa vir a ser colocado face a um acto administrativo tributário impositivo, particularmente quando se antevê a restrição de um direito, liberdade ou garantia. Com efeito, em tais situações, exige-se que antes da notificação do mesmo o seu destinatário seja ouvido, oralmente ou por escrito,

²³ V., uma vez mais, o nosso “*Lições ...*”, cit., 177.

²⁴ Cfr. art.º 58.º, n.º s 2 e 3 do CPPT

permitindo que possa (ainda) trazer ao procedimento contributos válidos com o objectivo de modificar o sentido da decisão pública. Quando nada de novo haja a dizer ou a acrescentar, no mínimo permite-se, como se disse, a antecipação mental dos efeitos lesivos.

Em termos práticos, exige-se a audição, entre outras situações, antes ²⁵:

- da conclusão da liquidação;
- do indeferimento de pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- da revogação de qualquer benefício fiscal ou acto administrativo constitutivo de direitos em matéria fiscal;
- da decisão de aplicação de métodos indirectos de tributação;
- da reversão em processo de execução fiscal ²⁶;
- da conclusão do relatório da inspecção tributária.

Seja como for, quando se possa assumir que a antecipação mental de efeitos na esfera jurídica do contribuinte ou destinatário possa razoavelmente ser adquirida, dispensa-se o exercício do direito de audição, até para evitar que este se torne num acto inútil ou dilatatório. Será o que se passa, nomeadamente, quando a liquidação do tributo se efectuar *exclusivamente* com base na declaração do próprio sujeito passivo.

e) Direito à notificação

Ainda em termos de procedimento, será importante referir os actos comunicativos como materializações da exigência de protecção da confiança.

Importa sobretudo considerar as notificações ²⁷.

É assumido que um dos mais marcantes momentos da tramitação procedimental é o da integração de eficácia das decisões, por via da comunicação do conteúdo das mesmas aos respectivos destinatários, assegurando, uma vez mais, que a sua esfera jurídica não seja afectada de um modo lesivo inesperado. Note-se que a notificação da decisão não se confunde com a eventual notificação anterior para o exercício do direito de audição, nem esta dispensa aquela. Na verdade, o que se tem

²⁵ V. art.º 60.º, n.º 1 da LGT.

²⁶ Cfr. art.º 23.º da LGT.

²⁷ As citações, como se sabe, tem o seu âmbito aplicativo direccionado essencialmente para o processo de execução fiscal. Cfr., a respeito, art.º 35.º, n.º 2 do CPPT, nos termos do qual “a citação é o acto destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada”.

aqui em vista é conferir eficácia ao acto da administração, o qual sem a comunicação adequada não estará apto a produzir os seus efeitos ²⁸. Por exemplo, o contribuinte sabe que sem tal notificação o prazo para pagamento decorrente de uma liquidação de tributo não começa a correr; do mesmo modo, que sem a citação em sede de processo de execução fiscal, em princípio o seu património não será afectado, ou não o será sem que maiores garantias sejam asseguradas.

Por conseguinte, pode-se afirmar que, embora de um modo não directo, os actos comunicativos permitem proteger a esfera jurídica do contribuinte, blindando-a de actos intrusivos envolvidos em secretismo ou levados a efeito à margem da consideração da sua vontade.

Trata-se, em todo o caso e como se disse, de uma simples condição de eficácia dos actos, que não de existência ou de validade dos mesmos, na medida em que a sua observância apenas permite ao acto em concreto — um acto potencialmente lesivo — desencadear em toda a sua plenitude os efeitos jurídicos que o Ordenamento lhe reserva, não bulindo ou colidindo com a sua (des)conformidade com esse mesmo ordenamento.

Aliás, a importância deste trâmite comunicativo é tal que o próprio legislador determina um regime específico a ser observado em casos de comunicação deficiente, lacunosa, ou insuficiente: se tal comunicação não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto comunicado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha ²⁹.

A *ratio* será sempre a mesma: permitir que o contribuinte-destinatário possa ter pleno conhecimento dos efeitos negativos que lhe possam vir eventualmente a ser dirigidos, não sendo apanhado desprevenido, possibilitando adequadamente a representação mental dos mesmos.

f) Tendencial irrevogabilidade dos actos administrativos constitutivos de direitos. Em especial, os benefícios fiscais

²⁸ Assim, art.º 77.º, n.º 6 da LGT.

²⁹ Cfr. art.º 37.º do CPPT.

Em princípio, do procedimento resulta um acto – o acto administrativo tributário, que tanto pode consistir num acto impositivo (isto é, que consubstancia uma restrição de direitos, liberdades ou garantias, como a liquidação do tributo, o indeferimento de uma reclamação que o tenha por objecto ou o acesso a dados bancários) como num acto não impositivo (como o reconhecimento de um benefício fiscal por exemplo). Ora, principalmente nestes últimos casos, coloca-se a exigência de autovinculação da Administração Tributária ao que ela própria decidiu, evitando-se que “volte com a palavra atrás” e não considere mais operativo o acto benéfico que ela própria decidiu e os efeitos favoráveis que ela própria reconheceu, revogando-o ou alterando-o substancialmente.

É verdade que, como regra, o arsenal normativo que confere ao agente administrativo o poder de decidir (princípio da legalidade administrativa, nas suas diversas dimensões e exigências, e a norma atributiva de competência em concreto) também lhe confere o poder de alterar essa decisão e mesmo revogá-la. Contudo, procura-se aqui introduzir uma restrição legal com fundamento na protecção da confiança legítima.

Na verdade, o princípio da irrevogabilidade dos actos administrativos constitutivos de direitos ³⁰ assume-se mesmo como uma das mais importantes dimensões do princípio do Estado de Direito e uma das mais marcantes materializações da exigência de protecção das expectativas legítimas e fundadas. E sem esforço se compreende que assim seja: nestes casos, o contribuinte ou destinatário da decisão benéfica cria uma representação mental tida por favorável e incorpora antecipadamente na mesma todo um conjunto de efeitos materiais e jurídicos que de outro modo não incorporaria – por exemplo, assumindo que estará isento do tributo X na decorrência do deferimento do seu pedido de reconhecimento ³¹, o contribuinte pode planear determinado investimento e contrair um empréstimo a médio prazo; ou pode alterar a sua residência; ou pode casar, etc. Em situações desta natureza, torna-se imperiosa a afirmação veemente da proibição do *venire contra factum proprium*, ainda para mais quando tal desfavoreça o destinatário respectivo.

³⁰ V., a propósito, art.º 140.º, n.º 1 alínea b) do Código de procedimento administrativo.

³¹ Cfr. art.º 65.º do CPPT.

Aliás, lateralmente, sempre se poderá dizer que esta será das poucas situações em que nos afirmamos sensíveis ao argumento “beneficiar / prejudicar” o contribuinte ³².

Importa frisar que este invólucro com que se reveste a decisão administrativa favorável em termos de não permitir a sua revogação — ou alteração substancial — não significa o reconhecimento de qualquer espécie de caso julgado material. Os actos administrativos são exactamente isso — actos administrativos — e não se transmutam em sentenças ou actos jurisdicionais por via da sua protecção acrescida.

g) Especial referência à questão do parâmetro de legalidade

Um último aspecto que nos merecerá atenção em termos de considerar a protecção da confiança legítima dos contribuintes assume uma natureza instrumental ou lateral em relação ao núcleo essencial das presentes considerações, mas, ainda assim, a sua menção não se afigura deslocada. Fala-se aqui do parâmetro de legalidade (*bloco de legalidade, bloco de juridicidade*), isto é o conjunto de normas ou actos jurídicos com os quais se confrontam determinados actos para aferir da sua conformidade com o Ordenamento.

Tradicionalmente, é corrente a afirmação de que o acto da administração é ilegal quando seja emanado em desconformidade com a lei, ou seja não observando os requisitos que esta impõe para que se possa estar perante uma actuação válida. Como se sabe, esses requisitos assumem uma quádrupla dimensão: (i) Dimensão orgânica (o acto deve ser emanado pelo órgão competente para o efeito – Dirigente do órgão periférico local, Dirigente do órgão periférico regional, Director Geral,

³² Significa o referido no texto que não nos parece juridicamente aceitável a regra de que determinada solução será ou não de acolher, consoante prejudique ou beneficie o contribuinte, numa determinada situação em concreto. Desde logo porque a relação jurídica tributária deve ser perspectivada exactamente desse modo – como uma relação jurídica, com dois (ou mais) sujeitos em situação de paridade, sem prejuízo das especiais prerrogativas que podem a um ser reconhecidas em função da tarefa de prossecução de Interesses maiores e transpessoais. Além disso, do ponto de vista da teoria do Direito, a aceitabilidade de uma metódica realista nos termos apontados — isto é, uma metódica de resolução de casos que aponte para os benefícios a conseguir no caso em concreto — não deixa de projectar efeitos para além do contribuinte que pretende potencialmente beneficiar. Basta pensar que um *in dubio contra fisco* implica consequências importantes (ou deve implicar, pois assume-se que se tratará de uma metodologia a utilizar sempre e não apenas quando convém) no mínimo a três distintos níveis: interpretação de normas tributárias (que devem ser sempre interpretadas no sentido que mais favorecer o contribuinte, esquecendo o Interesse público da satisfação das necessidades colectivas), integração de lacunas (as quais devem ser integradas, ou não, com princípios ou regras benéficos para o contribuinte, negligenciando outros princípios ou regras porventura mais adequados) e determinação do ónus da prova (colocando sobre os ombros da Administração o encargo probatório da maior parte dos factos, inviabilizando muitas vezes a prossecução do Interesse público e a descoberta da verdade material).

Secretário de Estado, etc.); (ii) Dimensão formal (o acto deve revestir a forma legalmente exigida – v.g., circular, portaria, despacho); (iii) Dimensão procedimental (o acto deve observar no seu *iter* de elaboração todas as fases legalmente prescritas – por exemplo, instrução, audição dos interessados, notificação) e (iv) Dimensão substantiva (o conteúdo do acto não deve contrariar prescrições materiais impositivas ou proibitivas – igualdade, proibição da retroactividade, proibição do excesso, etc.).

Ora, sucede que um conceito de ilegalidade que apenas considere a lei como parâmetro — concedendo que se está aqui a referir a lei em sentido amplo, como sinónimo de norma jurídica (abrangendo as normas da Constituição, as normas internacionais, a lei e o regulamento) — é claramente um conceito redutor, isto porque, como temos vindo a observar, a protecção da confiança impõe que a questão da ilegalidade seja colocada tendo também por referência actos administrativos anteriores. Recorde-se, por exemplo, o que foi dito acerca das informações vinculativas ou das avaliações prévias, no âmbito das quais quer a informação prestada quer o valor alcançado devem ser posteriormente tidos em consideração pelos órgãos administrativos aquando da emanação de outras decisões.

Ora, nestes casos, cabe perguntar: não se deverá considerar ilegal o acto da Administração que é emanado, por exemplo, em desconformidade com a informação vinculativa anterior? Não servirá esta (também) de parâmetro aferidor da validade do acto posterior?

Entendemos que sim.

Por conseguinte, a defesa da ideia de protecção da confiança legítima dos contribuintes e a resultante blindagem dos actos administrativos que incorporem dimensões susceptíveis de tutela e preservação arrasta consigo a necessidade de parametrizar estes actos e considerá-los circunstancialmente superiores. Em termos práticos, defende-se a ideia de *acto administrativo de valor reforçado*, sendo que tal categoria — como de resto acontece com as leis homónimas — apenas faz sentido em relações específicas e particulares entre actos ou, o mesmo é dizer, a relação de valor reforçado é uma relação de supra e infraordenação particular, entre *certo acto* e *um outro* e não em relação a todos os actos em geral. O objectivo é claro: permitir concluir pela ilegalidade do acto posterior emanado em desconformidade com o acto anterior reforçado, não se aplicando a regra geral da revogação, modificação ou suspensão deste último pelo primeiro.

4. A protecção da confiança e o processo tributário

Até ao momento, a identificação dos marcos distintivos que permitem assegurar uma adequada protecção da confiança legítima em matéria tributária adjectiva tem tido o seu assento no âmbito do procedimento e tem tido por referência primordial o espaço de actuação da Administração tributária. Terá chegado o momento de deslocar a linha orientadora, fazendo-a incidir primacialmente no processo tributário e no espaço de actuação dos Tribunais.

Pode dizer-se que no quadro do Direito processual tributário, as principais incidências do princípio da protecção da confiança relacionam-se com (i) o reconhecimento antecipado e atempado de direitos, (ii) a salvaguarda dos efeitos das decisões jurisdicionais e (iii) a evitação de decisões jurisdicionais contraditórias.

Dediquemos a cada um destes tópicos analíticos um apartado sistemático autónomo.

a) Acção para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária

A primeira incidência relaciona-se com situações em que o obrigado tributário sente necessidade de definição futura de determinada situação jurídica não reconhecida pela Administração, apesar da sua possível insistência nesse sentido. Tal não reconhecimento sistemático, aliado à incerteza que eventualmente se possa manifestar ou sentir, reclama do Ordenamento jurídico um meio adequado para, em termos conclusivos, dar resposta ao anseio em causa, encerrando o assunto (aliás a própria exigência de plenitude do contencioso tributário comporta tal reclamação³³). Pense-se, por exemplo, num caso em que o contribuinte procura o reconhecimento de determinado estatuto jurídico (v.g., o estatuto de portador de deficiência para efeitos fiscais; o estatuto de sujeito abrangido pelo regime “X” ou “Y” de determinado tributo; o estatuto de “empresa em situação económica difícil”; o estatuto de “consumidor final”; etc.) vendo o mesmo continuamente negado.

Ora, o meio adequado em causa será precisamente a acção para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária,

³³ Cfr. art.º 268.º, n.º 4 da CRP.

um meio processual que tem a natureza de acção declarativa de simples apreciação e tem como objectivo somente declarar a existência de um direito ou interesse.

Caso este instrumento processual seja decidido em termos favoráveis ao contribuinte que o interpõe, o Tribunal emana uma sentença reconhecendo o direito ou interesse em causa e cria-se um estado de vinculação futura por parte da Administração, que a partir de então se vê obrigada a reconhecer o mesmo. A confiança legítima do contribuinte torna-se, então, reforçada.

Termine-se referindo a natureza subsidiária deste instrumento processual, o qual só será efectivo se os demais meios postos à disposição do contribuinte se revelarem inadequados à garantia constitucional da tutela judicial efectiva³⁴.

b) Caso julgado

A segunda incidência processual da protecção das expectativas legítimas situa-se ao nível da garantia de que os efeitos da sentença serão dignos de confiança e deverão ser devidamente acautelados. Tal garantia efectiva-se por via do reconhecimento de um especial invólucro protector — o caso julgado (coisa julgada, *Res Iudicata*) — o qual permite afirmar que em princípio a decisão jurisdicional se torna indiscutível e definitivamente obrigatória.

Naturalmente que esta blindagem só se torna efectiva após o decurso de um determinado lapso temporal. Em termos mais específicos, a força de caso julgado apenas é conferida após a possibilidade de recurso ordinário estar esgotada, seja porque a mesma terá sido utilizada sem sucesso (isto é, os recursos eventualmente interpostos foram indeferidos, mantendo-se a decisão recorrida), seja porque a mesma caducou, pois o contribuinte não a utilizou no prazo que dispunha para o efeito. Em todo o caso, deve ter-se sempre presente que as decisões jurisdicionais têm atrás de si

³⁴ Utilizando as palavras dos próprios Tribunais (acórdão do STA de 2 de Junho de 2010, descritores: acção para reconhecimento de direito; erro na forma de processo; meio processual adequado; acto contenciosamente recorrível): “Como resulta do transcrito n.º 3 do art. 145.º do CPPT, atribui-se à acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária carácter de complementaridade em relação aos outros meios contenciosos, afastando-se o seu uso quando existir meio mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido. Sendo o factor decisivo para determinação do campo de aplicação da acção a sua maior ou menor adequação em confronto com a que outros meios contenciosos podem proporcionar para satisfazer a pretensão do interessado, não se pode afastar a possibilidade de uso da acção em casos em que é possível utilizar outros meios contenciosos para obter alguns dos efeitos pretendidos pelo interessado, se com a acção for possível obter uma mais efectiva tutela do direito ou interesse em causa, designadamente um efeito jurídico que não possa ser obtido por outros meios ou uma mais rápida ou duradoura satisfação os seus direitos ou interesses”.

uma presunção de legalidade que lhes confere uma aumentada preocupação de preservação.

Disse-se acima que com o caso julgado a decisão jurisdicional se torna em regra indiscutível e definitivamente obrigatória. Significa isto que, por um lado, ela se torna incontestável, seja directamente porque não é mais possível colocá-la em crise, seja indirectamente porque já não é possível intentar em Tribunal uma outra acção tendo a mesma questão jurídica e o mesmo conflito de pretensões por objecto. Por outro lado, significa a vinculação à mesma quer por parte da Administração, quer por parte do contribuinte, impondo a ambos obrigações determinadas: àquela, a reposição da legalidade e a restituição de tudo quanto haja eventualmente sido prestado (e, eventualmente o pagamento de juros indemnizatórios); a este a conformação com o resultado decisório e com a eventual restrição da sua esfera jurídica e dos direitos que a integram.

Mas não apenas. Também o próprio Tribunal fica vinculado à força do caso julgado e da estabilidade forçada dele decorrente, na medida em que lhe é direccionada a proibição da revisibilidade ou repetição do juízo ³⁵. A partir do momento em que pronuncia a sentença e esta se congela por força do efeito referido, esgota-se o poder jurisdicional e quase se pode dizer que o Tribunal deixa de ser Tribunal e o Juiz deixa de ser Juiz.

Evidentemente que em algumas situações este invólucro protector acaba por convalidar eventuais invalidades, pois a sentença pode conter alguns vícios ou desconformidades que, por este modo, ficam como que sanados. Trata-se do preço a pagar pela estabilidade, por via da cedência do valor *justiça material* perante o valor *segurança*.

c) Uniformização de julgados

Uma das mais importantes garantias de um Estado de Direito materializa-se na necessidade de que o Poder jurisdicional seja credível e confiável. Em alguns Ordenamentos tal necessidade vai ao ponto de se considerar a jurisprudência como um núcleo de produção normativa (fonte de Direito) por via do reconhecimento de

³⁵ V. NIEVA FENOLL, Jordi, *La cosa juzgada: el fin de un mito*, in *Jurisdicción y Proceso. Estudios de ciencia jurisdiccional*, Marcial Pons, Madrid, 2009, 52. V., ainda, ALMEIDA, Mário Aroso, *Sobre a autoridade do caso julgado das sentenças de anulação de actos administrativos*, Almedina, Coimbra, 1994, 36.

estatuto legal ou para-legal ao precedente judicial. No caso do Ordenamento Português não se avança tanto no sentido do reconhecimento de um valor normativo às decisões dos Tribunais ³⁶, embora não possa deixar de se reconhecer que a estas é conferido — e bem — um importante papel de guarda da estabilidade e da protecção da confiança. Ora, tal papel só será convenientemente prosseguido se os Tribunais não se contradisserem para além de um limite tido por razoável, pois caso tal aconteça não apenas eles próprios ficarão sem um fundo decisório em que se possam ancorar, como todos os outros actores (nomeadamente a Administração e os particulares) não poderão razoavelmente antever o sentido da sentença, ainda que indiciariamente.

Os recursos para uniformização de julgados visam precisamente evitar ou atenuar tais contradições. O seu âmbito primordial de aplicação situa-se no domínio dos *conflitos de jurisprudência*, nomeadamente quando exista oposição entre várias decisões sobre a mesma questão jurídica fundamental (não sobre o mesmo litígio, naturalmente, pois o efeito de caso julgado, à partida, evitará pronúncias sucessivas).

Em matéria de contencioso tributário, não obstante algumas dificuldades de articulação entre várias previsões normativas desencontradas, é indubitável que também existe um expediente processual desta natureza, previsto no art.º 284.º do CPPT ³⁷. O recorte do seu âmbito de aplicação, contudo, é relativamente restrito, não se aplicando a toda e qualquer oposição: assumindo que se aplicam subsidiariamente as disposições do art. 152.º do CPTA, exige-se especificamente que o acórdão invocado como fundamento do recurso tenha sido proferido pelo STA ou por um TCA.

O fim é manifesto e patente: sanar a dúvida resultante da contradição e, por conseguinte, alcançar alguma estabilidade judicativa e previsibilidade jurídica, acabando por proteger algumas expectativas que eventualmente se possam fundar numa dessas decisões.

5. A protecção da confiança e a resolução alternativa de litígios (RAL)

³⁶ Com excepção das decisões dotadas de força obrigatória geral proferidas por tribunais superiores, como é o caso do Tribunal Constitucional, por exemplo (v. art.º 282.º, n.º 1 da CRP).

³⁷ Quanto à questão da articulação do recurso jurisdicional por “oposição de acórdãos” (cfr. art.º 284.º do CPPT) e do “recurso para uniformização de jurisprudência” [cfr. art. 27.º, n.º 1, alínea b), do ETAF] v. acórdão do STA (pleno da secção de contencioso tributário) de 15 de Fevereiro de 2012, disponível em <http://www.dgsi.pt> (descritores: recurso por oposição de julgados).

Finalmente, será conveniente não deixar à margem das presentes considerações os mecanismos de resolução alternativa de litígios. Não se trata tanto de trazer aqui ao discurso os mecanismos alternativos que têm por objectivo resolver litígios já existentes, mas antes fazer referência àqueles que visam “antecipar o litígio”, evitando-o. Isto porque entre estes últimos podem ser abstractamente identificados instrumentos de protecção das expectativas legítima e materialmente fundadas dos actores tributários, nomeadamente nas situações que se procura obter a determinação antecipada do concreto conteúdo das obrigações tributárias por meio de avenças tributárias ou acordos prévios da mais diversa configuração. Por aqui já se vê que não se procura trazer à análise a famigerada arbitragem, pois esta tem por fito resolver um litígio já surgido e, em algumas situações, surgido mesmo por causa da incerteza e insegurança jurídicas.

Em verdade, o acautelamento das situações litigiosas impedindo a sua consecução, além de se configurar como um modo de redução da conflitualidade, pode simultaneamente consistir num adequado meio de protecção da confiança, permitindo a interiorização na consciência dos actores envolvidos das dimensões essenciais das obrigações tributárias, levando-os a não terem receio de serem sobressaltados por qualquer efeito lesivo inesperado.

Pense-se, por exemplo, nos denominados “acordos prévios sobre preços de transferência”, os quais permitem estabelecer, com carácter prévio, o método ou métodos susceptíveis de ser utilizados para a determinação do valor normal das transacções (os termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes). Nestes casos, partindo do pressuposto de que não existem alterações legislativas consideráveis nem variações significativas dos pressupostos e das circunstâncias subjacentes ao caso, a Autoridade tributária e aduaneira fica vinculada a actuar em conformidade com os termos estabelecidos no acordo ³⁸.

Do mesmo modo, no quadro do “procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos” é possível o estabelecimento de um acordo quanto ao valor da matéria tributável fixada através de indícios ou presunções ³⁹. Neste procedimento, nos casos em que os peritos indicados pela Administração tributária e pelo contribuinte cheguem a consenso quanto ao valor da base em causa,

³⁸ Cfr. art.º 138.º do CIRC.

³⁹ Cfr. art.ºs 91.º e 92.º da LGT.

protege-se a confiança legítima depositada no mesmo, sendo por esse valor que o tributo será liquidado, não podendo a Administração alterá-lo unilateralmente.

Porém, não apenas de *Iure condito* se consegue, no contexto dos procedimentos alternativos de resolução de litígios, a protecção das fundadas expectativas. Também de *Iure condendo* a questão pode ser tematizada. Na verdade, será de sugerir a hipótese de avenças fiscais (i) ou convenções colectivas fiscais (ii) não apenas para reduzir as hipóteses de conflito entre os intervenientes na relação tributária, mas igualmente, no contexto que nos ocupa, para aumentar o grau de previsibilidade das actuações e de cobertura de expectativas legítimas ⁴⁰.

(i) No primeiro caso (avenças fiscais), procura-se o estabelecimento de um acordo prévio entre a Administração tributária e determinado contribuinte em particular no sentido de determinar em concreto algum ou alguns dos aspectos relevantes de uma relação jurídica tributária a estabelecer entre ambos. Por exemplo, pode celebrar-se um acordo com o objectivo de fixar antecipadamente a base de tributação, a colecta ilíquida, o montante final a pagar ou mesmo as obrigações acessórias a cumprir, permitindo, por um lado, adaptar a modelação da relação jurídica às particulares especificidades que rodeiam o contribuinte — tornando-a menos intrusiva ou invasiva — e, por outro lado, assegurando a protecção das expectativas fundadas, estabilizando na esfera mental do contribuinte o conjunto de obrigações quantitativas e formais a que está vinculado. Está-se em crer que uma e outra das razões desanuviarão o ambiente crispado que muitas vezes caracteriza o interrelacionamento tributário, e potenciarão o cumprimento dos deveres emergentes, diminuindo a tendência para a evasão.

(ii) No segundo caso (convenções colectivas fiscais), os propósitos serão os mesmos (v.g., fixação antecipada da base de tributação ou matéria tributável, da colecta, do montante final a pagar ou das obrigações acessórias), mas potencialmente atingidos com um acordo colectivo celebrado entre a Administração tributária e um conjunto alargado de contribuintes, representados por determinado *corpo intermédio*, como as

⁴⁰ Para maiores desenvolvimentos, cfr. o nosso “Lições...”, cit., 391 e ss.

ordens profissionais ou outros corpos representativos como por exemplo, as associações de comerciantes ou de industriais, os sindicatos, etc.

Enfim, a admissibilidade de institutos conciliatórios, pactuantes e alternativos pode ter a virtude de descongestionar o estado animoso de relações fisco-contribuinte, diminuindo a tendência para a fuga ao cumprimento. Além disso, poderia permitir trazer para o sistema impositivo todo um conjunto de detentores de capacidade contributiva que por várias razões não são por ele abrangidos, gravitando à sua volta impunemente ⁴¹.

Quanto mais não seja, a centrando o discurso no tópico nuclear das presentes considerações, retira-se às partes o argumento da imprevisibilidade e da violação das expectativas legitimamente fundadas, pois deixariam de poder dizer que não contavam com determinado efeito lesivo associado ao pagamento tributário.

6. Conclusões

Um as palavras finais para rematar de modo conclusivo e sintético o itinerário discursivo antecedente.

A ideia fundamental a reter será a de que a protecção da confiança, constituindo a materialização jurídica essencial dos valores da estabilidade, da

⁴¹ Naturalmente que não se pode deixar de considerar que alguns obstáculos teóricos, de natureza principiológica, poderão ser levantados. Desde logo, não podem perder-se de vista as exigências inerentes aos princípios da legalidade tributária e da tipicidade, os quais revestem as soluções normativas tributárias com um acrescido grau de protecção, impedindo a alteração dos elementos essenciais da relação tributária por vontade das partes (art.º 36.º, n.º 2 da LGT). Do mesmo modo, também se devem ter por omnipresentes as exigências de indisponibilidade das situações jurídicas subjectivas em matéria tributária, nomeadamente a irrenunciabilidade do respectivo crédito, não se permitindo reduções, moratórias ou perdões tributários ou fiscais (cfr. art.ºs 30.º, n.º 2 e 36.º, n.º 3 da LGT).

Contudo estamos em crer que tais obstáculos não serão juridicamente intransponíveis.

Com efeito, a dogmática principialista constitucional já sem reservas admite que não existem princípios absolutos, no sentido de se sobreporem a todos os outros em todas as situações. Na prática, uma adequada metódica jurídica deve basear-se no postulados da harmonização e da concordância prática, buscando sempre a compatibilização de princípios conflitantes e a solução que a todos os procure integrar. Neste contexto, sugere-se uma compatibilização entre os princípios acima mencionados da legalidade, tipicidade e indisponibilidade, com os princípios da justiça material (art.º 13.º da CRP), segurança jurídica (art.º 2.º da CRP) e também da estabilidade das finanças públicas (art.º 103.º, n.º 1 da CRP).

Assim, aquilo que porventura se perderia em termos de rigidez e legalismo das soluções — curiosamente tendo em vista a segurança jurídica em geral (da norma) — ganhar-se-ia em termos de captação de contribuintes e de justiça tributária material, atingindo-se a segurança jurídica por outra via: a da protecção da confiança em específico. Em última análise, a prossecução do Interesse público maior e a satisfação das necessidades colectivas resultaria bastante melhor conseguida, pelo que se justificaria o “sacrifício” principiológico proposto.

segurança e da confiabilidade, irrompe normativamente sob a forma de um princípio autónomo, embora frequentemente associado ao da segurança jurídica.

Em termos abreviados, a distinção fundamental a estabelecer entre ambos reside no facto de que a protecção da confiança é um princípio que procura proteger posições jurídicas subjectivas, ao passo que a segurança jurídica é um princípio que procura proteger o Direito objectivo.

Num caso ou no outro, o objectivo será fundamentalmente o mesmo: impedir a perturbação que a acção imprevista poderia introduzir.

Em termos teóricos, o estudo destas questões em matéria tributária tem sido essencialmente pensado do ponto de vista da retroactividade e do Direito substantivo, sendo certo que os problemas também podem e devem ser tematizados no plano do Direito adjectivo (procedimento e processo). Aqui, vários instrumentos podem ser identificados como servindo, directa ou indirectamente, propósitos de protecção da confiança, como será o caso, entre outros, das orientações genéricas (verdadeiras normas jurídicas que produzem efeitos jurídicos vinculativos para a Administração, que não pode praticar actos em desconformidade); as informações vinculativas (as quais, não podem ser alteradas nem revogadas com efeitos retroactivos); as avaliações prévias (que transportam um *congelamento* do valor de um bem por um período alargado); a acção para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária (que define vinculativamente determinada posição jurídica subjectiva para o futuro); o caso julgado (que impede as alterações das decisões jurisdicionais) ou o processo para uniformização de julgados (que procura evitar contradições entre decisões jurisdicionais anteriores).

Importante também será realçar que, como decorrência das considerações expostas, impõe-se um alargamento do conceito de lei para efeitos de controlo da legalidade dos actos da Administração, aí se abrangendo também certos actos administrativos que se devem considerar circunstancialmente superiores (*acto administrativo de valor reforçado*).

Por fim, não deixou de se considerar que também no domínio da resolução alternativa de litígios o tópico da protecção da confiança deve ser introduzido e tematizado, principalmente tendo em vista no futuro a possível consagração de avenças fiscais individuais ou de convenções colectivas fiscais para aumentar o grau de previsibilidade das actuações e de cobertura de expectativas legítimas.