



Universidade do Minho
Escola de Direito

Diogo Alexandre de Paiva Manso Bastos dos Santos

**A Prestação de Informações pela
Administração Tributária - o caso específico
das Informações Vinculativas no Ordenamento
Jurídico-Tributário Português**



Universidade do Minho
Escola de Direito

Diogo Alexandre de Paiva Manso Bastos dos Santos

**A Prestação de Informações pela
Administração Tributária - o caso específico
das Informações Vinculativas no Ordenamento
Jurídico-Tributário Português**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho realizado sob a orientação do
Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha

janeiro de 2015

AGRADECIMENTOS

À Universidade do Minho, nomeadamente à Escola de Direito, por toda a disponibilidade demonstrada, não somente a nível pessoal, mas também no que se prende com o livre acesso ao acervo bibliográfico existente nas respetivas Bibliotecas.

Ao Exmo. Senhor Professor Joaquim Freitas da Rocha, por ter aceite a orientação da presente dissertação, bem como pelos conselhos emitidos no sentido do aperfeiçoamento da mesma.

RESUMO

Com o presente estudo, pretende-se dar a conhecer o instituto das informações vinculativas, na medida em que estas constituem uma modalidade das informações prestadas pela Administração Tributária. Assim, o estudo foca-se unicamente na prestação de informações vinculativas pela Administração Tributária aos sujeitos passivos tributários e outras entidades, em detrimento de informações prestadas por escrito – mas que não revestem carácter vinculativo – e das informações transmitidas oralmente, bem como, independentemente da informação adotar, ou não, forma escrita, das informações prestadas pela Administração Tributária que tenham como destinatários os funcionários que a integram e instituições ou órgãos de natureza pública – Governo, Assembleia da República, Provedor de Justiça, etc.

O estudo deste instituto mostra-se oportuno, na medida em que, fruto de uma explosão legiferante em sede de direito tributário, o sujeito passivo tributário, obrigado ao cumprimento dos deveres de cooperação com a Administração Tributária, encontra-se numa situação de fragilidade face à complexidade e amplitude da norma tributária. Assim, o sujeito passivo tributário solicita a colaboração da Administração Tributária para a cabal prestação dos respectivos deveres jurídico-tributários. Assim, as informações vinculativas constituem a principal ferramenta do sujeito passivo para obter esclarecimentos da Administração Tributária.

Num primeiro momento, procura-se indicar os princípios base que devem nortear o instituto sob análise e, posteriormente, quais as figuras semelhantes às informações vinculativas, existentes em outros ordenamentos jurídicos axiologicamente mais próximos do português. Por fim, faremos uma análise da natureza jurídica das informações vinculativas, bem como do procedimento específico para a emissão de informações vinculativas.

ABSTRACT

With this study, we intend to convey the institute of binding information, to the extent that they are a form of information provided by the Tax Administration. Thus, the study focuses solely on the provision of information for Tax Administration binding to taxpayers and other tax entities, rather than written information - but not incorporated binding - and the information transmitted orally as well, regardless of information adopt or not written, the information provided by the Tax Administration that have addressed the employees who comprise agencies or organs public in nature - government, parliament, Ombudsman, etc.

The study shows this institute is appropriate, in that, as a result of an explosion in legislating headquarters of tax law, the tax taxpayer obliged to fulfill the duties of cooperation with the Tax Administration, is a fragile situation face the complexity and breadth of the tax law. Thus, the tax taxpayer requests the cooperation of Tax Administration for the successful delivery of their legal and tax obligations. Thus, the binding information are the main tool of the taxpayer for clarification of the Tax Administration. Consequently, the tax taxpayer requests the cooperation of Tax Administration for the successful delivery of their legal and tax obligations. Thus, the binding information are the main tool of the taxpayer for clarification of the Tax Administration.

At first, we try to indicate the basic principles that should guide the institute under review and, subsequently, what the figures similar to binding information existing in other legal systems axiologically closer to the Portuguese. Finally, we will make an analysis of the legal nature of the binding information as well as the specific procedure for issuing binding information.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	15
1. APRESENTAÇÃO DO TEMA	15
2. UM TEMA ATUAL	19
3. PLANO DE EXPOSIÇÃO	20
PARTE I – ENQUADRAMENTO	21
1. PRINCÍPIOS JURÍDICO-CONSTITUCIONAIS ESTRUTURANTES	21
1.1. PRINCÍPIO DA IGUALDADE	22
1.2. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	23
1.3. PRINCÍPIO DA TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA	25
1.4. PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL DAS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES	26
1.5. O PRINCÍPIO DA RESERVA JURISDICIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	27
1.6. O PRINCÍPIO DA INFORMAÇÃO	28
1.7. PRINCÍPIO DA BOA-FÉ	30
1.8. PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO	31
1.9. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA	32
2. PRINCÍPIO DA INFORMAÇÃO – DIREITO DOS ADMINISTRADOS/SUJEITOS PASSIVOS E LIMITAÇÃO À ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA/ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	34
2.1. CONTEÚDO DO PRINCÍPIO DA INFORMAÇÃO	34
2.2. O DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO COMO CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INFORMAÇÃO	36
PARTE II – A PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO	40
1. EM ESPANHA	40
2. EM FRANÇA	48
3. EM ITÁLIA	54
4. NA ALEMANHA	60
5. No ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA	67

6. NO CANADÁ _____	74
SÍNTESE CONCLUSIVA _____	82
PARTE III – AS INFORMAÇÕES VINCULATIVAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS _____	83
1.A DEFINIÇÃO DE INFORMAÇÃO VINCULATIVA:	
1.1.ATO ADMINISTRATIVO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA _____	83
1.2 ATO TRIBUTÁRIO _____	91
1.3 POSIÇÃO ADOTADA _____	95
2. AS INFORMAÇÕES VINCULATIVAS COMO UM PROCEDIMENTO DE INFORMAÇÃO _____	96
3. AS INFORMAÇÕES VINCULATIVAS VERSUS OUTROS PROCEDIMENTOS DE INFORMAÇÃO _____	97
3.1. O PROCEDIMENTO DE ORIENTAÇÕES GENÉRICAS _____	97
3.2. O PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA _____	101
3.3. O PROCEDIMENTO DE ACESSO A INFORMAÇÕES BANCÁRIAS _____	106
4. REGIME JURÍDICO DO PROCEDIMENTO DE INFORMAÇÕES VINCULATIVAS _____	111
4.1. SUJEITOS _____	111
4.1.1. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA _____	111
4.1.2 SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO _____	112
4.1.3. OUTROS INTERESSADOS _____	112
4.1.4 REPRESENTANTES LEGAIS _____	113
4.2. LEGITIMIDADE DE ADVOGADOS, SOLICITADORES, TÉCNICOS E REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, ENTIDADES HABILITADAS AO EXERCÍCIO DA CONSULTORIA FISCAL PARA REQUERER INFORMAÇÃO VINCULATIVA _____	115
4.2.1 ADVOGADOS _____	115
4.2.2 SOLICITADORES _____	116
4.2.3 TÉCNICOS E REVISORES OFICIAIS DE CONTAS _____	117
4.2.4 ENTIDADES HABILITADAS AO EXERCÍCIO DE CONSULTORIA FISCAL _____	117
4.3 OBJETO _____	118

4.4. ÂMBITO MATERIAL _____	118
4.5. ÂMBITO TEMPORAL _____	119
4.6 FORMA E CONTEÚDO DO PEDIDO _____	120
4.7. PRAZO _____	121
4.8 AUDIÇÃO DO APRESENTANTE _____	122
4.9. DECISÃO/VINCULAÇÃO _____	123
4.10 CADUCIDADE E REVOGAÇÃO _____	126
4.11. PROCEDIMENTO PARA AVERIGUAÇÃO DE EXISTÊNCIA DE PRESSUPOSTOS PARA CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL _____	127
4.12. INFORMAÇÃO VINCULATIVA VS NORMA GERAL ANTI-ABUSO _____	128
4.13 MEIOS DE REAÇÃO _____	130
4.14 VANTAGENS E DESVANTAGENS DO PROCEDIMENTO DE INFORMAÇÕES VINCULATIVAS _____	132
5. DIREITOS E DEVERES DO PROCEDIMENTO DE INFORMAÇÕES VINCULATIVAS _____	133
5.1. DIREITO DE PARTICIPAÇÃO _____	134
5.2. DIREITO AO CONTRADITÓRIO _____	135
6.DA RESPONSABILIZAÇÃO DO ESTADO PELA ACTUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SENTIDO DIVERSO AO EXPRESSO EM RESPOSTA AO PEDIDO DE INFORMAÇÃO VINCULATIVA _____	136
CONCLUSÕES _____	146
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS E JURISPRUDENCIAIS _____	151

SIGLAS E ABREVIATURAS UTILIZADAS

AAVV – obra coletiva

Ac.- Acórdão

AITR - Advance income tax rulings

APAS – Atos Próprios de Advogados e Solicitadores

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

BFDUC – Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

CC – Código Civil

CGI – Code General des Impôts

CIMI – Código de Imposto Municipal sobre Imóveis

CIRC – Código sobre Rendimento Pessoas Coletivas

CIRE – Código de Insolvência e de Recuperação de Empresas

CIRS – Código de Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CPPT – Código do Procedimento e dos Processo Tributário

CPT- Código de Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRA – Canada Revenue Agency

CRP – Constituição da República Portuguesa

DSIRC- Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

DSIRS - Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ECS – Estatuto da Câmara dos Solicitadores

EOA – Estatuto da Ordem dos Advogados

EROCC – Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas

ETOC – Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas

IMI- Imposto Municipal sobre Imóveis

IPPIV – Instruções de Preenchimento do Pedido de Informação Vinculativa

IUC – Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LEYGT – Ley General Tributaria

LGT – Lei Geral Tributária

PRC- Policy Review Comitee

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

RFDUP – Revista da Faculdade de Direito d Universidade do Porto

ROC – Revisores Oficiais de Contas

RRCEC – Regime da Responsabilidade civil extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas

SADT – Sistema de Acesso aos Direito e aos Tribunais

SITISPT - Sistema de Inspeção Tributária por Iniciativa do Sujeito Passivo ou de Terceiro

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TOC – Técnico Oficial de Contas

INTRODUÇÃO

1. Apresentação do tema

O objeto do presente estudo reconduz-se à análise do instituto das informações vinculativas, no contexto do ordenamento jurídico-tributário português, sendo que esta análise passará pela indagação da sua natureza jurídica, do objeto e finalidade, mas também pelo enquadramento desta figura no quadro mais vasto do ordenamento jurídico tributário, bem como da tramitação e procedimento específico¹.

Assim, no que concerne ao procedimento referido no parágrafo precedente, há que identificar o objeto do procedimento, bem como verificar quem tem legitimidade ativa, ou seja, quem é titular do direito que enforma a relação material controvertida, assim como averiguar qual o órgão da Administração Tributária com competência para emanar a decisão, assim como o prazo que deve ser observado por este e quais os meios de reação que os requerentes têm ao seu dispor.

Por outro lado, e uma vez que esta figura se encontra contemplada, embora com uma designação e regime jurídico diversos, em alguns ordenamentos axiologicamente próximos, faremos uma incursão pelos mesmos no sentido de identificar as características essenciais das figuras legais em questão, procurando as diferenças e as eventuais semelhanças com o figurino legal das informações vinculativas no ordenamento jurídico português.

Quanto à delimitação pela negativa, salienta-se que o presente estudo tem como objeto a análise da figura das informações vinculativas no ordenamento jurídico português. Assim, embora se dedique uma parte deste estudo ao cotejo de figuras jurídicas equivalentes, consagradas em outros ordenamentos jurídicos, não se fará – nem é esse o intuito - uma análise exaustiva dos respetivos regimes jurídicos.

¹ O regime jurídico das informações vinculativas encontra-se previsto em diplomas diversos: no art.º 266.º da Constituição da República Portuguesa, no art.º 68.º da Lei Geral Tributária, no art.º 57.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, bem como na Portaria n.º 972/2009, de 31 de Agosto.

Há que salientar, contudo, que o instituto das Informações Vinculativas depende, na prática, de uma Administração Tributária - a qual procede à arrecadação de receitas para o Estado e outros entes coletivos públicos, através de uma série de procedimentos, nomeadamente a liquidação e a posterior cobrança de tributos² - hierarquicamente organizada, que possibilite que o órgão emita informação que corresponda efectivamente ao entendimento da estrutura em que se integra.

Acresce que, para compreender a figura das Informações Vinculativas, se torna necessária uma referência ao respetivo conceito. Assim, as informações vinculativas traduzem-se em comunicações prestadas pela Administração Tributária, a solicitação de um sujeito passivo tributário, com carácter individual e concreto, acerca da situação tributária deste último, nomeadamente sobre os pressupostos de determinado benefício fiscal³.

Deste modo, é possível aqui distinguir dois atores/sujeitos/intervenientes/partes:

i) por um lado, a Administração Tributária – sujeito ativo da relação jurídico-tributária - , a quem é formulado o pedido de emissão de informação vinculativa, no quadro de um procedimento tributário específico.

Segundo Joaquim Freitas da Rocha, pode definir-se a Administração Tributária como “o credor tributário que subordina a sua vontade a um interesse financeiro de arrecadação de receitas públicas”⁴. No entanto, segundo o mesmo Autor, a Administração Tributária é “ um

² Assim, a atividade da Administração Tributária gira em torno da figura do tributo, pelo que se torna imperativo enunciar uma definição do mesmo. Os tributos são, segundo Joaquim Freitas da Rocha -ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5ª Edição Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp 12-13- prestações coativas (não apenas quanto à sua origem, uma vez que são fixadas por ato normativo, mas igualmente quanto ao seu conteúdo, dado que aqueles somente poderão ser exigidos com vista à “ produção de bens públicos e semi-públicos, destinados a satisfazer necessidades de carácter essencialmente colectivo e público”. Já Saldanha Sanches - J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 21 - adianta uma definição mais genérica, ao pôr a tónica no sujeito e na finalidade: “Tributos são, em termos latos, as receitas cobradas pelo Estado ou por outros entes públicos para a satisfação de necessidades públicas, sem função sancionatória”.

³ Veja-se, quanto a este ponto, GUERREIRO, A. Lima “ Recorrilidade da informação vinculativa” in *Fisco*, nº 42, Maio 92, Ano 4, p. 34.

⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da, ob. cit., p. 146, AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I, com colaboração de Luís Fábria, Carla Amado Gomes e J. Pereira da Silva Coimbra, Almedina, 2014, pp. 29 e 33: Veja-se igualmente quanto a este aspecto, CAETANO, Marcelo, *Manual de Direito Administrativo*, Tomo II, 9.ª Edição (Reimpressão), Revista e Actualizada pelo Prof. Doutor Diogo Freitas do Amaral, 2013, p. 1202, bem como. SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito Administrativo* (Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra no ano lectivo de 1977/78), Coimbra, s/n, 1978, pp. 48-51 e 100 e QUEIRÓ, Afonso Rodrigues, *Lições de Direito Administrativo*, Vol. I, Coimbra, ed. policopiada, 1976, p.8.

actor procedimental isento, que aplica o Direito e prossegue o interesse público na sua vertente de justiça e verdade material”.

Refira-se, sem embargo quanto ao ordenamento jurídico vizinho, esta função ou finalidade não é unânime entre alguma doutrina.

Em Itália, segundo Giani de Luca, a atividade financeira do Estado encontra-se voltada para a satisfação das necessidades coletivas, as quais se prendem com as exigências da vida em comunidade⁵.

Ora, a Autoridade Tributária e Aduaneira, no âmbito das suas atribuições⁶, está incumbida da realização de uma diversidade de atos, nomeadamente a liquidação e a arrecadação de tributos.

Assim, a Administração Tributária pode ser chamada a prestar informações e esclarecimentos quer sobre a interpretação ou integração das normas tributárias, quer relativamente à situação tributária de um determinado sujeito passivo aos contribuintes, sejam os mesmos pessoas singulares ou pessoas coletivas, sendo que, quanto a este último caso, podemos estar perante informações solicitadas e prestadas oralmente mas também perante informações solicitadas por escrito e respondidas por escrito. A a nossa atenção debruçar-se-á, sobre o segundo tipo de situações. A resposta formal da Administração Tributária reconduz-se, deste modo, à figura das Informações Vinculativas, cujo regime jurídico está previsto no art.º 68.º da Lei Geral Tributária e 57.º do Código do Procedimento Tributário (texto condensado)

ii) o sujeito passivo tributário⁷, o qual, acompanhando Joaquim Freitas da Rocha⁸, pode ser definido como aquela “pessoa ou entidade relativamente à

⁵ LUCA, Gianni de, *Diritto Tributario – Aggiornato alla L. 11 marzo 2014, n° 23 e D. L. 24 aprile, n°66, XXVII Edizione, Serie Manuali 14, Edizioni giuridiche Simone*, p. 7: “L’attività finanziaria dello Stato è dunque rivolta alla soddisfazione di bisogni collettivi (o pubblici), che scaturiscono dalle esigenze derivante dalla vita associata. Il soddisfacimento di tali bisogni, in particolari, è finalizzato al miglioramento delle condizioni di convivenza tra i cittadini, favorendo un più elevato livello di prosperità, benessere e tenore di vita dell’intero corpo sociale.”

⁶ De acordo com GUERREIRO, Tiago Caiado, “Garantia da justiça tributária”, in *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário – Homenagem a Diogo Leite de Campos*, São Paulo, Editora Saraiva, 2013, p. 660: “(...)o poder tributário configura uma possibilidade do Estado exigir e criar contribuições para os sujeitos passivos, uma vez que estão inseridos numa sociedade politicamente organizada e é indispensável satisfazer necessidades colectivas, sendo por alguns entendido como preço a pagar pela liberdade e pela segurança que está intimamente associada ao Estado de Direito.”

⁷ O sujeito passivo tributário corresponde, no direito administrativo, à figura do administrado. No entanto, o administrado não se limita a uma posição de sujeição face à Administração Pública. De facto, segundo Eduardo Casado e Severiano Ramos, “el administrado se encuentra frente a la Administración en dos tipos de situaciones jurídicas: unas son posiciones de poder –

qual o legislador fiscal presume capacidade contributiva” - sujeito passivo direto – ou aquela pessoa “que por variadíssimas razões é chamada pela lei do imposto” – sujeito passivo indireto. Para Saldanha Sanches, sujeito passivo é antes “o vinculado ao cumprimento da obrigação”⁹. Porém, nos termos do art. 18º da LGT, “não é sujeito passivo quem suporte o encargo do imposto por repercussão legal ou deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou local de trabalho.”

De referir que o nº2 do citado preceito contém a definição legal de sujeito passivo tributário, segundo o qual aquele “é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.”

Já Giani de Luca, referindo-se ao ordenamento jurídico italiano, sustenta que sujeito passivo tributário é aquele que se encontra sujeito aos poderes tributários da Administração Pública e que paga tributos ou, em caso de incumprimento, se vê conduzido ao cumprimento coativo dos deveres tributários¹⁰.

Cabe ainda salientar, nesta abordagem introdutória, que se encontram consagrados em outros ordenamentos jurídicos figuras equivalentes às informações

situaciones jurídicas activas y otras son posiciones de deber – situaciones jurídicas pasivas – si bien existen también situaciones jurídicas mixtas o intermedias (CASADO, Eduardo Gamero e RAMOS, Severiano Fernández, Manual Básico de Derecho Administrativo, 11ª Edición, Madrid, Tecnos, 2012, p. 264). Já segundo Garcia de Enterría e Tomás-Ramón Fernández, “este término «administrado» es realmente, poco feliz: como participio passivo del verbo administrar, parece arguir una posición simplemente passiva de un sujeto, que vendría a a sufrir o soportar la acción de administrar que sobre él ejerce outro sujeto eminente y activo, la ptentior persona a que llamamos Administración Pública.” (ENTERRIA, Eduardo García de e FERNANDEZ, Tomás-Rámon, p. Curso de Derecho Administrativo, Decimoquinta Edición, Navarra, Thomson Reuters, 2011, p. 17).

⁸ ROCHA, Joaquim Freitas da, ob. cit., p. 157: “ (i) o sujeito passivo directo será a pessoa ou entidade relativamente á qual o legislador fiscal presume capacidade contributiva, ou seja, é a pessoa ou entidade usufrutuária de um determinado benefício económico, ou seja a percepção de um rendimento, a titularidade de um património ou a efectivação de um acto de despesa. (ii) todavia, em algumas situações, o imposto será exigido, não à pessoa relativamente à qual existe a presunção de benefício, mas a uma outra que, por variadíssimas razões é chamada pela lei de imposto. São as situações de sujeito passivo indirecto, categoria bastante abrangente e que engloba situações bastante diversas, como a substituição tributária, a sucessão tributária e a responsabilidade tributária”

⁹ SANCHES, J.L. Saldanha, ob. cit., p. 251.

¹⁰ LUCA, Giani de, ob. cit, p.91; “*soggetti passivi del rapporto d'imposta sono coloro che sono sottoposti alla potestà tributaria della pubblica amministrazione e che, quindi, pagano il tributo o, in casi d' inadempimento, subiscono l'esecuzione forzata.*”

vinculativas - embora com outras denominações e regimes legais diversos, como veremos adiante - tanto a nível europeu, como noutros países, nomeadamente os Estados Unidos da América e o Canadá.

Assim, uma vez identificados os dois atores do procedimento, cumpre identificar quais as questões ou problemas que merecem resposta ou clarificação.

Desde logo, a natureza jurídica das informações vinculativas é um dos aspetos que cumprirá analisar, dado que isso nos permitirá compreender melhor o desenho legal desta figura.

Outra questão que merecerá atenção é a de saber se uma informação vinculativa é, ou não, passível de recurso, no sentido de se apurar em que medida o sujeito passivo tributário pode reagir contra o conteúdo de determinada informação vinculativa prestada.

2. Um tema atual

Os operadores económicos, sejam pessoas singulares ou pessoas coletivas carecem, no âmbito das suas transações/operações comerciais, de estabilidade e certeza no tocante ao enquadramento desses atos. Se uma determinada sociedade celebra um contrato de compra e venda porque a Autoridade Tributária e Aduaneira lhe comunicou que essa operação seria considerada como um gasto em sede de IRC, esta sociedade veria defraudadas as suas legítimas expectativas se aquela mesma entidade viesse, decorrido algum tempo, considerar que a aquisição em causa não constituía um gasto para efeitos do supra referido imposto¹¹. Se uma empresa efetua determinada operação – e a Administração Tributária a informa que o produto da mesma não será considerada mais-valia para efeitos de IRC, a primeira verá ferida a sua confiança se a última tributar o resultado da operação como mais-valia¹².

O ordenamento jurídico tributário português, em abono dos Princípio da Boa-Fé e da Segurança Jurídicas, consagra a figura das informações vinculativas, através do qual procura dar pôr cobro à insegurança que poderia advir de situações como as descritas no parágrafo anterior. As informações vinculativas traduzem-se num instrumento legal através do qual as sociedades, mas também os singulares, podem

¹¹ Veja-se, a este propósito, o que se encontra previsto no n.º1 do art.º 34.º do CIRC.

¹² Neste sentido, veja-se o preceituado no n.º1 do art. 46.º CIRC.

obter junto da Administração Tributária uma opinião sustentada sobre determinado aspeto da respetiva situação jurídico-tributária.

Neste âmbito, a Doutrina tem-se debruçado sobre esta matéria, seja no que concerne à natureza da figura em apreço, seja no que toca à eventual recorribilidade deste tipo de decisões. No que respeita à classificação jurídica deste instituto, certos autores negam que a mesma assuma a natureza de ato administrativo, sendo que outros sustentam que a mesma reveste uma natureza híbrida. Já quanto à recorribilidade de informações vinculativas, a mesma dependerá da resposta que for dada quanto à natureza jurídica das mesmas, quer pela Doutrina, quer pela Jurisprudência.

Assim, no âmbito do presente estudo procuraremos uma resposta para as questões supra apresentadas, pelo que se procurará debater as diversas teses em confronto e apontar soluções.

3.Plano de exposição

Este trabalho encontra-se dividido em três partes: na primeira procede-se ao enquadramento dogmático do fenómeno das informações vinculativas; na segunda parte, efetua-se a análise e comparação com ordenamentos jurídicos estrangeiros, que consagram mecanismos equivalentes ao mecanismo jurídico luso; na terceira parte, «disseca-se» o regime jurídico das informações vinculativas, no quadro do procedimento tributário específico.

A primeira parte encontra-se dividida em dois capítulos: o primeiro destina-se ao enquadramento dogmático da figura em apreço no quadro jurídico-constitucional português, mediante o cotejo de princípios estruturantes e conformadores da atuação administrativa e tributária; no segundo, visa-se analisar a correlação entre o Princípio da Informação e o Princípio da Fundamentação dos Atos Administrativos.

A segunda parte tem seis capítulos, cada um deles dedicado a um específico ordenamento jurídico estrangeiro.

A terceira parte encontra-se dividida em sete capítulos: os dois primeiros capítulos destinam-se à definição e precisão da natureza das informações vinculativas; no terceiro capítulo faz-se o confronto entre o procedimento de informações

vinculativas e outros procedimentos de informação; o quarto capítulo, que constitui a parte central deste estudo, reconduz-se ao específico regime da prestação de informações vinculativas; no quinto capítulo procede-se à enunciação dos principais direitos dos sujeitos do procedimento tributário em apreço. Por fim, o sexto capítulo destina-se a avaliar a eventual existência de responsabilidade civil do Estado em virtude da atuação da Administração Tributária em sentido diverso do vertido numa informação vinculativa.

PARTE I – Enquadramento

1. Princípios Jurídico-Constitucionais Estruturantes

Antes de se proceder ao estudo da figura das informações vinculativas, há que elencar e cotejar determinados princípios jurídico-constitucionais que enformam o legislador ordinário - dado o seu lugar cimeiro, não somente no ordenamento jurídico luso, mas igualmente em outros países ocidentais^{13 14}- e que a Autoridade Tributária e Aduaneira observa, ou deve observar, no quadro das suas atribuições, e especialmente em relação ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Não se trata de um elenco exaustivo, mas apenas da indicação daqueles princípios indispensáveis, não somente à compreensão da figura sob análise, mas igualmente para se aquilatar da relação de forças entre a Autoridade Tributária e Aduaneira, munida da sua *potestas*, e o sujeito passivo tributário. Assim, impõe-se proceder à análise de princípios que o legislador consagrou, ou se comprometeu a respeitar, de modo a salvaguardar o estatuto jurídico dos sujeitos que integram a respetiva comunidade política.

¹³ Pode ver-se, a este propósito ALEXY, Robert, “Los derechos fundamentales y el principio de la proporcionalidad”, in *Revista Española de Derecho Constitucional*, 91, Año 31, enero/abril, Madrid, Centro de Estudios Políticos y constitucionales, 2011, P. 690: “(...) los valores superiores hunden sus raíces en la consciencia racional y jurídica de convivencia humana”

¹⁴ No sentido de considerar os valores superiores, consagrados nos Preâmbulos das Constituições de diversos países, como normas meramente programáticas, pode ver-se ALSINA, Landelino Lavilla, “Sobre los Valores superiores del ordenamento Jurídico”, in AAVV., *Manuel Fraga. Homenaje Académico.*, Vol. II, Madrid, Fundación Cánovas del «Castillo», 1997, pp. 855: “(...) en los preámbulos de diversas Constituciones se pueden hallarse, con análoga significación, proclamaciones de objetivos que fundan y comprometen la voluntad política constituyente. (...)”

Neste contexto, assume um lugar cimeiro o Princípio da Igualdade, como pilar axiológico da comunidade política, bem como um dos seus corolários – o Princípio da Capacidade Contributiva. Assim, no que concerne ao equilíbrio de forças entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídica tributária, importa que nos debrucemos sobre o teor de princípios tais como o Princípio da Tutela Jurisdicional Efetiva, Princípio da Reserva Legal das Garantias dos Contribuintes e o Princípio da Reserva Jurisdicional em matéria tributária.

Não menos importante se revela o Princípio da Informação, o qual constitui a base do direito do cidadão de interpelar a Administração Tributária quanto aos seus direitos e garantias.

Do mesmo modo, não se deverá olvidar a relevância que o Princípio da Boa-fé e o Princípio da Colaboração têm na relação entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e o sujeito passivo.

1.1.O Princípio de Igualdade

O Princípio da Igualdade é um dos princípios basilares do Estado de Direito¹⁵, que se encontra consagrado nas Constituições políticas de diversos países, nomeadamente os que se situam na Europa ocidental¹⁶ e na América do Norte – mormente, quanto a estes últimos, nos Estados Unidos da América e no Canadá.

A consagração do Princípio da Igualdade foi progressiva¹⁷ e resultou da evolução das sociedades ao longo de muitos séculos, podendo dizer-se que no século XX houve

¹⁵ Leia-se CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I 4ª Edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p.336: “ O princípio da igualdade é um dos princípios estruturantes do sistema constitucional global, conjugando dialecticamente as dimensões liberais, democráticas e sociais inerentes ao conceito de *Estado de Direito democrático e social* (art. 2º). Na sua dimensão *liberal*, o princípio da igualdade consubstancia a ideia de igual posição de todas as pessoas, independentemente do seu nascimento e do seu *status*, perante a lei, geral e abstracta, considerada subjectivamente universal em virtude da sua impessoalidade e da indefinida repetibilidade na aplicação. A dimensão *democrática* exige a explícita proibição de discriminações (positivas e negativas) na participação no exercício do poder político, seja no acesso a ele (sufrágio censitário), seja na relevância dele (desigualdade de voto), bem como no acesso a cargos públicos (cfr. arts. 10º-1, 48º e 50º). A dimensão *social* acentua a função social da igualdade, impondo a eliminação das desigualdades fácticas (económicas, sociais e culturais) ”.

¹⁶ Pode ver-se o art. 3.º da Constituição Alemã, o art.º 1º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, o art. 3.º da Constituição italiana, o art. 1º da Constituição espanhola e, quanto a Portugal, o art. 13º da Constituição.

¹⁷ A título de exemplo, salienta-se o esforço levado a cabo por Abraham Lincoln para acabar com a escravatura nos Estados Unidos, sem prejuízo de ainda hoje, em diversas partes do globo, e em pleno século XXI, se verificarem situações de escravidão. Pense-se, igualmente, no esforço levado a cabo, no séc. XX, para se garantir à mulher direitos políticos e sociais semelhantes ao do homem. Leia-se, a este propósito, GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 12ª Edição, Lisboa, Rei dos Livros, 2003, p. 206.

um notável progresso na concretização deste princípio no plano prático, embora ainda não se tenha logrado, em pleno século XXI, uma plena efetivação do mesmo.

O Princípio da Igualdade é assim um dos princípios cimeiros¹⁸ nos ordenamentos jurídicos axiologicamente próximos, encontrando-se inserido ou consagrado nas respetivas «constituições normativas», utilizando a expressão de Callejón.

Mas em que se traduz este princípio? Desde logo, na proibição de tratamento diferenciado das pessoas com base em critérios tão diversos como a idade, o sexo, a raça e outros.

Por outro lado, este princípio encontra-se conexionado com certos direitos, como a dignidade da pessoa humana e o direito à liberdade. Assim, este princípio pode ser encarado sob duas vertentes: a vertente formal e a vertente material. No que tange à igualdade formal, quer significar-se que todos os cidadãos são iguais perante a lei, independentemente de qualquer fator ou condicionalismo. Já no que concerne à igualdade material, está em causa a proibição do arbítrio, sob a forma de discriminação com base em critérios vários, como já se referiu no parágrafo precedente.

Além disso, o Princípio da Igualdade estende o seu campo de aplicação por ramos de direitos diversos, tal como o Direito Penal, o Direito Civil, mas também o Direito Tributário. Aliás, é no campo de aplicação deste último, especialmente no que concerne à arrecadação de receitas por parte do Estado, via impostos¹⁹ ou outros instrumentos legais, que este Princípio tem uma relevância específica, na medida em que estabelece que os sujeitos passivos tributários que se encontrem em situação idêntica devem beneficiar de igual tratamento por parte da Administração Tributária.

1.2.Princípio da capacidade contributiva

¹⁸ Neste sentido, pode ver-se CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição da Reimpressão de 2003, Coimbra, Almedina, 2014, p. 416-417: “ Um dos princípios estruturantes do regime geral dos direitos fundamentais é o princípio da igualdade.” e MACHADO, Jónatas E.M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2012, p. 42: “ O mesmo é uma dimensão estruturante de um Estado de Direito livre e democrático; leia-se igualmente GARCIA, Gloria Alarcón, “Sistema fiscal y Principios Tributarios”, in AAVV, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Professor Calvo Ortega*, 2005 p. 72: “El principio de igualdad constituye uno de los ejes del Estado español instaurado tras la constitución española (...)”; CALLEJÓN, Francisco Balaguer, “Derechos Fundamentales y Constitución Normativa”, in AAVV *Introducción a los Derechos Fundamentales*, Vol. I, 1989, p.213.

¹⁹ Pode ler-se-se, a este respeito, LIGUORI, Renato, *Elementi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, Settima Edizione, Napoli, Casa Editrice Jovene, 1975, p. 68: “ L’imposta in qualsiasi caso deve rispondere al principio della generalità o universalità e a quello dell’uniformità o uguaglianza. In base al primo principio tutti i cittadini debbono contribuire alla imposta, senza esenzioni nè privilegi che non rispondano ad una eccezionale giustificazione d’ordine pubblico, come, ad es., stamrieri, opere pie, ecc.”

O Princípio da Capacidade Contributiva é um eixo norteador, não somente do nosso ordenamento jurídico-tributário, como de outros ordenamentos, nomeadamente o espanhol²⁰ e o italiano.

A repartição da carga tributária, nomeadamente dos impostos, deverá ser efetuada tendo por base a capacidade económica de cada pessoa, singular ou coletiva, ou seja, a medida em que cada um pode contribuir para as receitas estaduais ou municipais. Este princípio tem uma correlação muito estreita com o Princípio da Igualdade, na medida em que funciona como um princípio-travão à aplicação deste. Nesta medida, o Princípio da Igualdade impõe, segundo Ferreiro Lapatza, que todos sejam considerados iguais no momento em que são chamados a pagar os tributos. Ainda segundo este Autor, o Princípio da Capacidade Contributiva mais não é do que uma forma de compreender os Princípios da Universalidade e da Igualdade. Já segundo Moschetti, Capacidade Contributiva tem uma correlação com o Princípio da Solidariedade, não devendo ser confundida com o Princípio da Igualdade, uma vez que tem autonomia face

²⁰ Veja-se, quanto ao ordenamento jurídico espanhol LAGO, Miguel Ángel Martínez e MORA, Leonardo García de la, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 10.ª edición, Madrid, Iustel, 2013, p 78: “La capacidad económica es el fundamento del deber de contribuir a sostener el gasto público, además de representar, en cada caso concreto, la medida o razón de cada contribución individual.” ROYO, Fernando Perez, *Derecho Financiero Y Tributario – Parte General*, 23ª Edición, Navarra, Civitas, 2013, p. 57: “Dentro de los criterios o principios materiales contenidos en el apartado 1 del artículo 31 sobresale el principio de capacidad económica, de amplia tradición en el ordenamento constitucional (el nuestro y los restantes del Derecho comparado, desde los orígenes de la época constitucional) y al que podemos considerar como regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria.”; PRIETO, Luiz María Cazorla, *Derecho Financiero Y Tributario – Parte General*, 14ª Edición, Navarra, Aranzadi, 2014, p. 118: “El principio de capacidad económica es tradicional en el campo tributario. En él se ha querido observar, en primer lugar, una regla en virtud de la cual la incidencia tributaria en cada persona debe tener en cuenta como elemento definidor la riqueza material de cada uno, dato de lógica fiscal, ya que el tributo busca una manifestación de riqueza material en su variada gama de posibilidades, y como tal no puede gravar más que en concordancia con lo que cada ciudadano tenga de ella”. Leia-se LAPATZA, José Juan Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25.ª Edición, Madrid, Marcial Pons, 2006., p. 281: “El principio de igualdad (...): todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado.”. Quanto ao ordenamento jurídico italiano, pode ler-se MOSCHETTI, Francesco, “Profili Generali”, in Andrea Amatucci (dir.), *Trattato di Diritto Tributario*, Vol. I, Tomo I, Milão, CEDAM, 1994, p. 225:” La prestazione tributaria non há dunque come próprio fundamento un astratto potere di imperio, né un mero rapporto comunicativo (scambio di utilità tra ente pubblico e contribuente), bensì la «capacità contributiva» cioè l’attitudine a concorrere alle spese pubbliche, manifestata –come si dirà più avanti(...) –in primis dalla forza económica del soggetto.” e p. 227 :”Solidarietà e capacità contributiva sono due aspetti della stessa realtà”; TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario – Parte Generale*, Nona Edizione, Milanifiori Assago, UTET Giuridica, 2012, p. 67:” Il singolo deve dunque contribuire alle pubbliche spese, non in ragioni di ciò che riceve (dallo Stato), ma in quanto membro della collettività, ed in ragione della sua capacità contributiva.”; MITA, Enrico de, *Principi di Diritto Tributario*, Milano, Giuffrè Editore, 2011, p. 90: “È corretto il ricorso al principio costituzionale di capacità contributiva come principio interpretativo (d’altra parte i principi costituzionali sono anche principi interpretativi): fra più interpretazioni consentite della lettera della legge l’interprete deve attenersi a quella che faccia salvo il collegamento fra imposta e presupposto.”

a este²¹. Acresce que este Princípio, segundo Moschetti, tem influência sobre o regime de cada imposto em particular, quer em termos substantivos, quer a nível procedimental.²²

Já segundo Martul Ortega, o Princípio em análise tem sido objecto - por parte do Tribunal Constitucional espanhol - de uma interpretação desfavorável para o *obligado tributario*, na medida em que aquele o tem interpretado como mero parâmetro, dentro do qual o legislador deve procurar a riqueza aonde ela se encontre.

1.3.Princípio da tutela jurisdicional efetiva

Antes de nos debruçarmos sobre o significado e âmbito deste Princípio, urge proceder a uma clarificação do que se entende por “tutela”. Assim, o termo em causa designa a proteção ou cuidado prestado a alguém ou a um grupo indeterminado de indivíduos ao abrigo de determinado (s) valor (es).

Quanto ao Princípio em epígrafe, há que sublinhar que o mesmo traduz o reconhecimento, por parte das sociedades políticas, de que os direitos das pessoas, para serem respeitados, carecem de uma proteção efetiva, a ser assegurada pelo Estado, principalmente no contexto da administração da Justiça²³. Para Suzana Tavares da Silva, a expressão em causa prende-se com a “função de protecção de norma ou pelo menos ao reconhecimento de um núcleo de protecção subjectiva pública presente na norma²⁴.”

O Princípio da Tutela Jurisdicional Efetiva encontra-se consagrado no art. 20º da CRP, o qual prevê que todas as pessoas têm direito a aceder “ ao direito e aos tribunais

²¹ MOSCHETTI, Francesco, *ob.cit.*, p. 228: “A differenza che in altri ordinamenti, dunque, il principio di capacità contributiva è formulato espressamente nella costituzione italiana ed há una valenza autonoma senza essere assorbito nel principio di uguaglianza.”

²² MOSCHETTI, Francesco, *ob.cit.*.p. 255: “ Il principio de capacità contributiva, oltre ad influire sul sistema delle imposte, influisce altresì nella disciplina della singola imposta e ciò sotto ogni aspetto, sia sostanziale, sia procedimentale.”

²³ Segundo MACHADO, Jónatas E.M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *ob. cit.* p. 64:” Este princípio supõe o direito de acesso à justiça tributária para obter a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos. Do mesmo modo, o mesmo supõe o princípio da impugnabilidade e recorribilidade de todos os actos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos, sem prejuízo de aplicação de regras sobre as alçadas dos tribunais. O princípio da tutela jurisdicional efectiva obriga à estruturação da justiça tributária como justiça de plena jurisdição, manifestando-se ainda não preclusão do direito de reclamação em virtude de pagamento.”

²⁴ SILVA, Suzana Tavares da Silva, “Revisitando a garantia da tutela jurisdicional efectiva dos administrados”, in *Revista de Direito Público e de Regulação*, nº5, Coimbra, CEDIPRE, 2010, p. 129: “Ora, tutela reporta-se, neste caso, à função de protecção da norma ou pelo menos ao reconhecimento de um núcleo de protecção subjectiva pública presente na norma. Esta dimensão é provavelmente a que maior desenvolvimento conhece no momento actual”.

para a defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos”. Do mesmo modo, e no âmbito específico do contencioso administrativo, os n.ºs 4 e 5 do art.º 268.º da Lei Fundamental estabelecem genericamente determinados meios através dos quais os administrados podem fazer valer os seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Assim, cremos que o legislador constituinte sentiu a necessidade de prever meios de defesa distintos daqueles que estão contidos na regra do art. 20º da CRP²⁵.

Contudo, de acordo com João Tiago da Silveira, esta consagração na Lei Fundamental não é suficiente, pelo que caberá ao legislador ordinário criar mecanismos legais que permitam aos administrados fazer valer os seus direitos²⁶. De toda a forma, a consagração na CRP do Princípio em causa constitui um meio de defesa residual do administrado perante atuações da Administração lesivas dos seus interesses legítimos.

1.4.O Princípio da reserva legal das garantias dos contribuintes

As garantias dos contribuintes ocupam um lugar importante, ainda que instrumental, no ordenamento jurídico-tributário²⁷; de facto, elas cumprem a missão de assegurar que os direitos dos sujeitos passivos tributários não são negados nem preteridos por força da

²⁵ Neste sentido, leia-se SILVA, Suzana Tavares da, *ob. cit.*, p.127: “a Constituição reconhece a necessidade de autonomizar as garantias dos administrados relativamente à garantia de tutela jurisdicional efectiva em geral, indicando, desta forma, que estaria aqui em causa uma situação diferente daquela que se verificaria nos litígios em geral. Assim, da leitura conjugada dos preceitos constitucionais resulta que ao administrado não basta a garantia do acesso ao direito e aos tribunais, à informação e consulta jurídica, a fazer-se acompanhar por advogado, a obter uma decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo e a dispor de procedimentos judiciais céleres e prioritários para defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, é ainda necessário que a lei assegure os seus direitos e interesses legalmente protegidos, podendo, em última instância, em caso de «falha do legislador», essa garantia ser dada pelo tribunal, em decorrência da aplicação directa dos preceitos constitucionais.”

²⁶ SILVEIRA, João Tiago V.A. da: “O Princípio da Tutela Jurisdicional Efectiva e as Tendências Cautelares não Especificadas no Contencioso Administrativo” in http://www.mlgts.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/2012/O_principio_da_Tutela_Jurisdicional_Efectiva.pdf, p. 2: “Tanto o art. 20º como o nº4 do art. 268º garantem a possibilidade de o cidadão apelar para uma decisão jurisdicional acerca de uma questão que o oponha à Administração. Não é, no entanto, suficiente, que a lei assegure essa possibilidade, há que garantir os meios necessários para que a garantia em causa seja efectiva. De facto, de nada vale que a lei preveja a possibilidade de recurso contencioso de um acto administrativo se, por exemplo, os pressupostos de recorribilidade dos mesmos forem de tal forma apertados que inibam a possibilidade de recurso na grande maioria de situações em que o particular se tenha por lesado pela Administração.”

²⁷ Veja-se, a este propósito, FAVEIRO, Duarte, O Estatuto do Contribuinte – A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito”, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, p. 884: “ (...) o primeiro grande plano dos direitos estatutários do contribuinte tem origem e assento na própria pessoa humana, não apenas no estado de ordem ética da situação da pessoa perante o ambiente social, material e humano que a cerca, mas ainda em todo o plano jurídico em que, já na qualidade de cidadão, se projectam as suas relações: a *dignidade da pessoa humana* e o respeito que lhe é devido; a *presunção de verdade* das situações pessoais e respectivas manifestações; a *certeza e segurança* das situações pessoais (...)”.

aprovação de legislação nesse sentido²⁸. Assim, as garantias dos contribuintes devem merecer, por parte do legislador, de um tratamento específico, de modo a que não se reduzam a meras normas programáticas, sem efetivo alcance prático.

Desta forma, o legislador luso consagrou²⁹ a regra de que, em matéria de garantias dos contribuintes, não pode haver inovação normativa sem ser através de lei em sentido formal e material, isto é, que seja aprovada por Lei ou por Decreto-Lei, e cujo conteúdo se prenda com a previsão dos pressupostos formais e materiais dessas mesmas garantias, e não somente a concretização de princípios e direitos fixados a montante (noutra Lei ou Decreto-Lei).³⁰

1.5. O Princípio da reserva jurisdicional em matéria tributária

Este princípio prende-se com a necessidade de os litígios em matéria tributária carecerem de apreciação e julgamento em tribunais próprios distintos dos tribunais comuns e resulta da conjugação do nº1 do art. 202º da CRP e nº1 do art.º 1º de ETAF³¹. Neste contexto, resulta que os litígios não poderão ser apreciados, em última palavra, por entidades que não revistam a característica da independência.

Por conseguinte, se algum órgão da Administração praticar atos jurisdicionais, estará a violar aquele preceito, na medida em que não está dotado do requisito da independência. De facto, os órgãos da Administração Pública estão sujeitos à superintendência e tutela dos respetivos ministérios.

²⁸ Pode ler-se, a este respeito, GUERREIRO, Tiago Caiado “Garantia da Justiça Tributária” in Daniel Freire e Almeida, Fabio Luis Gomes e João Ricardo Catarino (org.) *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário – Homenagem a Diogo Leite de Campos*, São Paulo, Editora Saraiva, 2012, p. 659:” A configuração do nosso Estado Fiscal implica que os contribuintes tenham direitos e garantias que existem com vista a assegurar uma idónea limitação da tendência para o exercício de um poder absoluto por parte da Administração Pública, isto é, o Estado.”

²⁹ No nº2 do artº 103º da Constituição da República Portuguesa: “ Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.”

³⁰ Veja-se, a este propósito, o que escreveu Saldanha Sanches, no que se prende com a tutela da relação jurídica: “A tutela da relação jurídica tributária vai, pois, exigir a criação de meios jurídicos que possam ser accionados pelo contribuinte, para que sempre que este considere que lhe foi atribuída uma determinada obrigação tributária sem que se verifique uma estrita conformidade com a lei - quer no que diz respeito ao quantum, quer ao an, da obrigação tributária - a estes possa recorrer.” SANCHES, J.L. Saldanha, “Princípios de Contencioso Tributário”, Lisboa, Fragmentos, 1987.

³¹ Neste contexto, deve ler-se ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições...* p. 43: “ Resulta daqui um princípio de reserva da função jurisdicional ou reserva do juiz, significativo da ideia de que apenas os tribunais podem dirimir litígios e ditar Direito ou, por outras palavras, o exercício da função jurisdicional está reservada ao Tribunal, e, no âmbito deste, ao juiz.”

1.6.O Princípio da Informação

O Princípio da Informação decorre do Direito à Informação, o qual é um direito fundamental que se encontra reconhecido não apenas a nível nacional^{32 33} mas, igualmente, a nível internacional, como um dos pilares do Estado de Direito, encontrando-se consagrado em diversos ordenamentos³⁴.

O Princípio de informação, tal como outros direitos individuais insere-se no contexto mais amplo do reconhecimento de um catálogo de direitos individuais. Este reconhecimento resultou da evolução histórica e política das sociedades, nomeadamente as sociedades ocidentais, ao longo dos séculos. Na Antiguidade grega e romana, os direitos fundamentais não se encontravam consagrados em diplomas legais, mas eram perspectivados antes de um ponto de vista filosófico³⁵.

Efetivamente, a consagração de um conjunto de direitos tidos como fundamentais surgirá com o *Bill of Rights* em 1689 – em Inglaterra – e cerca de um século mais tarde, com as Declarações de Direitos dos Estados da Virgínia, da Pensilvânia e *Maryland*, todas de 1776, bem como com a Constituição Federal dos Estados Unidos, em 1787 e, na sequência da Revolução Francesa, com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789.

Na Alemanha, este direito encontra acolhimento no art.º 17º da Constituição Federal, o qual prevê o *Petitionsrecht*³⁶.

³² Veja-se, a este título, o Art. 37º nº 1 da CRP: “Todos têm o direito de se exprimir e divulgar livremente o seu pensamento pela palavra, pela imagem, ou por qualquer outro meio, bem como o direito de informar, de se informar e de ser informados, sem impedimentos nem discriminações”.

³³ Cfr. CARVALHO, Raquel, *O Direito à Informação Administrativa Procedimental*, Porto, Publicações Universidade Católica, 1999, pp 14-15: “No direito nacional interno foi reconhecido juridicamente e ao mais alto nível – a Constituição da República Portuguesa (C.R.P.) – a importância do direito à informação.”

³⁴ Sobre a importância do Direito à Informação, veja-se SOUSA, Domingos Pereira de, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, 1ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p.233.

³⁵ Cfr. ANDRADE, José Carlos Vieira Andrade, *Os Direitos Fundamentais – Na Constituição Portuguesa de 1976*, Coimbra, Almedina, 2012, pp. 11-15: “ Foi numa perspectiva filosófica que começaram por existir os direitos fundamentais. Antes de serem um instituto no ordenamento positivo ou na prática jurídica das sociedades políticas, foram uma ideia no pensamento dos homens (...) Os direitos fundamentais começam por ser obra do pensamento humano e duram como explicitações (condicionadas em cada época) da autonomia ética do Homem, um valor em que se transcende a Histórica e está para além do Direito (positivo).

³⁶ “Jedermann hat das Recht, sich einzeln oder in Gemeinschaft mit anderen schriftlich mit Bitten oder Beschwerden an die zuständigen Stellen und an die Volksvertretung zu wenden.”

Em França, este direito está consagrado ainda que implicitamente no art. 15º da Declaração Dos Direitos do Homem e do Cidadão³⁷.

No que concerne a Espanha, o art. 29.^{o38} da respetiva Constituição prevê o direito de petição, individual ou colectiva³⁹. Em Inglaterra, este direito encontra-se previsto no *Bill of Rights*, sob a epígrafe de *Right to Petition*⁴⁰.

Em Portugal, este direito encontra-se consagrado no art.º 37.º, sob a epígrafe “Liberdade de expressão e informação”. Este princípio, no que tange ao Direito à Informação, contém uma dupla vertente, na medida em que prevê não apenas o direito de as pessoas se informarem como o direito de se informar⁴¹.

Este Princípio, o qual tem a origem supra referida, tem ainda maior interesse, não apenas a nível teórico, mas também a nível prático, na medida em que os sujeitos passivos tributários – no ordenamento jurídico luso - se debatem, no momento presente, com uma carga tributária cada vez mais elevada. Deste modo, a tomada de conhecimento, por estes, dos seus direitos e obrigações, assume uma maior relevância, na medida em que lhes permite antever as consequências jurídico-tributárias, mormente ao nível do montante concreto dos tributos a suportar ou do reconhecimento de determinado benefício fiscal⁴². De facto, o Princípio de Informação contempla e aplica-se a um catálogo muito vasto de situações em que uma pessoa procura informar alguém ou um conjunto mais ou menos indeterminado de pessoas e/ou ser informado.

³⁷ O aludido preceito tem o seguinte teor: “La Societé a le droit de demander compte à tout Agent public de son administration»

³⁸ O preceito em causa estipula que “Todos los españoles tendrán el derecho de petición individual y colectiva por escrito, en la forma y con los efectos que determine la Ley.

³⁹ No que respeita ao objeto deste mecanismo, dizem Eduardo Casado e Severiano Ramos que “ las peticiones pueden versar sobre cualquier asunto o materia comprendido en el âmbito de competencias del sujeto destinatario, com independencia de que afecten exclusivamente al peticionário o sean de interés colectivo o general (...)” Quando ao modo do seu exercício, estes Autores esclarecem que “ el derecho de petición puede ejercitarse de um modo individual o colectivo, si bien esta última modalidade está excluída para los miembros de las fuerzas o institutos armados o de los cuerpos sometidos a disciplina militar, los cuales unicamente pueden ejercer este derecho indidualmente.”(CASADO, Eduardo Gamero e RAMOS, Severiano Fernández, *ob. cit.*, p. 280).

⁴⁰ A norma em questão preceitua que “That is the Right of the Subjects to petition the King and all Commitments and Prosecutions for such Petitioning are Illegal.”

⁴¹ No que respeita ao Direito de Informação, veja-se o preceituado no art.º 37 n.º1da CRP: Todos têm o direito de exprimir e divulgar livremente o seu pensamento pela palavra, pela imagem ou por qualquer outro meio, bem como o direito de informar, de se informar e de ser informados, sem impedimentos nem discriminações.”

⁴² A este respeito, pode ver-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 07-12-2004 (Relator Baeta de Queiroz: “1.A informação vinculativa a que se referem os artigos 68º da Lei Geral Tributária e 57º do Código de Procedimento e de Processo Tributário concretiza o princípio da colaboração da Administração Tributária com os contribuintes, e realiza o direito destes à informação.”

Por outro lado, uma pessoa, na medida em que assuma a qualidade de sujeito passivo tributário, tem legitimidade para averiguar e ser informado acerca da sua situação tributária.

1.7.Princípio da Boa-Fé

Cumpra agora fazer referência ao Princípio da Boa-fé, o qual constitui um valor norteador em vários ramos do Direito⁴³, nomeadamente no Direito Civil e Direito Comercial, mas também no Direito Administrativo e Direito Tributário.

E em que se traduz este Princípio?

Segundo Diogo Leite de Campos, Boa-Fé “ é o comportamento com relevância jurídica do sujeito que tem presente e faz apelo, perante o caso concreto, ao sistema jurídico em geral e aos valores que o fundamentam, como suporte da norma e do comportamento⁴⁴. Já para Pedro Machete, a boa-fé situa-se numa “dupla dialéctica”, uma vez que, por um lado, com a flexibilidade, a dinâmica social, tecnológica e científica “ a boa fé aparece como “um limite a considerar no quadro das necessidades ou conveniências da actualização” e, por outro lado, “com a estabilidade e a necessidade de segurança”, a boa fé surge como “ um imperativo de justiça”⁴⁵. O Princípio de Boa-fé é um imperativo ético que se traduz na obrigação de, no tráfico jurídico, os sujeitos de direito pautarem a sua conduta pela honestidade e veracidade⁴⁶. Ao nível do

⁴³ No mesmo sentido, veja-se AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, com a colaboração de Pedro Machete e Lino Torgal, Coimbra, Almedina, 2014, p.133-134: “ o princípio da boa fé exprime hoje, inquestionavelmente, um vector geral de todo o ordenamento jurídico.”

⁴⁴ CAMPOS, Diogo Leite de, “ Boa Fé e Segurança Jurídica em Direito Tributário, in Revista Ordem dos Advogados, nº 68, Lisboa, Janeiro de 2008, p.125.

⁴⁵ MACHETE, Pedro, “O Princípio da Boa Fé” in *Novos e Velhos Princípios de Direito Público - III Encontro de Professores de Direito Público*, realizado em 29-30 de Janeiro de 2010 e disponível em www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/PMachete10.pdf (14-11-2014).

⁴⁶ Quanto a uma definição de Boa-Fé no âmbito do direito administrativo, veja-se MONCADA, Luís Cabral de, “ Boa Fé e Tutela da Confiança no direito administrativo”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia*, Volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 2010: “ A boa fé é uma exigência de conduta de quem actua e, ao mesmo tempo, um dever de valorizar devidamente a conduta alheia com ela conforme. Como exigência de conduta apresenta uma componente subjectiva que se traduz numa conduta valiosa predicável do titular do órgão, funcionário ou agente que contacta com o particular e uma componente objectiva enquanto conduta pautada por critérios axiológicos objectivos de lisura e veracidade que devem orientar toda a actividade administrativa e que devem estar presentes no «bloco» da legalidade aplicável.” O mesmo Autor esclarece que “ a boa fé requer assim a concreta estruturação jurídica da conduta perante o outro e do outro, ou seja, a reciprocidade, observando certos valores e levando em conta a conduta alheia sempre que de acordo com critérios de honestidade e lealdade no trato jurídico.”

ordenamento jurídico tributário luso, este princípio encontra-se consagrado no nº2 do art.º 59º da LGT, no âmbito do supracitado dever de colaboração recíproca⁴⁷.

A Boa-fé deve pois pautar a relação jurídico-tributária entre a Administração Tributária e os particulares, constituindo nessa medida um ponto de partida para o cumprimento/observância do Princípio de Colaboração Recíproca.

1.8. O Princípio da Colaboração

Ao nível do Direito Tributário, este Princípio encontra-se consagrado no art. 59.º da LGT. Este preceito prevê um dever de colaboração recíproca entre os órgãos da Administração Tributária e os sujeitos passivos.

A título de exemplo, pode avançar-se que a colaboração da Administração Tributária com os sujeitos passivos compreende, nos termos do art.º 59º da LGT, a informação pública quanto aos seus direitos e obrigações⁴⁸, bem como a publicação, no prazo de 30 dias, de orientações genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias⁴⁹, mas também a prestação de informações vinculativas⁵⁰.

Aliás, este Princípio de colaboração recíproca não é exclusivo do Direito Tributário, dado que a consagração desse Princípio já se encontra expresso, de forma genérica, no art.º 7º do CPA⁵¹. Este dever de colaboração, previsto tanto no direito tributário – na LGT – como no direito administrativo – no CPA – teve consagração na Lei Fundamental, nomeadamente no nº 1 do art.º 268º.

⁴⁷ Sobre esta Presunção de Boa Fé, pode ler-se CAMPOS, Diogo, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4ª Edição Lisboa, Encontro de Escrita, 2012:” no nº 2 estabelece-se uma presunção de que a actuação dos contribuintes e da administração tributária são de boa fé, o que supõe um dever recíproco de actuação segundo a boa fé”

⁴⁸ Veja-se a Alínea a) do nº3 deste artigo

⁴⁹ Ver a Alínea b) do nº3 deste artigo

⁵⁰ Atente-se na Alínea e) do nº3 deste artigo.

⁵¹ Veja-se o referido preceito, o qual estatui que “1- Os órgãos da Administração Pública devem actuar em estreita colaboração com os particulares, procurando assegurar a sua adequada participação no desempenho da função administrativa, cumprindo-lhes, designadamente: a) Prestar aos particulares as informações e os esclarecimentos de que careçam; b) Apoiar e estimular as iniciativas dos particulares e receber as suas sugestões e informações. 2- A Administração Pública é responsável pelas informações prestadas por escrito aos particulares, ainda que não obrigatórias”.

1.9 Princípio da Segurança Jurídica

O Princípio de Segurança Jurídica “encontra-se ínsito na ideia de Estado de Direito Democrático, consagrada no art. 2.º da Constituição⁵²”, o qual estatui que “ a República Portuguesa é um Estado de Direito Democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa”(sublinhado nosso).”

Este Princípio tem essencialmente dois vectores, segundo José Casalta Nabais: a) constitui uma proibição, dirigida ao legislador ordinário, de emanar leis com eficácia retroativa; b) condiciona o legislador ordinário quanto à revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais favoráveis⁵³.

No entanto, a proibição de emanação de leis tributárias retroativas destacou-se do Princípio da Segurança Jurídica com a consagração, no nº3 do art, 103.º da CRP, do Princípio da não Retroactividade dos Impostos, após a revisão constitucional encetada em 1997.

Aliás, segundo Sérgio Vasques⁵⁴, o princípio em análise reveste, no domínio tributário, “ redobrada acuidade, desde logo porque os tributos representam uma ablação coactiva do património” sendo que “ ao planear a sua actividade e ao gerir o seu dia-a-dia, famílias e empresas precisam de poder confiar na lei tributária e nas orientações da administração, fundando nestas muitas decisões cujos efeitos económicos se prolongam no tempo”. Acrescenta ainda o citado Autor que “a previsibilidade e constância da lei, que se dirão aconselháveis em qualquer domínio jurídico, tornam-se de superlativa importância quando lidamos com taxas, contribuições e impostos.” Do mesmo modo, Domingos Pereira de Sousa⁵⁵ refere que “ a segurança jurídica em matéria tributária corresponde à expectativa legítima e fundada do contribuinte, relativamente à actuação que ele pode esperar quanto à aplicação do direito pelos órgãos competentes da Administração tributária” e que “segurança jurídica significa previsibilidade da actuação administrativa, o que implica que o contribuinte tem a possibilidade de saber

⁵² NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 8.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2015, p. 150.

⁵³ Idem, ibidem, pp. 150-151.

⁵⁴ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2015, p.290.

⁵⁵ SOUSA, Domingos Pereira de, ob. cit., p. 230.

antecipadamente os possíveis sentidos da actuação da Administração.⁵⁶” Consequentemente, “ a previsibilidade gera certeza e torna legítimas as expectativas do contribuinte relativamente às consequências tributárias de uma determinada actividade económica e contribui para a confiança no sistema e na actuação administrativa, mesmo quando esta se desenvolve através de poderes discricionários.”

Acresce que o princípio em análise mantém uma estreita conexão com o Princípio da Protecção da Confiança, o qual, segundo Joaquim Freitas da Rocha⁵⁷, “constitui um dos invólucros jurídicos que o Ordenamento dispensa aos valores da estabilidade, da segurança e da confiabilidade.”

Este Princípio constitui um dos principais fundamentos para a existência de um procedimento de informações vinculativas, na medida em que o que se pretende é tutelar a confiança do sujeito passivo tributário na atuação Administração Tributária e Aduaneira. De facto, se a AT emite informação vinculativa sobre determinada situação concreta apresentada pelo sujeito passivo tributário – ou outro sujeito do procedimento - este deve poder confiar que a primeira não irá proceder de forma contrária à informação prestada.

⁵⁶ No mesmo sentido, Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa sustentam que o “princípio da segurança jurídica (...) é uma garantia de estabilidade, previsibilidade e calculabilidade, essenciais ao desenvolvimento consistente da generalidade das actividades humanas” e que “os mesmos apontam para a regularidade de toda a actuação estadual e para a tutela das expectativas legítimas, fundadas e de boa fé desenvolvidas pelos cidadãos.” (MACHADO, Jónatas E.M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *ob. cit.*, pp. 55-56); Quanto à importância da certeza na vida jurídica, Vítor Faveiro considera que “ se todo o direito se destina e tem por objecto a realização da ordem entre as pessoas, componentes da sociedade politicamente organizada, através de uma disciplina estabelecida do ordenamento e segurança das relações entre elas e das relações com as coisas e os interesses susceptíveis de individualização, obviamente que um dos pressupostos essenciais do Direito é o da certeza quanto ao objecto dos direitos e deveres subjectivos das pessoas e a segurança das respectivas situações.” (FAVEIRO, Duarte, *ob. cit.* p. 896)

⁵⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da, “Direito Pós-Moderno, patologias normativas e protecção da confiança” in RFDUP, Ano VII-2010 (Especial), p. 383. Ainda segundo este Autor, “ tratam-se, estes últimos, de valores que, por serem merecedores de um reconhecimento indubitável e de uma protecção acrescida, são erigidos à categoria de bens jurídicos fundamentais, constituindo-se em cânones orientadores que devem enformar todos os actos dos poderes públicos, principalmente os que encerrarem conteúdo decisório.” Aliás, “é quase intuitiva a ideia de que qualquer sujeito 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 pessoal, profissional e economicamente com base em dados que, com probabilidade, se repetirão.” Consequentemente, “não devem ser permitidas alterações jurídicas com as quais, razoavelmente, os destinatários não podem contar e que introduziriam na respectiva esfera jurídica desequilíbrios desproporcionais, justificando-se por isso que seja reconhecida ao ordenamento normativo uma dimensão conservadora tendente a impedir a perturbação que a acção estadual imprevista poderia introduzir.”

2. O Princípio da Informação – direito dos administrados/sujeitos passivos e limitação à atuação da Administração Pública/Administração Tributária

2.1. Conteúdo do Princípio da Informação

No capítulo anterior, vimos que o Princípio da Informação constitui um pilar do ordenamento jurídico luso, bem como de outros ordenamentos jurídicos axiologicamente próximos.

Justifica-se agora analisar o conteúdo deste Princípio e aquilatar da sua função, ou seja, de analisar em que se traduz o mesmo e em que medida protege os administrados face à Administração Tributária.⁵⁸

O Princípio da Informação contempla não apenas o direito de qualquer pessoa a informar-se, bem como a de informar^{59 60}. Todavia, há que densificar esse conceito, nomeadamente no que tange à consagração do mesmo na lei ordinária.

Destarte, vejamos como se concretiza este Princípio no âmbito do direito administrativo. O Princípio da Informação tem essencialmente duas vertentes: o direito à informação administrativa procedimental e o direito de acesso a arquivos e registos administrativos, embora possa haver a configurações diversas deste direito⁶¹.

⁵⁸ Neste sentido, veja-se GOMES, Sofia Gonçalves “Contribuintes e Administração Fiscal – direito à informação”, in *Fiscalidade*, nº 103, Câmara Oficial dos Técnicos Oficiais de Contas, 2008: “ o direito à informação constitui, sem dúvida, uma das mais importantes garantias. Este direito traduz-se para o cidadão em geral a obtenção de informação sobre o andamento dos processos em que seja interessada, o conhecimento das resoluções definitivas que lhe digam respeito e o acesso, com algumas restrições legais, aos arquivos e registos administrativos

⁵⁹ Ver, a este propósito, CARVALHO, Raquel, *ob. cit.*, p. 15: “ Este amplo direito à informação comporta várias facetas: liberdade de se informar, direito de informar e direito de se expressar.”

⁶⁰ No mesmo sentido, leia-se CÂMARA, Francisco de Sousa da, “Direitos e Garantias dos Contribuintes”, in *Fisco*, nº 35, Ano 3, Outubro 91, Viseu, Edifisco, 1991, p. 8:” «O direito a ser informado» ou «à informação» não é um exclusivo do contribuinte enquanto tal. Genericamente, o direito a ser informado decorre do nº 1 do art. 37º da CRP e abrange não só o direito a ser informado pelos meios de comunicação (artigo 38º e 39º da CRP) ou pelos poderes públicos (art. 48º, nº 2 da CRP) com vista à participação na vida pública, como, de uma forma particular, o núcleo central directamente respeitante ao próprio interessado (...).”

⁶¹ Pode ler-se, quanto a este ponto, GÓMEZ, M^a Begoña Villaverde, *La Naturaleza Jurídica de la Consulta Tributaria*, Santiago de Compostela, Universidad de Santiago, 1998, nomeadamente pp. 56-57: “ En el ordenamiento tributario el derecho de informacion se hace presente mediante distintas manifestaciones. En un sentido genérico, puede decirse que sempre que se pregunta algo a la Administración se ejercita el derecho de información frente a ésta, la qual quedaría obligada a contestar, salvo los limites de secreto legalmente previstos. Dentro de este derecho, cabe distinguir entre lo que podemos denominar concepto estricto del derecho de información administrativa, que posee una regulación común para todo el Derecho Público a partir del Derecho Administrativo, y un concepto más amplio, donde entrarían en juego otros derechos del obligado tributario com relación a diversas actuaciones o procedimientos ante la Administración Pública. Dento de estos últimos encajarían supuestos como la audiência al interesado en el procedimiento administrativo, la asistencia e informacion durante la fase de inspección tributaria o el acceso al expediente

O direito a informação procedimental encontra-se prevista no n.º1 do art.º 268 da CRP e, a nível ordinário, no n.º1 do art. 63.º do atual⁶² CPA e traduz-se no direito de qualquer pessoa, singular ou colectiva, enquanto interveniente num procedimento, ser informado - pelo órgão competente Administração Pública com competência para o mesmo - sobre o estado do mesmo, bem como sobre as decisões de índole definitiva que sobre o mesmo recaiam. Ou seja, este direito pressupõe que a pessoa, singular ou colectiva, seja diretamente interessado no procedimento em questão.

Já o direito de acesso a arquivos e registos administrativos encontra-se previsto no n.º2 do art. 268º da CRP e no n.º2 do art.º 61º do CPA e prende-se com o direito de uma pessoa – singular ou colectiva - na qualidade de administrado, aceder aos arquivos e registos administrativos, sem a precedência ou pendência de qualquer procedimento em que o mesmo seja diretamente interessado.⁶³

No que diz respeito ao Direito Tributário, o Princípio da Informação, em termos genéricos, encontra-se previsto em diversos preceitos, nomeadamente nas Alíneas a) e c) do n.º3 do art. 59º da LGT, no art.º 2, n.º2, Alínea e) do Decreto-lei n.º 81/2007, de 29 de Março e no art.2, n.º2, alínea h) do Decreto-Lei n.º 118/2012, de 15 de Dezembro.

Por outro lado, o art.º 67º da LGT consagra o direito de informação em concreto, ou seja, relativamente a sujeitos passivos que intervêm em procedimentos tributários.

Porém, a Alínea a) do n.º1 deste artigo, se comparada com o teor do art.º 61º do CPA, prevê um Direito de Informação em termos bastante restritos⁶⁴. De facto,

administrativo. Com este derecho de información se encuentra claramente relacionado el principio de publicidade, al que, conforme al artículo 105 CE, han de someterse todas las actuaciones de la Administración.”

⁶² As alusões ao CPA devem ser consideradas ao diploma atual, aprovado pelo DL n.º 442/91 de 15 de Novembro.

⁶³ No que concerne à distinção entre estes dois direitos, veja-se CARVALHO, Raquel, *ob. cit.* p. 160: “o direito à informação administrativa procedimental define-se como um direito *uti singulis*, sendo que o direito de acesso a arquivos e registos administrativos se caracteriza por ser um direito *uti cives*.

o primeiro perspectiva o indivíduo enquanto administrado, em sentido estrito, no quadro de uma específica e concreta relação com a Administração Pública e portador de interesses eminentemente subjetivos. Já o segundo considera o particular como cidadão face ao poder, em termos mais genéricos.”

⁶⁴ No mesmo sentido, veja-se CAMPOS, Diogo, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes, *ob. cit.* p. 494 (anotação ao art. 67. LGT): p. 615: “No n.º 2 do art 61º do CPA, estabelece-se que as informações a prestar abrangem a indicação do serviço onde o procedimento se encontra, os actos e diligências praticados, as deficiências a suprir pelos interessados, as decisões adoptadas e quaisquer outros elementos solicitados. No presente art. 67.º da LGT não se reconhece o direito a um tão pormenorizada informação, já que apenas se garante o direito a conhecer a fase em que o procedimento se encontra e a data da sua previsível conclusão.” No entanto, os mesmos Autores – *ibidem*, p. 494 - em anotação ao art. 59º LGT, sustentam que “o direito à informação abrange toda a informação de natureza tributária que interesse aos contribuintes, estando legalmente incumbido o Departamento de

enquanto que o primeiro dos preceitos citados prevê a prestação de informações quanto a um conjunto de elementos, o segundo limita-se a prever a prestação de informação, no que se refere à fase em que o procedimento se encontra e data previsível para a sua conclusão.

No entanto, se atendermos ao conteúdo do n.º3 do art.º 59.º da LGT, ou seja, no que se prende com os deveres da Administração Tributária para com os sujeitos passivos, concluímos que o âmbito restrito do art.º 67.º do mesmo diploma resulta mitigado pelo alcance do primeiro. De facto, o n.º3 do art.º 59.º prevê que a colaboração da Administração Tributária com os contribuintes abrange a informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações – Alínea a) -, a assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios - Alínea c) - etc.

Da mesma forma, o Princípio da Informação consubstancia-se igualmente na notificação aos sujeitos passivos das decisões que os afetam, tal como uma notificação quanto a liquidação de um imposto a pagar num determinado ano. De facto, o Princípio da Informação não se basta com a mera comunicação do ato ao respetivo destinatário mas pressupõe que a Autoridade Tributária e Aduaneira leve a cabo diligências – citação, comunicação - para que o destinatário do ato tome conhecimento do mesmo.

2.2. O dever de fundamentação como concretização do Princípio de Informação

Para que o Princípio em análise seja plenamente observado, é necessário que a decisão tomada pela Administração Tributária esteja devidamente fundamentada. Neste contexto, há que esclarecer que a fundamentação se traduz em transmitir ao destinatário o circunstancialismo fáctico, bem como a construção dogmático-jurídica, que o decisor sopesou em determinado percurso decisório⁶⁵ ⁶⁶. Segundo Vieira de

Gestão Tributária (...) e os serviços de finanças (...) de desempenhar as actividades relacionadas com a informação e apoio aos contribuintes [arts. 10.º, n.º1, alínea a), e 17.º do Decreto-Lei n.º 366/99, de 18 de Setembro].”

⁶⁵ No mesmo sentido, veja-se ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O Dever da Fundamentação Expressa De Actos Administrativos*, Coimbra, Livraria Almedina, 2007, p. 11: “ «fundamentação» pode ser entendida como uma *exposição* enunciativa das razões ou motivos da decisão, ou então como a *recondução* do decidido a um parâmetro valorativo que o justifique: no primeiro sentido, privilegia-se o aspecto *formal* da operação, associando-a à transparência da perspectiva decisória; no segundo, dá-se relevo à idoneidade *substancial* do acto praticado, integrando-o num sistema de referência em que encontre bases de legitimidade.”

⁶⁶ Veja-se, no que concerne à fundamentação de um acto administrativo, AMARAL, Diogo Freitas do, Curso...p. 348: “ A «fundamentação» de um acto administrativo consiste na enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto ou a dotá-lo de certo conteúdo.”

Andrade, o dever de fundamentação cumpre-se desde que “exista uma declaração a exprimir um discurso que pretenda justificar a decisão, independentemente de esse arrazoado ser materialmente correcto, convincente ou inatacável”⁶⁷.

Já de acordo com Freitas do Amaral, a fundamentação de um ato administrativo “consiste na enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto ou a dotá-lo de certo conteúdo”⁶⁸.

Doutro modo, Saldanha Sanches e Taborda da Gama chamam à colação o art. 268º da CRP e o artº 124º do CPA, sustentando que a exigência legal de fundamentação existe como “condição de racionalidade e de criação de condições materiais para o exercício das competências administrativas e judiciais de reexame de uma decisão e de uma situação jurídica tributária”⁶⁹. Desta sorte, os mesmos Autores enquadram a fundamentação no âmbito do direito de audição do sujeito passivo⁷⁰.

Não se deve olvidar que a fundamentação de um ato administrativo é uma exigência com consagração constitucional, sendo que o nº 3 art.º 268º da CRP estipula que “ os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.”

Assim, a fundamentação dos atos administrativos constitui uma garantia dos administrados face à Administração Pública, e traduz-se num meio de sindicância dos motivos que conduzem aquela a decidir de num determinado sentido⁷¹. Por outro lado, a

⁶⁷ ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O Dever...*, p.13. O Autor afirma também que “ é claro que um dever de fundamentação assim compreendido só pode ser um dever instrumental, visando em última análise conseguir a correcção material dos actos administrativos.” E acrescenta ainda que “ este é um objecto último, assegurado por intermédio de reflexão (racional e valorativa) a que a formulação dos fundamentos obriga, bem como por via da fiscalização que a cognoscibilidade e a compreensibilidade de declaração possibilitam.”

⁶⁸ AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso...*, Vol. II, p.348.

⁶⁹ SANCHES, J.L Saldanha e GAMA, João Taborda da, *Audição - Participação-Fundamentação: a Co-Responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, in *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, organização de J.L. Saldanha Sanches e António Martins, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 290.

⁷⁰ Veja-se, quanto ao direito de audiência prévia como corolário do Princípio da Informação, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23-10-2012: “O direito de audiência prévia de que goza o administrado incide sobre o objecto do procedimento, tal como ele surge após a instrução e antes da decisão. Estando em preparação uma decisão, a comunicação feita ao interessado para o exercício do direito de audiência deve dar-lhe conhecimento do projecto da mesma decisão, a sua fundamentação, o prazo em que o mesmo direito pode ser exercido e a informação relativa à possibilidade de exercício do citado direito por forma oral ou escrita. A falta de audição prévia do contribuinte, nos casos consagrados no artº.60, nº.1, da Lei Geral Tributária, constitui um vício de procedimento susceptível de conduzir à anulação da decisão final que vier a ser tomada”.

⁷¹ Veja-se, a este propósito, ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *Para um Direito Administrativo de Garantia do Cidadão e da Administração – Tradição e Reforma*, Coimbra, Almedina, 2000, p. 25: “a fundamentação não é só uma garantia de controlo da

fundamentação é uma forma de os administrados, na opinião de Joaquín Álvarez Martínez⁷², tomarem conhecimento do Direito aplicado e a sua interpretação por parte dos órgãos que o aplicam.

Cabe então questionar quais as funções que a fundamentação desempenha. Segundo Joaquín Álvarez Martínez⁷³, a fundamentação desempenha funções muito diversas, desde as mais tradicionais – o controlo jurisdicional da atuação administrativa e a proteção dos interessados - às mais atuais – garantir a regularidade da atuação administrativa e o controlo indireto desta por parte da opinião pública.

De igual modo, o legislador português reconheceu a importância de consagrar o dever de fundamentação dos atos administrativos, uma vez que o mesmo consta como uma das menções obrigatórias – nos casos em que é exigível – no art.º 123º do CPA. Neste âmbito, encontram-se previstos os casos em que os atos administrativos carecem de fundamentação – art.º 124.º do CPA – e os requisitos a que deve obedecer essa mesma fundamentação – art.º 125.º do CPA. Assim, o nº1 do art.º 125º do CPA preceitua que a fundamentação deve ser expressa. Aliás, de acordo com Colaço Antunes, a fundamentação deve traduzir não somente os fundamentos factuais do ato, mas igualmente as finalidades que o ato visa prosseguir⁷⁴. Porém, a fundamentação terá também de ser, na esteira de Vieira de Andrade, clara, congruente e suficiente⁷⁵.

legitimidade do acto em sede administrativa e contenciosa, mas também uma garantia de transparência e correcção da escolha administrativa, a tenta a obrigação de participação-ponderação dos interesses no procedimento – controlo procedimental”.

72 MARTÍNEZ, Joaquín Álvarez, *La Motivación de los Actos Tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1999, p.9:“(…)a través de la motivación de un acto, conoceremos el Derecho aplicado, su interpretación por parte de los órganos que lo dictan, las calificaciones de los hechos a los que se aplica y, finalmente, los elementos de prueba acreditados durante el procedimiento”.

73 MARTÍNEZ, Joaquín Álvarez, *ob. cit.*, pp. 78-94.

74 Quanto a este aspeto, veja-se ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *ob. cit.*, p. 26: “ a fundamentação deve, por um lado, atender aos fundamentos factuais do acto – os elementos objectivos que resultam não só da fase inicial e instrutória do procedimento (art. 86º e ss do CPA), mas também da fase da audiência dos interessados (art. 100º e ss do CPA); por outro lado, a fundamentação deve enunciar as razões, isto é, as finalidades que o acto deve objectivamente prosseguir e atingir, concretizando-se na sua explicitação através da ponderação de resultados dos interesses coenvolvidos no final.”

75 Para o efeito, dever ler-se ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Dever...*, p. 233: “ a fundamentação, para o ser, há-de ser clara, congruente e suficiente. A clareza da declaração – entendida num sentido estrito, complementar da congruência e da suficiência – apresenta-se como o requisito mais simples, por ser aquele que está mais intimamente ligado a existência física de uma fundamentação. Se as formulações utilizadas são confusas ou indistintas, se a argumentação é dubitativa, ambígua ou obscura, então não se pode saber ou compreender sequer o que determinou o agente a praticar aquele acto ou a escolher aquele conteúdo. Outro requisito de uma fundamentação formalmente correcta é o da sua congruência. (...) só pode aceitar-se como fundamentação um discurso racional, pelo menos um que não contenha erros de raciocínio evidentes.(...) Por último, a fundamentação deve ser suficiente, em sentido estrito (ou residual), isto é, deve conter os elementos bastantes, capazes ou aptos a basear a decisão. No caso específico de actos administrativos, e tendo em consideração os objectivos de obrigatoriedade, de fundamentação contextual, suficiência significa menos a qualidade do que é completo do que a do que é concreto.”

Deste modo, o importante é que um destinatário normal, na posição do concreto destinatário do ato administrativo, consiga apreender quais as razões e os elementos concretos⁷⁶ que conduziram o órgão da Administração a decidir num determinado sentido, e não noutra⁷⁷.

Isto exposto, devemos questionar qual a consequência da falta de fundamentação, ou de uma fundamentação incompleta ou obscura. Segundo Vieira de Andrade, a lei não previu a consequência para o incumprimento do dever de fundamentação, pelo que o intérprete teria, quanto a esse aspeto, uma larga margem de apreciação⁷⁸. No entanto, à data em que este Autor defendeu esta tese encontrava-se em vigor o CPT. Actualmente, o art. 99º do CPPT estipula que a ausência ou vício de fundamentação, quando legalmente exigida, constitui fundamento da impugnação judicial.

A fundamentação de um ato administrativo ou tributário constitui a forma de dar a conhecer, ou melhor, de informar o destinatário do mesmo quanto ao (s) motivo (s) que levaram o autor do ato a decidir num certo sentido, constituindo, desta forma, uma garantia dos administrados/sujeitos passivos face à Administração Tributária. Cabe então precisar de que forma se concretiza este dever. Ora, e no que concerne à forma a fundamentação deverá ser sucinta, clara e inteligível. Do mesmo modo, e no tocante ao conteúdo, a motivação deverá consistir na descrição dos elementos de facto e de Direito⁷⁹ em que o órgão administrativo se baseou para adotar uma determinada

⁷⁶ No mesmo sentido, veja-se ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *ob. cit.*, p. 33: “Se por um lado (...) a fundamentação designa a dimensão discursiva dos motivos que determinaram a decisão administrativa, por outro, indica os factores objectivos, isto é, os elementos concretos que determinaram o acto.”

⁷⁷ Neste sentido, pode ler-se ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O Dever...*, p. 234: “No fundo, interessa em primeira linha garantir que haja uma verificação ou uma ponderação, por parte do autor do acto, das circunstâncias de realização do interesse público que visa prosseguir; ora, para satisfazer essa finalidade, a fundamentação deve ser concreta quanto baste para que se revele a existência de uma reflexão deliberativa sobre os interesses em jogo, em especial na medida em que caiba à Administração a complementação dos pressupostos legais com motivos auto-escolhidos.”

⁷⁸ Neste âmbito, leia-se ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O Dever...*, p. 277: “O ordenamento jurídico português não determina especificamente qualquer consequência para o não cumprimento do dever de fundamentação constitucionalmente e legalmente previsto. À partida estão, por isso, abertas ao intérprete todas as respostas possíveis à questão formulada. Aceitando-se a existência de «leges imperfectae», uma dessas respostas poderia ser a da irrelevância total da falta de fundamentação. Tudo indica, porém, que a violação de um imperativo com assento legal e constitucional, intimamente associado à realização de valores fundamentais da comunidade, não pode deixar de ter consequências jurídicas.”

⁷⁹ MARTÍNEZ, Joaquín Álvarez, *ob. cit.* p.195: “en aquellos supuestos en que sea exigible la motivación de un acto administrativo (en general ésta deberá contener, cuando menos, la exposición de los hechos y fundamentos de derecho que explican, y a su vez

decisão e não outra. Deste modo, e como se verá adiante, as informações vinculativas prestadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira deverão conter, como elemento, necessário, a respetiva fundamentação, ou seja, as razões de facto e de Direito pelas quais a AT chega a determinada solução.

Parte II - A prestação de informações pela Administração Tributária no Direito Comparado

Antes de se proceder à análise da figura das informações vinculativas no quadro do ordenamento jurídico português, importa fazer uma incursão pelo direito comparado, no sentido de descobrir que as soluções ou figuras consagradas pelo ordenamentos jurídicos materialmente próximos do ordenamento jurídico luso. Ora, para compreendermos a natureza e as finalidades da figura das informações vinculativas, torna-se imperioso conhecer o desenho normativo de institutos semelhantes àquele que constitui o objeto do presente estudo.

Longe de se tratar de uma incursão exaustiva, antes se procurará traçar uma “viagem” pelas soluções consagradas por diversos ordenamentos, nomeadamente o espanhol, francês, italiano, alemão, estaduniense e canadiano. Deste modo, analisaremos a finalidade e a natureza jurídica de cada uma das figuras, bem como a respetiva tramitação.

1. Em Espanha

O ordenamento jurídico vizinho, consagra, nos artigos 85º, nº2, Alínea c) e 88º, ambos da Ley General Tributaria, o instituto da *consulta tributaria* como um dos direitos dos *obligados tributarios*⁸⁰⁸¹, juntamente com o da publicação de textos

ampanan, la resolución tomada, los cuales habrán de guardar com ésta (...) una relación de causalidade, sin que pueda omitirse en modo alguno la referencia a unos u otros.”

⁸⁰ A Ley General Tributaria foi objecto de diversas alterações legislativas, sendo que a versão actual é a que resulta da Ley 58/2003, de 17 de Dezembro.

⁸¹ Art. 85:Deber de información y asistencia a los obligados tributarios:

1. La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones.
2. La actividad a que se refiere el apartado anterior se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes:

atualizados das normas tributárias, comunicações e campanhas de informação levadas a cabo por serviços destinados a prestar assistência aos *obligados tributarios* na apresentação de declarações, autoliquidações e comunicações tributárias.

No que concerne ao fundamento deste instituto, consideramos, tal como Ignacio Salvo Tambo, que aquele se traduz num dever de a Administração Tributária informar e assistir os obrigados tributários no cumprimento por estes das suas obrigações tributárias e no exercício dos seus direitos.⁸².

Acresce que esta figura constitui, mais do que um dever de informação e assistência da Administração Tributária aos obrigados tributários, um dos corolários do Princípio da Segurança Jurídica, o qual se encontra previsto no artigo 9.3 da Constituição Espanhola.

No que respeita à natureza jurídica da *consulta*, é de sublinhar que esta reveste a natureza de direito procedimental, dos contribuintes, de questionar a Administração Tributária quanto a aspetos concretos, de índole tributária. Já segundo Maria Begoña Gomez, o *derecho de consulta* constitui um direito subjetivo⁸³.

Quanto à natureza das *contestaciones a consultas*, isto é, das respostas da Administração Tributária às *consultas*, cabe dizer que, previamente à Ley 58/2003 de 17/12, as consultas tinham diferente natureza, conforme se tratasse de consultas vinculativas ou não vinculativas⁸⁴. Assim, as consultas não vinculativas assumiam a veste de atuações administrativas com carácter meramente informativo; já as vinculativas eram tidas como verdadeiros atos administrativos – se bem que, neste

a. Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor transcendencia.

b. Comunicaciones y actuaciones de de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración Tributaria.

c. Contestaciones a consultas escritas.

d. Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

⁸² TAMBO, Ignacio Salvo, “Las consultas tributarias” in AAVV, (dir. Antonio Martínez Lafuente) *Estudios sobre La Nueva Ley General Tributaria* (Ley 58/2003, de 17 de diciembre), Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.

⁸³ Ver GÓMEZ, M.^a Begoña Villaverde, *Las Consultas a la Administración Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2002, p. 34: “El consultante no sólo tiene derecho a que la Administración le responda, sino que de su respuesta va a derivarse como primera consecuencia, una exoneración de responsabilidad siempre que tribute de conformidad a la respuesta dada y se mantengan las circunstancias normativas y fácticas comunicadas a la Administración”.

⁸⁴ Veja-se, quanto a este ponto, TAMBO, Ignacio Salvo, *ob. cit.* :“(…) en esse debate se atribuía distinta naturaleza en función de los efectos que producían una u outra clase; las no vinculantes, eran calificadas como actuaciones administrativas de contenido meramente informativo, sin que por si tengan el efecto de decidir ne siquiera anticipadamente el régimen aplicable al consultante; las vinculantes sin embargo, se integraban en la categoría de actos administrativos.”

último caso, a jurisprudência não se mostrou unânime em atribuir a classificação de ato administrativo.

Doutro modo, este instituto não deve ser confundido com a figura das *órdenes interpretativas*, regulada no art. 18º da Ley General Tributaria, dado que enquanto as *contestaciones a consultas* se traduzem no dever de a Administração Tributária proceder à interpretação de dúvidas colocadas pelos sujeitos passivos tributários, relativamente a uma situação tributária concreta, estas últimas traduzem-se num poder, atribuído ao *Ministro de Hacienda*, de interpretar ou aclarar disposições de índole tributária, interpretação essa que tem como destinatária a Administração Tributária, tendo, nessa medida efeitos meramente internos⁸⁵.

Podemos, aliás, e acompanhado o esquema elaborado por Francisco Adame Martínez⁸⁶, adiantar três fatores de distinção entre as duas figuras:

- efeitos: as *Órdenes interpretativas* têm um alcance geral e produzem efeitos unicamente ao nível interno, enquanto as *contestaciones a consultas* têm um carácter individual e produzem efeitos quanto a um sujeito ou a um conjunto determinado de sujeitos;
- iniciativa: as *Órdenes* são emitidas sempre que a Administração considera necessário precisar ou clarificar um aspeto específico de uma norma; já as *contestaciones a consultas* iniciam-se sempre a pedido do interessado que demonstra interesse em conhecer o critério interpretativo da Administração em relação a um preceito normativo;
- competência: no que concerne às *Órdenes interpretativas*, a competência para as emitir cabe exclusivamente ao *Ministro de Hacienda*, no que tange a

⁸⁵ Neste âmbito, pode ler-se MARTINEZ, Francisco David Adame, *La consulta tributaria*, Granada, Editorial COMARES, 2000, p. 20: "Las Órdenes interpretativas que puede dictar el ministro de Hacienda en base al artículo 18 de la Ley General Tributaria carecen de valor normativo y non son fuente del Derecho Tributario. Son más bien instrucciones sobre como debe interpretarse una norma. La disposición interpretativa no está hecha para dictar reglas de Derecho nuevas, sino sólo para aclarar a quienes han de de aplicar las normas la manera como deben entender las disposiciones de una Ley o de un Reglamento y, por conseguinte, aplicarlas." Sobre a distinção entre Órdenes interpretativas e contestaciones a consultas, leia-se, do mesmo Autor, ob. cit. pp. 23-24: "(...) tanto las disposiciones interpretativas como las contestaciones a consultas constituyen en nuestro país formas de ejercicio de las potestades interpretativas de la Administración.(...) Pero una cosa es que en ambos os casos estamos ante formas de ejercicio de las potestades interpretativas de la Administración y otra bien distinta que se puedan confundir una y otra, porque (...) existen diferencias importantes entre las consultas y las disposiciones interpretativas."

⁸⁶ MARTINEZ, Francisco David Adame, ob. cit., pp. 24-25.

contestaciones a consultas, a competência cabe, regra geral, à *Dirección General de Tributos*. Diga-se em geral, uma vez que, tratando-se de consulta que verse sobre um tributo autonómico ou local, aquela caberá a um órgão diferente do referido.

-objeto⁸⁷: as *Órdenes* traduzem-se numa declaração abstrata sobre o alcance e sentido do preceito interpretado, no que concerne a uma pluralidade de hipóteses, enquanto que as *contestaciones a consultas* constituem interpretação de determinados preceitos normativos, como aplicáveis a concretos factos tributários (os que são indicados nas consultas);

- publicidade: as *Órdenes* devem revestir a forma de *Orden Ministerial* e são obrigatoriamente publicadas no *Boletín Oficial del Estado*, enquanto que as *contestaciones a consultas* só são publicadas se forem consideradas como de especial interesse e repercussão pela Administração Tributária.

Doutro modo, as *contestaciones a consultas tributarias* não devem, segundo Francisco Adame Martínez, ser confundidos com o *derecho de petición*, previsto no art.º 29º da Constituição Espanhola⁸⁸.

No que concerne à natureza das *contestaciones a consultas tributarias*, este Autor considera que as mesmas revestem a natureza de atos administrativos. Nesse sentido, o mesmo procede ao elenco das características de um ato administrativo em sentido amplo, a saber:

-trata-se de atos de natureza jurídica que supõem a emissão de uma declaração de vontade, mas também de simples conhecimento ou juízo;

- são atos emitidos por órgãos da administração pública;

-a declaração deve ser consequência do exercício de um poder administrativo.

⁸⁷ MARTINEZ, Francisco David Adame, *ob. cit.*, pp. 24-25.

⁸⁸ Segundo Francisco Adame Martínez, *-La consulta...-o derecho de petición* “ puede definirse como aquel derecho de los ciudadanos de dirigir peticiones a los órganos públicos que señalen las leyes sobre las materias de su competencia, cuando no sean titulares de derechos subjetivos o de intereses legítimos.”. Para este Autor “la primera razón por la que resulta imposible encuadrar el derecho de consulta dentro del derecho de petición es porque se trata de derechos de distinta naturaleza. El derecho de petición es (...) un derecho fundamental, que permite dirigirse al poder establecido para pedir cosas a las que no se tiene estricto derecho. Se trata de un derecho a pedir, pero no a de obtener lo que se pide. Si efectivamente se tiene derecho a lo que se pide, entonces no estaremos ante un supuesto de ejercicio del derecho de petición reconocido por el artículo 29 de la Constitución. El derecho de consulta, en cambio, es un derecho de ámbito puramente normativo previsto en el ordenamiento como un instrumento más de asistencia e información a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”

Neste sentido, embora debruçando-se também sobre a tese restrita de ato administrativo – a qual defende que só as declarações de vontade emitidas pela Administração Pública e não também as declarações de ciência são atos administrativos – o Autor adere à conceção ampla de ato administrativo. Em consequência, considera que as *contestaciones a consultas*⁸⁹ são verdadeiros atos administrativos.⁹⁰

Assim como Francisco Adame Martínez, também M^a.Villaverde Gómez levou a cabo uma distinção entre as *consultas tributarias* e outras figuras afins, tais como o *derecho de petición*⁹¹. Para esta Autora, os dois institutos desempenham funções diversas no ordenamento jurídico espanhol, não devendo ser confundidas⁹². Quanto à natureza jurídica propriamente dita das *contestaciones a consultas*, Maria Begoña Villaverde Gómez considera que estas configuram um ato administrativo⁹³. Cabe dizer, ainda assim, que as teses defendidas por Francisco Adame Martínez e Maria Begoña Villaverde Gomez reportam-se ao regime anterior à Ley nº 58/2003 de 17/12, diploma que alterou a Ley General Tributaria. De notar que, com a referida Ley, o carácter vinculativo das *contestaciones* passou a ser a regra, ao contrário do que sucedia até então.

Uma vez analisada a natureza jurídica das *contestaciones a consultas tributarias*, cabe identificar o objeto das consultas. Ora, o nº 1 do art. 88º da *Ley General Tributaria*

⁸⁹ Não estamos de acordo com a tese de que as *contestaciones a consultas* constituam, de per si, atos administrativos. No entanto, relegamos para a parte terceira deste trabalho a análise da natureza jurídica deste tipo de mecanismo legal.

⁹⁰ MARTINEZ, Francisco David Adame, *ob. cit.*, p.48 “Por ser actos administrativos, las *contestaciones a consultas* se benefician de la presunción de validez (...)”.

⁹¹ Ver GÓMEZ, M.^a Begoña Villaverde, *ob. cit.*, p. 40, para quem “el derecho de petición se configura como un derecho de carácter formal, de contenido graciable y meramente residual, en cuanto limitado a aquellas solicitudes que no cuentan con ningún outro cauce para hacerlas valer.” Segundo a mesma “esta conceptualización del derecho de petición en sentido estricto nos lleva, pues, a un entendimiento de éste como como derecho de carácter supletório, al que se podrá recurrir cuando no exista outra vía prevista com carácter autónomo para dirigirse a la Administración, com fin obtener la satisfaccion intereses sin outro cauce de solución.”

⁹² GÓMEZ, M.^a Begoña Villaverde, *ob.cit.*, p. 41: “(...) se dan notables diferencias entre ambos institutos; el derecho de petición responde a la participación funcional del administrado en la Administración, desde una posición exterior a ésta, realizando funciones públicas o de defensa del interés general, aun cuando también las posibilidades que de este derecho se derivan pueden ser utilizadas en defensa de intereses particulares; mientras, la consulta sempre busca la satisfacción de un interés próprio, el conocimiento del concreto régimen jurídico que el sujeto debe aplicar a un supuesto de hecho”

⁹³ GÓMEZ, M.^a Begoña Villaverde, *ob.cit.*, p. 75: “(...) la declaración de voluntad que se exterioriza en forma de una *contestación* vinculante a una consulta tributaria integra una verdadera resolución. No deja de ser un acto administrativo, (...)”.

estatui que a consulta pode recair sobre o regime, a classificação ou qualificação tributária que em cada caso concreto seja aplicável aos consulentes.

No que respeita à legitimidade para formular as consultas, a mesma cabe aos *obligados tributarios*, figura esta que abrange não apenas quem se encontra a adstrito a reter e a pagar ou a entregar alguma declaração ou garantia, mas também aqueles a quem incumbe outros deveres, previstos nas leis tributárias.

Admite-se, igualmente, a formulação de consultas coletivas, aos grupos ou associações previstos no nº 3 do art.º 88 da *Ley General Tributaria*⁹⁴.

Quanto à legitimidade passiva, têm-na os órgãos da Administração Tributária a quem esteja atribuída a iniciativa para a elaboração, proposição ou interpretação de normas no âmbito tributário, os termos do nº5 do art.º 88º da *Ley General Tributaria*.

No que tange aos requisitos formais da *consulta*, dir-se-á que ela terá de ser formulada por escrito, dirigida ao órgão competente para a respetiva *contestación*. No que concerne aos tributos estatais, a competência cabe à *Dirección General de Tributos*. Já no que diz respeito aos impostos aprovados pelas Comunidades Autónomas, a competência caberá aos órgãos territorialmente competentes.

De referir que a Comunidade Autónoma das Canárias consagra um regime jurídico-tributário específico, que consiste, entre outros aspetos, na não aplicação de determinados impostos estatais bem como na existência e aplicação de outros tributos em substituição daqueles, como é o caso do *Impuesto General Indirecto Canario y Arbitrio sobre la Producción e Importación*, sendo que o órgão competente para elaborar a *contestación* será aquele a quem esteja atribuída essa função nesta Comunidade Autónoma⁹⁵.

No que concerne aos impostos locais, a competência para responder a *consultas* cabe ao Presidente da Autarquia Local ou em quem este delegue, com exceção do *Impuesto sobre Bienes Inmuebles* e do *Impuesto sobre Actividades Económicas*, pois

⁹⁴ O referido preceito tem a seguinte redação: "Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados".

⁹⁵ Quanto a este aspeto, pode ver-se MARTÍNEZ, Francisco D. Adame, *Regímen Jurídico de las Consultas Tributarias en derecho español y comparado*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales., 2001, p.16.

quanto a estes dois casos é competente a *Dirección General de Coordinación com las Haciendas Territoriales*.

Um dos aspetos que assume especial relevância é o de saber qual o prazo para os *obligados tributarios* formularem as consultas. O nº2 do art.º 88º devem ser formuladas antes do fim do prazo para o exercício de direitos, a apresentação de declarações ou autoliquidações, bem como o cumprimento de outras obrigações tributárias.

Quanto à tramitação propriamente dita, é de referir que o regime das *consultas tributarias* se encontra regulamentado pelo *Real Decreto 2065*, de 27 de Julho – *Reglamento General de las Actuaciones Y los Procedimientos de Gestión, Inspección Tributaria y Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de la Aplicación de los Tributos*⁹⁶, mais precisamente pelos artigos 65º a 67º. O *obligado tributario* deverá endereçar a consulta ao órgão material e territorialmente competente para a mesma (DGT ou órgão das comunidades autónomas ou locais, conforme o caso).

O pedido deverá conter, no mínimo, as seguintes menções⁹⁷:

- Nome e apelidos ou denominação social, número fiscal de contribuinte e, se for o caso, do representante tributário;

- Manifestação expressa se, no momento em que se está a apresentar a *consulta*, está pendente algum procedimento, recurso ou reclamação económico-administrativa, relacionada com o regime, classificação ou qualificação tributária que lhe seja aplicável, exceto se a mesma é apresentada por alguma das entidades previstas no art. 88º nº3 da LEYGT;

⁹⁶ Publicado no Boletín Oficial de Impuestos nº 213 de 05-09-2007.

⁹⁷ Art.º 65º, nº1 do Real Decreto 1065 27 de Julho:

1. Las consultas se formularán por el obligado tributario mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, que deberá contener como mínimo:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante.

b) Manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta, salvo que esta sea formulada por las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

c) Objeto de la consulta.

d) En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso.

e) Lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

- Objeto da consulta;

No que se prende com a questão colocada, deverão ser expressados com clareza e extensão necessários os antecedentes e as circunstâncias do caso em apreço;

- Lugar, data e assinatura ou certificação da vontade do *obligado*, mediante utilização de qualquer meio legalmente admitido.

Se a consulta for apresentada para além dos prazos estipulados para o exercício do direito, para apresentação da declaração ou autoliquidação ou para o cumprimento da obrigação tributária, não será a mesma admitida, sendo tal facto comunicado ao *obligado tributario*.

Sendo a consulta admitida, poderá o órgão da Administração Tributária solicitar ao *obligado tributario* o fornecimento de documentação que seja considerada pertinente. O órgão tributário em questão poderá igualmente solicitar a outros órgãos que lhe sejam enviados relatórios, de molde a ter uma visão mais precisa sobre o critério a aplicar à questão colocada.⁹⁸

No que concerne à resposta da Administração Tributária à *consulta*, a mesma deverá ocorrer no prazo de seis meses sobre a apresentação deste.

Por outro lado, a *contestación* deverá, nos termos do art.º 68 do *Real Decreto* 1065 de 27-07-2007, ser fundamentada se comportar uma alteração do critério adotado pela Administração Tributária.

Quanto aos efeitos da *contestación*, a mesma tem efeitos vinculativos para os órgãos da Administração Tributária encarregados da aplicação dos tributos, nos termos do n.º1 do art.º 89 da LEYGT. A *contestación* produz efeitos relativamente ao consultante, mas a Administração Tributária deverá aplicar o critério a outros *obligados tributarios* se se verificar identidade entre os factos e circunstâncias inerentes a estes e os que se incluam na *contestación*, conforme o estipulado no §3 do n.º1 do art.89º da LEYGT.

Dado que a *contestación* tem efeitos meramente consultivos, o consultante não poderá recorrer daquela, restando-lhe aguardar pelo ato administrativo, praticado

⁹⁸ Conforme o previsto no art. 66º do *Real Decreto* 1065 de 27 de Julho.

posteriormente, que aplique os critérios expressos naquela, conforme nº4 do art. 89º da LEYGT.

2. Em França

O ordenamento jurídico francês, à semelhança de outros, prevê um mecanismo⁹⁹ destinado a permitir aos sujeitos passivos obter esclarecimentos junto da Administração Tributária quanto à interpretação ou aplicação de determinado preceito de índole jurídico-tributária.¹⁰⁰

Assim, o ordenamento jurídico francês consagra o instituto do *rescrit*, o qual pode revestir duas modalidades:¹⁰¹

⁹⁹ Veja-se, no que concerne à caracterização do regime do *rescrit* pela Administração Tributária, o *Bulletin Officiel des Impôts*, nº 86, de 04 de Outubro de 2010 - 13 L-11-10, a qual considera que “Dans sa rédaction actuelle, le 1er alinéa de l'article L 80 A du livre des procédures fiscales (LPF) institue, au profit des contribuables, une garantie contre les changements d'interprétation des textes fiscaux par l'administration fiscale. Les dispositions de cet article ne doivent pas être regardées comme ayant seulement pour objet de permettre à un contribuable de solliciter l'administration afin qu'elle lui fasse connaître le sens et la portée d'un texte fiscal. Elles autorisent l'intéressé à se prévaloir, en cas de rehaussement (c'est-à-dire de remise en cause de sa situation fiscale), de l'interprétation d'un texte fiscal donnée par l'administration.”

¹⁰⁰ Veja-se, quanto aos diversos tipos de rescrits especiais, o website http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=P1UPPHFQEM2GPQFIEIPSFFA?espId=2&typePage=cpr02&docOid=documentstandard_5741 (20-10-2013), mas também MICHAUD, Patrick, “Les Rescrits Fiscaux – Une Garantie contre les changements de doctrine”, em efi.blog.blogspot-business.com/.../3521694530.doc [27-10-2013], segundo o qual “Différente d'une simple réponse à une demande de renseignement, elle permet d'obtenir une validation de la direction générale des impôts sur les conséquences fiscales d'une situation donnée.” Acresce que o *Bulletin Officiel des Impôts*, nº 86, de 04 de Outubro de 2010 - 13 L-11-10, no que tange às disposições legais que prevêem o *rescrit*, estipula que “Ces dispositions regroupent les mesures qui ont pour finalité commune de garantir une meilleure sécurité juridique et d'apporter une limite au droit de reprise de l'administration en lui interdisant de procéder à des rehaussements contraires à ses propres prises de position formelle”.

¹⁰¹ Esta classificação não é unânime para a doutrina, nomeadamente a estrangeira. Veja-se, quanto a este ponto, GOUTHIERE, Bruno, “France” in SANDLER, Daniel e FUKS, Ephraim (coord.), *The International Guide to Advance Rulings*, Amesterdão, International Bureau of Fiscal Documentation, 2003, p.7, “there are basically two categories of advance rulings: -“formal rulings”, based on detailed legislative provisions that provide for a tax advantage for certain activities where there is need to monitor such advantages in order to avoid unexpected budgetary costs (prior approval rulings); and – “informal rulings”, which are not based on precise legislative provisions but which can nevertheless provide certainty to taxpayers on request, particularly where the interests at stake are significant” Aliás, A Administração Tributária Francesa defende uma classificação semelhante à dos Autores citados na nota anterior, na medida em que sustenta existirem dois tipos de *rescrit* . demande informelle e demande formelle, conforme se apura de *Bulletin Officiel des Impôts*, nº 86, de 04 de Outubro de 2010 - 13 L-11-10, p.7: “D'une manière générale, il existe donc deux types de mécanismes, habituellement désignés sous le vocable de « rescrit », auxquels sont attachées des garanties, pour certaines communes et pour d'autres spécifiques :

- la consultation informelle de la direction générale des finances publiques (DGFIP), au niveau local ou central, ou du ministre saisi de questions écrites par les parlementaires, pour obtenir une position sur un point de droit (1er alinéa de l'article L 80 A) ou de fait (article L 80 B 1º du LPF) ;

- *rescrit général* : encontra-se previsto no art.º 80B do *Livre de Procédures Fiscales*¹⁰² e constitui uma resposta da Administração Tributária a uma solicitação do sujeito passivo, no que concerne a dúvidas deste último quanto à interpretação da lei fiscal ou no que toca ao enquadramento da situação fáctica na lei tributária.

- *rescrit spéciaux*: estes rescrits prendem-se com a consagração legal de determinados benefícios fiscais, relativamente a determinadas situações, os quais seguem procedimentos específicos. Assim, podemos encontrar os seguintes regimes:

- *Rescrit amortissements exceptionnels*¹⁰³, o qual se encontra previsto no 2º parágrafo do art. L80 B do LPF, mediante o qual o sujeito passivo pergunta à Administração Tributária se pode beneficiar de determinados regimes excepcionais de amortização;

- *Rescrit entreprises nouvelles*¹⁰⁴, previsto igualmente no 2º parágrafo do art. L80 B da LPF, através do qual as empresas poderão questionar a Administração acerca da possibilidade de se verificar algum perdão fiscal, à luz dos benefícios fiscais previstos para as novas empresas;

- *Rescrit entreprise implantée en zones franches urbaines*¹⁰⁵, previsto no mesmo preceito já citado, e que se prende com a faculdade de as empresas questionarem a Administração Fiscal sobre a possibilidade de um alívio fiscal pelo facto de se encontrarem sedeadas em zonas desfavorecidas;

- *Rescrit sobre crédit d'impôt recherche*¹⁰⁶, mediante o qual o sujeito passivo de imposto poderá questionar a Administração Tributária sobre se o projeto de pesquisa/investigação é susceptível de beneficiar do regime previsto no art.º 244.º quater B do CGI;

- les demandes formelles avec réponse obligatoire de l'administration dans un délai encadré (le plus souvent de trois mois depuis la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008), l'absence de réponse valant généralement approbation implicite ; cela concerne l'abus de droit (article L 64 B du LPF) et un nombre limité de procédures spécifiques”

¹⁰² Segundo o referido preceito, “Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales.

¹⁰³ Pode consultar-se, a este respeito o *website* referido na nota 99.

¹⁰⁴ Idem, *ibidem*.

¹⁰⁵ Idem, *ibidem*.

¹⁰⁶ Idem, *ibidem*.

- *Rescrit jeunes entreprises innovantes et jeunes entreprises universitaires*¹⁰⁷, mediante o qual o sujeito passivo poderá confirmar se é beneficiário de benefícios fiscais, nos termos do art 44.º sexies O-A do CGI, mecanismo este que se encontra previsto no art. L80, B-4.º do LPF;

- *Rescrit pôle de compétitivité*¹⁰⁸, que permite ao sujeito passivo de imposto confirmar se a respectiva empresa pode beneficiar do regime jurídico das empresas implantadas numa zona de pesquisa e desenvolvimento de um pólo de competitividade e participa de um projecto acordado, nos termos do artigo L80 B-5.º du LPF.

- *Rescrit établissement stable*¹⁰⁹, o qual permite ao contribuinte indagar se é considerado titular de um estabelecimento estável nos termos da L-80-B do LPF.

- *Rescrit qualification de vos revenus*¹¹⁰, através do qual o contribuinte poderá solicitar à Administração Tributária, nos termos da L80-B 8.º que esclareça em que categoria se enquadra a respetiva atividade profissional ou a que tributos se encontra sujeita.

- *Rescrit mécénat*¹¹¹, mediante o qual uma entidade ou organismo solicita o reconhecimento do estatuto de organismo interesse geral;

- *Rescrit valeur*¹¹², através do qual o contribuinte, no que concerne à cadeia de transmissão de utensílios profissionais por doação, solicita à Administração um parecer sobre o valor desses mesmos bens, nos termos da L18 do LPF.

- *Rescrit abus de droit*¹¹³, mediante o qual o contribuinte pode consultar a Administração Tributária, nos termos da L64B LPF, antes da conclusão de um negócio ou de uma operação, no sentido de esta se pronunciar acerca dos elementos de facto fornecidos pelo primeiro e, conseqüentemente, indicar em

¹⁰⁷ Idem, ibidem.

¹⁰⁸ Idem, ibidem.

¹⁰⁹ Idem, ibidem.

¹¹⁰ Idem, ibidem.

¹¹¹ Idem, ibidem.

¹¹² Idem, Ibidem.

¹¹³ Idem, ibidem.

que medida esses factos constituem uma operação fictícia ou um desvio face à operação ou ato projetado;

- *Accords préalables en matière de prix de transfert*¹¹⁴, segundo o qual as empresas poderão, junto da Administração Tributária, obter certeza quanto à conformidade jurídica da metodologia utilizada no apuramento dos preços de transferência, mecanismo este que se encontra prevista na L80 B-7º do LPF.

No entanto, e como já foi referido, a dicotomia supra descrita não é unânime entre a doutrina. Segundo Gouthière, os *rescrits* dividem-se em *formal rulings* e *informal rulings*¹¹⁵, consoante o respectivo procedimento esteja, ou não, previsto em preceito (s) legal (ais).

Saliente-se que a dicotomia apresentada não entra em rota de colisão com a primeira das dicotomias apresentadas; tão-só se trata de uma visão diversa acerca do mecanismo do *rescrit*. De facto, os *formal rulings* reconduzem-se à figura dos *rescrit spéciaux*, tal como a os *informal rulings* se identifica com o *rescrit general*.

Por outro lado, podemos avançar que o *rescrit général* se reconduz aos *rescrits informels*, enquanto que os *rescrits spéciaux* correspondem aos *rescrits formels*, se acordo com a classificação adotada pela Administração Tributária francesa.

Assim, os *rescrits formels* constituem *rescrits* cujo respectivo regime legal e tramitação processual se encontram especificamente previstas¹¹⁶, enquanto os *rescrits informelles* se reconduzem a *rescrits* de carácter residual, a serem utilizados quando o sistema jurídico não preveja um *rescrit formel*¹¹⁷.

¹¹⁴ Idem, ibidem.

¹¹⁵ GOUTHIERE, Bruno, "France", in *The International Guide to Advance Rulings*, Amsterdam,IBFD, 2001.

¹¹⁶ Os *formal rulings/rescrits* speciaux encontram-se previstos em preceitos legais diversos, tais como a L80 B da LPF, (mecanismo que protege o contribuinte da invocação, pela Administração Tributária, de abuso de direito, desde que o mesmo tenha previamente apresentado requerimento nesse sentido), o art. 39 octies A a 39 octies D do CGI (o qual permite que o contribuinte possa usufruir de benefícios fiscais, de carácter temporário, relativamente a investimentos em países estrangeiros onde detenha um estabelecimento estável ou filiais de estabelecimento sito em França, entre outros.

¹¹⁷ De acordo com os Autores citados, os *informal rulings* encontram-se previstas na lei:"The general source of informal rulings may be found in the following provisions:

- a Decree of 28 November 1983, which generally regulates the relationships between individuals or enterprises and the administration in general, which includes, by definition, the tax administration;
- Art. L80 A of the LPF which, under certain circumstances, gives the right to a taxpayer to rely on a formal decision taken by the tax administration in connection with the interpretation of the provision; and

Os *rescrits formels*, por seu lado, podem ainda dividir-se, de acordo com os mesmos Autores, entre os que permitem à Administração Tributária monitorizar o âmbito de um benefício fiscal e aqueles que se destinam a conferir maior segurança jurídica aos contribuintes¹¹⁸.

Quanto à natureza jurídica deste instituto, os Autores sustentam que tanto os *rescrits formels* como os *informels* – no que se prende com a resposta da administração tributária - revestem carácter de ato unilateral, previsto por lei, a qual estabelece qual a medida de atuação da Administração Tributária, nomeadamente os limites no poder de emissão de *rescrits*.

No que concerne à legitimidade ativa para a solicitação de um *rescrit*, seja *formel* ou *informel*, serão os próprios sujeitos passivos que deverão formular esse pedido à Administração Tributária. No entanto, não se encontra afastada a possibilidade de os sujeitos passivos nomearem um representante, concedendo-lhe poderes para agirem em seu nome, para o efeito de requererem a emissão de um *rescrit*.¹¹⁹ Do mesmo modo, terceiros - pessoas singulares ou coletivas - atuando em nome de potenciais investidores poderão solicitar *rescrits*, bem como governos de países estrangeiros e organizações internacionais¹²⁰.

Outro aspeto que cumpre realçar e que, ao fim e ao cabo, é central nesta figura, é o do efeito vinculativo do *rescrit* para a Administração Tributária. Ora, há que distinguir conforme a Administração Tributária emite um *rescrit formel* ou um *rescrit informel*. Quando a Administração Tributária emite um *rescrit formel*, fica vinculada à posição assumida no mesmo, relativamente ao acervo de factos e circunstâncias com relevância

- Art. L80 B 1° of the LPF which generally allows, under the same conditions, taxpayers to invoke any formal decision of the tax administration taken with respect to the application of a fiscal provision to a specific situation.”

¹¹⁸ GOUTHIERE, Bruno, *ob. cit.*, p.16: “ The situations where formal rulings may be requested may be divided into to: those governed by legal provisions which allow tax authorities to monitor the scope of a tax advantage; those governed by legal provisions which are intended to give more certainty to taxpayers.”

¹¹⁹ GOUTHIERE, Bruno, *ob. cit.*, p. 24:” Qualifying applicants for a ruling, whether formal or informal, are generally the taxpayers themselves. It is, however, possible for for a representative of the taxpayer to ask for a ruling, but in such a case, the representative should be authorized to act on behalf of the applicant.”

¹²⁰ GOUTHIERE, Bruno, *ob. cit.*, p. 24, *ob. Cit.*, p. 24, “Ruling requests may be made by individuals or legal entities. Residents are eligible. Obviously, non-residents may be interested in a ruling only to extent of their French activities. Third parties may also act on behalf of potential investors, when, for example, such investors may be entitled to tax benefits if they invest in French overseas departments or territories. Finally, foreign departments and international organizations may ask for rulings, for example, when they request exemption from withholding tax on French-source dividends or interest (...)”

tributária a praticar pelo sujeito passivo num determinado período de tempo – previsto no referido *rescrit*.

Saliente-se, contudo, que a Administração Tributária só fica vinculada na medida em que o sujeito passivo tenha fornecido toda a informação relevante e que se prenda com a situação ou operação em causa¹²¹.

Por outro lado, a Administração Tributária poderá, em determinados casos, limitar a nível temporal, o efeito vinculativo da *rescrit formel*: um desses casos é que se encontra previsto no art. 209.º do CGI, o qual estipula que as empresas francesas poderão solicitar que lhes seja concedido o *benéficte mondial ou consolidé*¹²²¹²³. Nesta situação, o efeito vinculativo poderá ser limitado a um período de cinco anos, o qual poderá ser renovado, a requerimento do interessado, por um período adicional de três anos.

Quanto às *rescrits informelles*, embora revestindo estas uma configuração diversa das *rescrits formelles*, têm igualmente efeito vinculativo, desde que o sujeito passivo se encontre de boa-fé, em atenção ao princípio da segurança jurídica.

Entretanto, colocam-se duas questões:

- poderá um sujeito passivo invocar um *rescrit* quanto a operações ou atos que se produzam fora do período previsto pelo mesmo?
- poderá um sujeito passivo invocar um *rescrit* concedido a outro sujeito passivo?

A resposta é em sentido negativo quanto às duas questões: o *rescrit* tem efeito somente quanto a um conjunto de atos ou operações ocorridos ou a ocorrer dentro de

¹²¹ Veja-se o que sobre este aspeto refere GOUTHIERE, Bruno, *ob. cit.*, p. 27: “The guarantee assumes that the taxpayer has given all the relevant information so as to allow the tax authorities to take a decision with full knowledge of the situation. For instance, it has been held that a taxpayer that obtained a ruling in order to benefit from the carry-over of deemed deferred depreciation on the contribution of a complete business cannot invoke such a ruling if it has not disclosed a prior merger.”

¹²² O § 1 do nº1 do artigo 209º do CGI prevê que :” Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l’impôt sur les sociétés sont déterminés d’après les règles fixées par les articles 34 à 45,53 A à 57,237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France, de ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l’article 164 B ainsi que de ceux dont l’imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.”

¹²³ Mediante este benefício, as empresas francesas poderão solicitar à Administração Tributária que lhes seja permitido determinar o rendimento coletável em França não apenas com base nos proveitos e perdas ocorridos em solo francês, mas também com base nos que ocorram nos estabelecimentos permanentes e filiais das mesmas em países estrangeiros.

determinado período de tempo, previsto naquele; por outro lado, tem efeito apenas quanto ao sujeito passivo que a solicitou.

Quanto à tramitação propriamente dita, há que salientar que o pedido de rescrit deverá ser formulado anteriormente à realização da operação ou evento para o qual aquele foi pedido. Por outro lado, o prazo de resposta da Administração Tributária não será inferior a três meses.

Outro aspecto que cumpre assinalar é que o sujeito passivo pode reagir contra a recusa da Administração Tributária em emitir um *rescrit* ou de aplicar um *rescrit* já emitido, seja por via administrativa, seja judicialmente. Neste último caso, o mecanismo indicado é o *Récours pour Excès de Pouvoir*, em face da recusa da autoridade tributária francesa em emitir o rescrit solicitado ou no caso de a administração tributária, uma vez emitido o rescrit, se retratar do conteúdo do mesmo¹²⁴.

Concluindo, é de referir que, no ordenamento jurídico francês, os *rescrits* não são objecto de publicação.

3. Itália

O ordenamento jurídico italiano consagra um mecanismo, denominado *interpello*¹²⁵, mediante o qual o sujeito passivo de imposto, previamente à realização de

¹²⁴ GOUTHIERE, Bruno, ob. cit., p. 41: "Although the purpose of a formal rulings is to allow taxpayers to take advantage of certain tax laws, the appeal procedure is not governed by the rules that ordinarily apply to tax litigation. Instead, it is governed by public law regulations for illegal administrative acts (Recours pour Excès de Pouvoir, REP). (...) The taxpayer can appeal against (i) the refusal of the tax authorities to grant the requested ruling or (ii) the withdrawal of the ruling by the tax authorities."

¹²⁵ Este mecanismo encontra-se previsto no art. 11º da Legge 27 luglio 2000, nº212 (Statuto del Contribuente), publicado na *Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 luglio 2000*, o qual dispõe:

"Ciascun contribuente puo' inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria." e regulamentado pelo Decreto do Ministério das Finanças italiano de 26 de Abril, nº 209 – publicado na *Gazzetta Ufficiale n. 128 del 5 giugno 2001*, o qual prevê os órgãos, o procedimento e o modo de exercício do direito de interpello. O nº 1 do art. 1º do referido Decreto estipula que : " Ciascun contribuente, qualora ricorrano obiettive condizioni di incertezza sulla interpretazione di una disposizione normativa di natura tributaria, puo'inoltrare all'amministrazione finanziaria istanza di interpello riguardante l'applicazione della disposizione stessa a casi concreti e personali, diversi da quelli

um facto fiscalmente relevante, poderá endereçar à *Amministrazione Finanziaria* um pedido para que esta proceda a interpretação de uma norma objetivamente incerta, aplicável a um caso concreto e específico^{126 127 128}.

A nossa análise começará pela distinção entre *interpello* e *consulenza giuridica* para em seguida procedermos à enumeração das modalidades de *interpello* e, conseqüentemente, da respetiva tramitação.

Assim, no que concerne à distinção entre *interpello* e *consulenza giuridica*, podemos referir que, enquanto o primeiro se destina à resolução de casos individuais e concretos, a *consulenza giuridica* visa identificar qual o regime jurídico-tributário aplicável, por referência a questões ou dúvidas de âmbito geral, colocadas no curso de uma atividade inspetiva ou em sede de pedido de *rimborso* ou de *autotutela*, pelas seguintes entidades:

- órgãos da *Ammistrazione Tributaria*;
- associações sindicais e Ordens Profissionais;
- Administração Central, entes públicos, entes públicos de base territorial e equiparados, outros entes institucionais com carácter de interesse público.

Quanto à tipologia, podemos referir que existem quatro tipos¹²⁹ de *interpello*, conforme a respetiva finalidade:

oggetto dell'interpello disciplinato dall'articolo 21 della legge 30 dicembre 1991, n. 413. L'interpello non puo' essere proposto con riferimento ad accertamenti tecnici.

¹²⁶ Veja-se, quanto à noção de *interpello*, <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Interpello/> (07-12-2013).

¹²⁷ Segundo LUCA, Giani, *ob. cit.* p. 54, “com tale istituto (...) è stata accordata la possibilità, às cidadãos que ne abbiano l'ésigenza, di richiedere un parere all'ammistrazione finanziaria sulla correteza o meno di determinati comportamenti.”

¹²⁸ Veja-se a noção de *diritto de interpello* dada por Carlo Romano:” a written and motivated answer by the tax administration on the application of tax provisions to actual and personal cases upon a detailed and specific (written) request of the taxpayer (ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law –Towards a European Tax Rulings System*, Amsterdam, Vol. 4 Doctoral Series, International Bureau of Fiscal Documentation, Academic Council, 2002.

¹²⁹ Segundo Giani de Luca, existe um outro tipo de *interpello* – o “ruling internazionale” o qual se prende com a matéria dos preços de transferência:” L'art.º 8 del D. L. 269/2003, há introdotto un nuovo tipo de *interpello* rivolto alle imprese che svolgono attività internazionale. Queste ultime, pertanto, possono ricorrere ad una procedura di ruling di standard internazionale com riferimento al regime dei prezzi di transferência, degli interessi dei dividendi e delle royalties” (LUCA, Giani, *ob. cit.* p. 60). No entanto, não se trata propriamente de um procedimento de *interpello*, mas antes de um procedimento destinado à celebração de acordo sobre preços de transferência, instituto que não constitui objecto do presente trabalho.

- *l'interpello ordinario*¹³⁰: permite a qualquer sujeito passivo solicitar um parecer, relativamente a um caso concreto, ao qual é aplicável determinada norma tributária cuja interpretação suscite dúvidas;

- *l'interpello sulle società estere controllate*: permite ao sujeito passivo residente demonstrar que persistem os pressupostos no sentido de não aplicação dos artigos 167º e 168º do TUIR, relativas às empresas estrangeiras controladas por sujeitos passivos tributários residentes em Itália.

Assim, o sujeito passivo terá de demonstrar, em alternativa, que

- a sociedade não residente desenvolve no Estado ou território onde tem a sede uma atividade industrial ou comercial;

- os investimentos não visam a obtenção de lucros em Estados ou territórios sujeitos a tratamento fiscal privilegiado.

- *l'interpello antielusivo*: permite ao sujeito passivo solicitar à Amministrazione Finanziaria um parecer, em sentido favorável, no que concerne às operações e qualificação das despesas a que se referem os preceitos antielusivos.

- *l'interpello disapplicativo*: concede ao contribuinte demonstrar que, quanto a determinada operação, não subsistem os elementos de elisão previstos em normas específicas do ordenamento tributário, em relação às quais se pretende a respetiva desaplicação.

Quanto à formalização do pedido, é de referir que o interessado deverá indicar o tipo de *interpello* que apresenta, a identificação completa ou de quem o represente (número de contribuinte, remetente para onde deverá ser enviada a resposta). Do mesmo modo, terá de expor de forma sumária a questão de direito e, além disso, descrever detalhadamente a situação concreta que suscitou a dúvida interpretativa, bem como a solução interpretativa proposta pelo mesmo. Além disso, se o pedido de *interpello* for

¹³⁰ Leia-se, quanto a este ponto, LUCA, Gianni de, *ob. cit.*, o qual, a p. 56, se refere à submodalidade de *interpello ordinario*: “La normativa contenuta nell’art. 11 dello Statuto e nel regolamento di attuazione fissa regole ben precise volte a tutelare il contribuente che, facendo affidamento sulle circolari ed istruzioni del fisco, si comporti in un determinato modo successivamente considerato errato per un cambiamento dell’ orientamento dell’ amministrazione finanziaria. L’ istituto in esame, inoltre, viene esteso a tutte le materie fiscali – da qui la denominazione di interpello generalizzato – a condizione, però, che l’ istanza presentata dal contribuente sia circostanziata, riferita a casi concreti e personali, relativa ad obiettive condizioni d’ incertezza sulla corretta interpretazione della norma fiscale”.

apresentado por procurador com poderes gerais ou especiais, a procuração deverá instruir o respetivo pedido.

No entanto, há diversas formas de apresentação de *interpello*, conforme a tipologia supra indicada:

- Quanto ao *interpello ordinario*, o pedido pode ser apresentado pelo contribuinte ou por aqueles que se encontram obrigados, nos termos da lei, a cumprir as obrigações tributárias em nome do mesmo.

A apresentação do pedido pode ser feita pessoalmente ou mediante carta registada com aviso de receção endereçada à *Ammistrazione Tributaria*, mas através da *Direzione Regionale*¹³¹ territorialmente competente;

No entanto, se o pedido de *interpello* for efectuado pela Administração Central do Estado ou por entes públicos de âmbito nacional, o mesmo deve ser apresentado diretamente na *Direzione centrale normativa*.

Por outro lado, a *Direzione* competente poderá solicitar ao requerente que entregue documentação adicional, sempre que tal se mostre necessário ao enquadramento correto da situação concreta e ao esclarecimento cabal das dúvidas suscitadas.

Sucedem que a solicitação de documentação interrompe o prazo previsto para a resposta, o qual só é retomado com a receção, pelo órgão tributário¹³² em causa, da documentação enviada e instruída sob a mesma tramitação.

A resposta terá de ser notificado ao requerente, ainda que de forma eletrónica, no prazo de 120 dias a contar da apresentação e assinatura do pedido de *interpello*.

Se a Administração Tributária não se pronunciar, é aceite tacitamente a interpretação proposta pelo requerente.

¹³¹ O Decreto do Ministério das Finanças italiano de 26 de Abril, nº 209 – publicado na *Gazzetta Ufficiale n. 128 del 5 giugno 2001* prevê os órgãos, o procedimento e o modo de exercício do direito de *interpello*.

¹³² No original “ufficio” Entendemos que “órgão” é o que equivale, no nosso ordenamento, ao “ufficio” taliano.

Por outro lado, se a Administração se pronunciar quanto ao pedido, essa pronúncia não vincula o requerente, que poderá, ou não, conformar-se com o mesmo.

Quanto aos órgãos da Administração, não poderão praticar atos impositivos e /ou de índole sancionatória que entrem em linha de colisão com a resposta ao pedido de *interpello*, desde que e na medida em que os factos apurados nessa sede coincidam com os que foram apreciados no âmbito do *interpello*.

Se ao, invés, os factos apurados em sede de ação inspetiva não coincidirem com a descrição dos factos feita no pedido de *interpello*, a resposta/parecer ao pedido não produzirá efeitos vinculativos para a Administração Tributária.

- Quanto ao *interpello sulle società estere controllate*, a apresentação do pedido poderá ser feito ou pessoalmente ou por via postal registada com aviso de receção endereçada à *Agenzia delle Entrate - Direzione centrale normativa*, através do envio à *Direzione Regionale* competente. O pedido deve seguir a tramitação estabelecida para o *interpello ordinário*, de acordo com o Decreto do Ministério das Finanças 429/2001, segundo esclarecimento ínsito na circular nº 51/2010.

- Quanto ao *interpello antielusivo*, a apresentação do pedido deverá ser feita via postal registada com aviso de receção endereçado à *Direzione centrale normativa* através da *Direzione Regionale* competente.

O pedido deverá conter a exposição detalhada e circunstanciada do caso concreto e a apresentação de uma proposta de interpretação pelo requerente.

No entanto, se decorridos cento e vinte dias sem que a *Ammistrazione Finanziaria* se pronuncie quanto ao pedido, o requerente poderá interpelar aquela para que responda ao solicitado. Se a *Ammistrazione Finanziaria*, decorridos sessenta dias sobre a interpelação mantiver o silêncio, forma-se o deferimento tácito relativamente à solução proposta pelo requerente.

- Quanto ao *interpello disapplicativo*, este deve ser apresentado previamente à entrega de declaração de rendimentos que espelhe os resultados do comportamento objeto do pedido.

O pedido deve ser igualmente feito por via postal registada com aviso de receção endereçado á *Direzione Regionale* mas entregue na *Direzione Provinciale* respectiva.

Por sua vez, a *Direzione Provinciale* transmite à *Direzione Regionale*, no prazo de 30 dias a contar da receção, o referido pedido, acompanhado do respetivo parecer.

Nos casos em que o pedido não se encontre instruído com os elementos necessários, a *Ammistrazione Finanziaria* poderá solicitar ao requerente o envio de documentação para fins instrutórios. Esta solicitação suspende o termo do prazo para o *Direttore regionale* se pronunciar.

A decisão do *Direttore regionale* é comunicada ao requerente no período de noventa dias a contar da receção do pedido pela *Direzione provinciale*.

Refira-se, no entanto que, quando os requerentes sejam pessoas coletivas de grande dimensão, com volume de negócios não inferior a cem milhões de euros, o pedido deverá ser endereçado à *all'Agenzia delle Entrate - Direzione centrale normativa*, mediante entrega à respetiva *Direzione Regionale*, a qual transmite à primeira o seu parecer, sendo que esta deverá responder ao consultante.

Por outro lado, cumpre referir que o pedido de *interpello* deve cumprir determinados requisitos, sob pena de a Administração Tributária não o admitir. Deste modo, serão recusados¹³³ os pedidos de *interpello* que:

- não contenham a identificação do requerente e/ou do seu legal representante, bem como a respetiva assinatura;
- formulados por advogados sem a devida procuração;

¹³³ Veja-se, quanto às causas de recusa de recebimento de pedidos de *interpello*, o sítio <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Interpello/> (07-12-2013).

- forem redigidos de forma geral e abstrata, sem precisar os contornos do caso concreto;
- que constituam uma mera reposição de um *interpello* anterior ou se traduzam na solicitação de reexame de um caso concreto;
- se reportem a situações/casos concretos já em curso ou findos à data da respetiva apresentação;
- se reportem a casos já sujeitos a ação inspetiva ou a controlo, ou relativamente aos quais já tenha sido apresentado pedido de reembolso ou de anulação de ato praticado pela *Ammistrazione Finanziaria*.
- quando se apresente pedido de *interpello ordinario* sem se verificar incerteza quanto à situação em causa ou quando a *Ammistrazione Finanziaria* tiver prestado esclarecimentos a esses respeito;
- seja apresentado pedido de *interpello disaplicativo* nos casos em que se requer a não aplicação de um preceito que não visa o combate a comportamentos elisivos;
- seja apresentado pedido *interpello disaplicativo* por sociedades que já não se encontrem em laboração, que beneficiem de uma exclusão automática de aplicação da respetivo regime jurídico.

Quanto à natureza jurídica do *interpello*, é dúbio se o mesmo pode ser considerado ato administrativo, Ora, no ordenamento jurídico italiano, ato administrativo é, segundo Carlo Romano, um ato unilateral com efeitos externos, emanado pela Administração Pública no exercício de uma autoridade administrativa. Segundo este autor, o *interpello* tem algumas semelhanças com algumas categorias de atos administrativos, tais como concessões ou autorizações.

4. Na Alemanha

Na Alemanha, os tribunais têm desempenhado um papel primordial no que concerne ao desenvolvimento e recorte da figura da *Verbindliche Auskunft*¹³⁴. De facto, a jurisprudência tem desempenhado um papel fulcral neste aspecto, decidindo com recurso aos princípios de Direito Administrativo, dada a falta de diploma específico sobre a matéria.

Por outro lado, o Despacho Normativo¹³⁵ 1987, emitido pelo Ministro das Finanças alemão, ocupa um lugar de destaque como fonte normativa das *Verbindliche Auskunft*, uma vez que previu as situações em que a administração tributária as deve emitir. Não obstante, embora não haja diploma específico sobre as informações com carácter vinculativo, algumas disposições legais, segundo Eilers, S. e Schiessl¹³⁶ versam sobre esta matéria, tais como:

- Sec. 204 a 207 do *AO* prevê que a Administração Tributária, no termo de uma inspeção tributária, emane uma *Verbindliche Auskunft*, a solicitação do sujeito passivo inspecionado.;

- Art. 12 do *Zolkodex*, em conjugação com *Zolkodex – Durchführungsverordnung*, o qual prevê que a Administração Tributária alemã emita, mediante requerimento, uma *Verbindliche Auskunft* no âmbito da Pauta Aduaneira Comunitária;

- Sec. 42e do *Einkommensteuergesetz* prevê que o sujeito passivo possa solicitar à Administração Tributária a emanação de uma *Verbindliche Auskunft* acerca da aplicação de normas sobre impostos sobre rendimentos de trabalho a um caso concreto.

- A Sec 15 do *Fünftes Vermögensbildungsgesetz*, o qual prevê a isenção de certos rendimentos do trabalho, permite que um sujeito passivo solicite à Administração Tributária uma *Verbindliche Auskunft* sobre a aplicação de determinadas disposições desse diploma legal.

- Segundo a Sec. 9 do *Verordnung zur Durchführung des Gesetzes über Bergmannsprämien*, ao sujeito passivo é concedida a faculdade de solicitar uma

¹³⁴ EILERS, S. e SCHIESSL, M. “Germany” in *The International Guide to Advance rulings*, Amsterdam, IBFD, 2001, P. 5: “different kinds of rulings have been developed by the courts and the legislature, and through administrative practice and regulation.”

¹³⁵ Despacho Normativo é o termo que entendemos mais próximo do original, na medida em que se trata de um instrumento jurídico-administrativo emanado pela cúpula da administração tributária.

¹³⁶ Leia-se, a este respeito, EILERS, S. e SCHIESSL, M *ob. cit.*, Germany, p.6-7.

Verbindliche Auskunft sobre a interpretação e aplicação de certas normas legais que se prendem com pagamentos complementares a mineiros.

Cabe, neste momento, delimitar a figura em apreço de outra cujos contornos se assemelham - *tatsächliche Verständigung* – mas cujas *ratio* e finalidade são diversas da primeira.

Em primeiro lugar, cumpre assinalar que a administração tributária se encontra adstrita à observância quer das *Verbindliche Auskunft* emitidas quer das *tatsächliche Verständigung*.

Quanto às diferenças entre os dois mecanismos, destacam-se as seguintes:

- a *Verbindliche Auskunft* traduz-se num parecer emitido pela administração tributária, no qual esta aplica um determinado regime jurídico a um determinado quadro factual, enquanto que as *tatsächliche Verständigung* se prendem com um acordo entre a administração tributária e o sujeito passivo quanto a um conjunto de factos, já ocorridos, cujos contornos são difíceis de determinar para a administração tributária, mas que ainda não foram objecto de atos de liquidação.

- a *Verbindliche Auskunft* pode ser solicitada relativamente a operações/transacções que ainda não se tenham realizado, ao passo que as *tatsächliche Verständigung* podem ser requeridas relativamente a actos ou transacções já ocorridas.

- a *Verbindliche Auskunft* visa esclarecer questões de interpretação e aplicação da lei e Direito, as *tatsächliche Verständigung* traduzem-se na delimitação de um determinado quadro factual¹³⁷.

Efectuada esta distinção entre dois mecanismos aparentemente similares cumpre debruçarmo-nos sobre a tipologia de *Verbindliche Auskunft*. No ordenamento jurídico alemão podem existir *Verbindliche Auskunft* ou simplesmente *auskunft* São vinculativas as que se traduzem num parecer emitido pela administração tributária

¹³⁷ EILERS, S. e SCHIESSL, M., *ob. cit.* p.6.

alemã, mediante o qual esta aplica a um determinado quadro factual um regime jurídico específico. Quanto às não vinculativas, traduzem-se igualmente num parecer emitido pela administração tributária, nos termos já descritos, com a diferença que esta não se considera vinculada à opinião veiculada.

De acordo com Eilers e Schiessl¹³⁸ o *Bundesfinanzhof* indicou os factores que podem permitir destringir vinculativas das simples *auskunft*:

- se o sujeito passivo tributário coloca uma simples questão à administração tributária, sem solicitar a emissão de parecer com eficácia externa, a resposta a esta questão não constituirá uma *Verbindliche Auskunft*; ao invés, se o sujeito passivo tributário apresentar à administração tributária uma questão ou um caso concreto e solicita a emissão de uma informação com carácter vinculativo, a resposta a este pedido constituirá uma *Verbindliche Auskunft*.

- a *Verbindliche Auskunft* deve revestir a forma escrita; se a resposta da administração tributária for efectuada oralmente, existe a presunção de que esta tem carácter não vinculativo, pelo que caberá ao sujeito passivo tributário ilidir esta presunção;

- se a informação é emitida pela autoridade tributária local competente para praticar o ato de liquidação, então estaremos perante uma *Verbindliche Auskunft*.

- a autoridade tributária local deve considerar-se vinculada pela informação transmitida ao sujeito passivo tributário, caso contrário aquela não revestirá a natureza de *Verbindliche Auskunft*.

- para se considerar que a informação constitui *Verbindliche Auskunft* deverá ter sido emitida previamente à ocorrência de determinado facto cujo enquadramento jurídico-tributário se pretende e o sujeito passivo terá de demonstrar que não teria praticado o referido facto se não houvesse obtido a informação com carácter vinculativo.

- se a autoridade tributária não se encontrar legalmente obrigada a responder aos sujeitos passivos tributários, as informações por esta veiculadas não assumirão a veste de *Verbindliche Auskunft*;

- se a informação prestada pela administração tributária se aplica um período de tempo alargado e a mesma tem legitimidade para a revogar, ainda que somente *ex nunc*, a mesma não revestirá carácter vinculativo.

¹³⁸ EILERS, S. e SCHIESSL, M., *ob. cit.* pp.22.

- se, em processo judicial, cabe ao sujeito passivo tributário o ónus da prova de que lhe foi prestada informação pela administração tributária, então a informação eventualmente prestada não constitui *Verbindliche Auskunft*

Debrucemo-nos agora sobre a natureza jurídica das *Verbindliche Auskunft*: trata-se de um ato administrativo ou simplesmente de uma declaração de ciência? Alguma Doutrina alemã considera que este mecanismo se traduz num ato administrativo, de acordo com o art. 118º da AO¹³⁹. Não obstante, o *Bundesfinanzhof* discorda desta tese, sustentando que este mecanismo se traduz numa simples declaração de ciência. Esta distinção assume especial relevância na medida em que a vinculatividade da *Verbindliche Auskunft* para a administração tributária dependerá, em parte, da qualificação jurídica deste mecanismo. Assim, se a *Verbindliche Auskunft* reveste a natureza de ato administrativo, a administração tributária ver-se-á adstrita à observância do seu teor.

Doutro modo, importa indagar qual a margem de discricionariedade da administração tributária quanto à emissão de *Verbindliche Auskunft*. No que concerne às não vinculativas, a administração tributária não se encontra, em princípio, obrigada a emití-las. Quanto às vinculativas, a administração tributária encontra-se legalmente obrigada a emití-las, nas hipóteses previstas nas disposições supra indicadas.

No entanto, há situações em que a administração tributária se pode recusar a emitir uma *Verbindliche Auskunft*, tais como as que se encontram previstas no art. 204 da AO¹⁴⁰: no termo de uma inspeção tributária, a administração pode recusar-se a emitir o tal parecer se o quadro factual em apreço não se enquadrar na *ratio* do instituto legal em apreço, bem como quando esteja para breve uma decisão do *Bundesfinanzhof* ou um instrumento normativo da administração sobre a matéria. Acresce que a

¹³⁹ Art 118 da AO “Verwaltungsakt ist jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist. Allgemeinverfügung ist ein Verwaltungsakt, der sich an einen nach allgemeinen Merkmalen bestimmten oder bestimmbar Personenkreis richtet oder die öffentlich-rechtliche Eigenschaft einer Sache oder ihre Benutzung durch die Allgemeinheit betrifft.”, conforme http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf (02-03-2014)

¹⁴⁰ Art. 204.º da AO: “Im Anschluss an eine Außenprüfung soll die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen auf Antrag verbindlich zusagen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerrechtlich behandelt wird, wenn die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist”, conforme http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao_1977/gesamt.pdf (02-03-2014)

administração tributária não se encontra obrigada à emissão de parecer se isso acarretar para a mesma um injustificado acréscimo de trabalho.

Doutro modo, segundo Eilers e Sciesl¹⁴¹ o Despacho Normativo de 1987 previu igualmente as situações em que a administração tributária se pode recusar a emitir *Verbindliche Auskunft*: a primeira prende-se com a hipótese de o sujeito passivo solicitar a emanção daquele parecer com o único objectivo de obter uma poupança fiscal. A segunda e a terceira prendem-se com a hipótese de o sujeito passivo pretender uma resposta quanto aos limites das normas da prevalência da substância sobre a forma ou sobre qual o comportamento tributário correcto segundo o critério do *bonus pater familiae*. Por último, a administração tributária pode recusar-se a emanar uma *Verbindliche Auskunft* se, relativamente à questão em apreço, estiver iminente a publicação de determinado diploma, bem como acórdão do *Bundesfinanzhof*.

Caberá agora averiguar de que modo se processa o pedido de emissão de *Verbindliche Auskunft*, bem como a tramitação subsequente.

O pedido de emissão de uma *Verbindliche Auskunft* deve ser dirigido à autoridade tributária local, competente para um subsequente ato de liquidação, conforme já referido anteriormente. Saliente-se que o pedido não se encontra sujeito a formalidades específicas, exceto ter de ser expresso em alemão, verbalmente ou por escrito. Acresce que esse pedido deve ser feito desde que o sujeito passivo pretenda efectivamente levar a cabo uma determinada operação/transacção. O pedido não pode ser elaborado com base em situações hipotéticas, pelo que o requerente deverá descrever, de forma concisa, a operação que entende levar a cabo ou em que deseja participar, bem como os objectivos visados com a mesma. Do mesmo modo, deverá identificar as outras partes envolvidas na transacção, mas apenas na medida em que a identificação seja necessária para a correta determinação dos efeitos tributários da operação em causa.

O pedido deve ser instruído com documentos que ilustrem a transacção que o sujeito passivo visa realizar ou em que pretende intervir, de modo a que a autoridade tributária se possa pronunciar com conhecimento do contexto que rodeia a operação.

Acresce que o sujeito passivo deverá declarar que não se encontra pendente outro pedido com o mesmo objecto. Da mesma forma, o requerente deverá delimitar a questão

¹⁴¹ EILERS, S. e SCHIESSL, M., *ob. cit.* p. 19.

jurídica que se levanta relativamente ao quadro factual apresentado e indicar a posição que adota quanto à mesma¹⁴².

Acresce que o sujeito passivo deverá requerer e obter a *Verbindliche Auskunft* previamente à realização da transacção em causa. No entanto, em certos casos poderá ser difícil aquilatar da temporaneidade/extemporaneidade do pedido, na medida em que a transacção pode não se reduzir a um único ato. Nestes casos, segundo Eilers e Schissl¹⁴³, a transacção só se considerará concluída com o ato do respetivo registo. Pelo que, o sujeito passivo, mesmo após a efectivação da transacção ou celebração de contrato, poderia solicitar a emissão de uma *Verbindliche Auskunft*, desde que a (o) mesma(o) não se encontrasse registado.

Uma vez apresentado o pedido, a Administração deverá apreciar o mesmo e responder ao requerente. Refira-se que não existe um prazo máximo de resposta da parte da Administração Tributária e, em situações mais complexas, podem decorrer entre um a dois meses até o requerente obter uma resposta.

Quanto ao âmbito temporal das *Verbindliche Auskunft*, é de salientar que não se encontra contemplado um prazo mínimo ou máximo de duração.

Por fim, cabe uma referência aos meios de reacção que o requerente tem ao seu dispor face a ausência de resposta ou resposta desfavorável da parte da Administração Tributária.

Deste modo, três situações se colocam:

- a) a Administração Tributária não emitir *Verbindliche Auskunft* dentro de um intervalo de tempo considerado razoável;
Neste caso, o requeute pode apresentar um protesto formal, nos termos da Sec. 347 do AO. Se a Administração não se pronunciar sobre o referido protesto no período de trinta dias, o requerente pode interpor recurso para o tributário de primeira instância.
- b) a Administração Tributária recusar-se a emitir uma *Verbindliche Auskunft*.

¹⁴² Veja-se, o que concerne à formalização do pedido de *Verbindliche Auskunft*, EILERS, S. e SCHIESSL, M., *ob. Cit.* pp. 31 e 45.

¹⁴³ EILERS, S. e SCHIESSL, M., *ob. cit.* p. 30: « (...) because a transaction must first be registered in order to become valid, the term “completion of a transaction” in this respect should be interpreted to include the need for registration. Thus, it should be possible to issue a binding ruling even after the relevant contracts have been signed.»

Perante esta recusa, o requerente pode, no período de trinta dias após a mesma, apresentar um protesto, nos termos do já citado Sec. 347.º do AO. No entanto, aquele período estende-se até um ano, se o ato de recusa não for instruído com a indicação dos direitos do requerente.

Se o protesto for indeferido, o requerente poderá igualmente recorrer para o tribunal tributário de primeira instância.

Não obstante, ao requerente não é permitido recorrer contra a própria *Verbindliche Auskunft*, desde que autoridade tributária não se desvie do pedido apresentado.

O requeente poderá, no entanto, apresenta um queixa ao órgão tributário hierarquicamente superior (*Gegenvorstellung; Dientaufsichtsbeshwerde*), se considerar que o pedido apresentado não recebeu o tratamento adequado.

- c) Por outro lado, se a administração tributária revogar uma *Verbindliche Auskunft*, o requerente poderá apresentar um protesto junto do órgão tributário em causa e, se este for indeferido, interpor recurso no tribunal tributário de primeira instância.

5. Estados Unidos da América

O ordenamento jurídico-tributário estaduniense consagra uma série de mecanismos que se destinam a esclarecer o cidadão, em geral, e o sujeito passivo, em particular, quanto aos seus direitos e deveres para com a administração tributária, a denominada *Internal Revenue Service (IRS)*.

Estes mecanismos apresentam semelhanças, mas igualmente divergências entre si, revestindo contornos e finalidades diversas.

No entanto, debruçar-nos-emos sobre aqueles mecanismos que implicam para o *IRS* uma maior vinculação quanto às declarações ou informações que veiculam.

Contudo, antes de analisarmos em que se traduz cada um destes mecanismos, importa proceder a um breve esclarecimento quanto aos órgãos de cúpula do *IRS* no sistema tributário estaduniense.

Deste modo, cumpre salientar que o topo da hierarquia é ocupado pelo *Secretary* do *Treasury Department*¹⁴⁴, o qual, nos termos da Section §7805 do *Internal Revenue Code (IRC)*¹⁴⁵, deve emitir normas e directivas, não apenas no sentido de regular e fazer cumprir o que se encontra estatuído no *IRC*, mas também as que se mostrem necessárias em face de alterações legislativas nesse sector¹⁴⁶. Do mesmo modo, o *Internal Revenue Service Oversight Board*, integrado no *Treasury Department*, tem por missão supervisionar o *IRS* quando à aplicação de normas e diretivas de índole tributário¹⁴⁷.

Ao *Comissioner*¹⁴⁸, cabe o papel de tutela e supervisão do *IRS*, enquanto que o *Chief Counsel*¹⁴⁹ se encontra incumbido de representar o *Comissioner* perante o tribunal tributário, fornecer assessoria jurídica na preparação e revisão dos *rulings*.

Importa, então destrinçar os vários mecanismos previstos, no sentido de descortinar qual (quais) deles implica(m) uma maior vinculação da parte do *IRS*.

Desta forma, estão previstos os seguintes instrumentos:

- a) *Treasury Regulations*
- b) *Revenue rulings*;
- c) *Revenue procedure*
- d) *Acquiescence and non-acquiescence*
- e) *Announcements e notices*

¹⁴⁴ Corresponde no nosso sistema, embora com diferentes matizes, ao Ministério das Finanças.

¹⁴⁵ O *Internal Revenue Code* inclui normas de carácter substantivo, relativo a diversos tipos de impostos, mas igualmente normas de carácter procedimental e processual.

¹⁴⁶ No original “the Secretary shall prescribe all needful rules and regulations for the enforcement of the Code, including all rules and regulations as may be necessary by reason of any alteration of law in relation to internal revenue.”

¹⁴⁷ Section §7802 do *IRC* : “The Oversight Board shall oversee the Internal Revenue Service in its administration, management, conduct, direction, and supervision of the execution and application of the internal revenue laws or related statutes and tax conventions to which the United States is a party.

¹⁴⁸ Section §7803-2 do *IRC*: “The Commissioner shall have such duties and powers as the Secretary may prescribe, including the power to: (A) administer, manage, conduct, direct, and supervise the execution and application of the internal revenue laws or related statutes and tax conventions to which the United States is a party; and (B) recommend to the President a candidate for appointment as Chief Counsel for the Internal Revenue Service when a vacancy occurs, and recommend to the President the removal of such Chief Counsel.

¹⁴⁹ Section §7803-b do *IRC*: “The Chief Counsel shall be the chief law officer for the Internal Revenue Service and shall perform such duties as may be prescribed by the Secretary, including the duty(A) to be legal advisor to the Commissioner and the Commissioner’s officers and employees; (B) to furnish legal opinions for the preparation and review of rulings and memoranda of technical advice; (C) to prepare, review, and assist in the preparation of proposed legislation, treaties, regulations, and Executive orders relating to laws which affect the Internal Revenue Service; (D) to represent the Commissioner in cases before the Tax Court; and (E) to determine which civil actions should be litigated under the laws relating to the Internal Revenue Service and prepare recommendations for the Department of Justice regarding the commencement of such actions. “

- f) *Letter rulings*;
- g) *Determination letters*;
- h) *Information letters*;
- i) *Technical Advance Memoranda*;

a) Trata-se de uma interpretação autêntica, efectuada pelo *Treasury Department*, das normas constantes do *IRC*¹⁵⁰. As *regulations* podem ser:

- *legislative*, quando se traduzem em regras/normas criadas pelo *IRS*, ao abrigo de preceitos específicos do *IRC*.

- *interpretative*, se se destinam a clarificar o sentido e o alcance de determinadas divisões do *IRC*.

- *procedural*, se têm por objectivo estabelecer normas de carácter organizativo ou procedimental.

- *temporary*, são normas criadas no sentido de fornecer aconselhamento aos sujeitos passivos, previamente à adoção da *final regulation* quanto à mesma questão.

- *proposed*, são normas emanadas com o propósito de, em tempo oportuno, informar os sujeitos passivos quanto a uma determinada questão, sempre que se verificar uma demora na criação de *temporary regulations* ou quando, revestindo a matéria em causa maior complexidade, se mostre imprudente a tomada de posição pelo *IRS*;

- *final*, são normas legais vinculativas quer para o *IRS* quer para o sujeito passivo, salvo quando são revistas ou revogadas por decisão judicial ou devido a alterações legislativas.

- *decisions*, quando as *regulations* estão substancial e formalmente completas, são promulgadas mediante um mecanismo denominado *Treasury decision*;

- *circulars* e *orders*, quando o *Treasury Department* emana directivas e instruções em matérias de interesse geral que possam afectar direitos e obrigações dos sujeitos passivos.

- *outgoing Treasury Letter*, é a resposta do *IRS* a uma comunicação submetida por um particular ou por uma pessoa colectiva.

¹⁵⁰ Conforme ROMANO, Carlo, *ob. cit.*, p. 153.

- b) Traduz-se na interpretação formal das normas tributárias do Estado Federal e que são publicadas no *Internal Revenue Bulletin* e que se destinam a fornecer informação e orientação aos sujeitos passivos, bem como aos funcionários do *IRS*.
- c) Traduz-se numa declaração de princípio que afecta, ou pode afectar, os direitos e deveres dos sujeitos passivos ou de outras pessoas conforme se encontram estabelecidos no *IRC*, ou se prende com informação que se destina ao conhecimento do público em geral.
- d) Perante uma decisão judicial desfavorável quanto a uma determinada matéria, o *IRS* pode decidir alterar a posição adotada de molde a aceitar a decisão do tribunal – *acquiescence* – ou manter a mesma – *non-acquiescence*.
- e) Estas comunicações do *IRS* contêm orientação quanto a matérias de índole substantiva, bem como de carácter procedimental.
- f) Trata-se de um mecanismo legal destinado a revelar a interpretação de determinada (s) norma (s) do *IRC* pela administração tributária federal.
- g) Trata-se de uma declaração escrita, emitida por *District Directors*, mediante a qual analisam o enquadramento jurídico de determinado quadro factual pretérito¹⁵¹.
- h) Traduz-se numa declaração do *IRS*, mediante o qual este chama atenção para interpretação de uma determinada norma ou princípio jurídico-tributário, mas sem o aplicar a determinados factos¹⁵².
- i) Trata-se de fornecer linhas orientadoras no sentido da interpretação e aplicação normas tributárias, bem como de *rules e regulations*.

De todos os mecanismos elencados, um se destaca no que se prende com o objecto do nosso estudo: as *letter rulings*. De facto, mediante este mecanismo, o *IRS* emite um parecer, a solicitação do sujeito passivo, sobre o enquadramento jurídico-tributário de determinado acto ou transação.

¹⁵¹ Triplett, Charles S. e Trauman, Brian P., “United States” in *International Guide to Advance Rulings*, p. 8: “A determination letter is a written statement issued by a director (a local IRS officer).”

¹⁵² TRIPLETT, Charles S. e TRAUMAN, Brian P., ob. Cit., p. 8: “An «determination letter» is a written statement issued by either the national office or a director. It calls attention to a well-established interpretation or principle of law (including a tax treaty) without applying it to a specific set of facts.”

Quanto à natureza jurídica das *letter rulings*, Carlo Romano considera que as mesmas não são consideradas atos administrativos, mas antes tomadas de posição informais, as quais não têm de observar as regras de produção de instrumentos administrativos fixados no *Administrative Procedural Act*¹⁵³.

Deste modo, importa proceder a uma análise ainda que breve, do iter procedimental deste mecanismo, segundo os seguintes parâmetros:

- a) Legitimidade activa
 - b) Legitimidade passiva
 - c) Âmbito material
 - d) Âmbito temporal
 - e) Forma
 - f) Prazo para emissão
 - g) Instrução do pedido pelo *IRS*
 - h) Efeitos sobre o *IRS*
 - i) Meios de Reacção
-
- a) Pode requerer a emissão de uma *letter ruling* todo o sujeito passivo, seja pessoa singular ou colectiva, com exceção das associações de comércio e indústria ou entidades similares.
 - b) Os pedidos de emissão *letter rulings* devem ser endereçados ao *Associate Chief Counsel* respectivos, de acordo com a matéria em causa (Instituições financeiras e Produtos, Imposto sobre Rendimento, etc.), os quais serão recepcionados pelos *Technical Services*, organismos estes que procederão à análise dos documentos e procedem, posteriormente, ao reencaminhamento do pedido para o *Associate Chief Counsel* competente.
 - c) O *IRS* emite *letter rulings* no que se prende com *federal income tax* (imposto federal sobre o rendimento), *gift tax* (imposto sobre doações) e *excise taxes* (impostos especiais sobre o consumo), bem como outras matérias, previstas na *Treasury Regulation §601.201*¹⁵⁴. Acresce que existem matérias ou áreas

¹⁵³ ROMANO, Carlo, *ob. cit.*, p. 91 “Rulings are informal statements of position issued by the IRS belonging to the category of informal actions (...) Thus, letter rulings are not issued according to the formal rule-making procedures prescribed by Administrative Procedural Act”.

¹⁵⁴ Consultado em <http://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/601.201> (03-05-2014).

relativamente às quais o *IRS* não emite *letter rulings*, sendo que periodicamente se procede à publicação de lista contendo as matérias excluídas.

- d) O pedido de emissão de uma *letter ruling* deve prender-se com atos ou operações que não tenham ainda ocorrido. Se o sujeito passivo se reportar a atos ou operações já realizadas, deve, ao invés, solicitar a emissão de uma *determination letter*.
- e) Cada pedido deve conter uma descrição completa dos factos que envolvem a operação projectada, ou seja:
 - e.1) nomes, moradas, números de identificação fiscal de todos as partes envolvidas na operação
 - e.2) o resultado do exercício e o método contabilístico utilizado
 - e.3) explanação do objecto social do sujeito passivo
 - e.4) a indicação do objectivo que se pretende conseguir com a operação.
 - e.5) descrição detalhada da operação que se pretende levar a cabo.
- f) A partir do momento em que o pedido de emissão de *letter ruling* é recepcionado pelo *IRS*, este tem um prazo de 21 dias para notificar o sujeito sobre se passivo sobre se
 - f.1) vai emitir uma *letter ruling* de acordo com a interpretação proposta por aquele;
 - f.2) emite uma emite uma *letter ruling* desfavorável ao sujeito passivo; ou
 - f.3) se recusa a emitir uma *letter ruling*¹⁵⁵.

Não está estabelecido um prazo específico para a emissão de uma *letter ruling*, mas o *IRS* usualmente carece entre 60 a 90 dias para o efeito.

No entanto, se o sujeito passivo tiver urgência na emissão de uma *letter ruling*, pode requerer uma *expeditious handling*, ou seja, que o processamento do pedido seja efectuado de forma mais célere. Esta solicitação deve ser feita com o pedido de emissão de uma *letter ruling* ou logo após a submissão daquele.

Contudo, mesmo que, no caso em concreto, o *IRS* admita o *expeditious handling*, isso não assegura que a *letter ruling* seja emitida no prazo requerido

¹⁵⁵ Ver quanto a este ponto, ROMANO, Carlo, *ob. cit.*, p.249:” what is interesting in the US letter ruling system is that within 21 days from a letter ruling request’s being received, the IRS will provide an early indication of whether it will rule as the taxpayer requested, rule adversely, or not rule at all.” Ver igualmente TRIPLETT, Charles S. e TRAUMAN, Brian P., *ob. Cit.*, p. 45:”within 21 days after a letter ruling request has been received, the IRS will provide an early indication of whether or not the IRS will rule as the taxpayer requested, rule adversely, or not rule at all.”

pelo sujeito passivo. Do mesmo modo, a concessão de *expeditious handling* é pouco usual, nos termos da *Revenue Procedure 2003-1*¹⁵⁶.

g) Dentro de 21 dias a contar da submissão do pedido de emissão de *letter ruling*, um representante do departamento do *IRS* competente reúne como requerente ou o representante legal deste último, no sentido de analisar os aspetos procedimentais do pedido. Se o caso se apresentar complexo, poderá não ser possível discutir os aspetos substantivos do pedido neste primeiro contato. Contudo, e de acordo com Triplett, Charles S. e Trauman, Brian P,¹⁵⁷ sempre que possível, o representante do departamento do *IRS* comunicará ao sujeito passivo:

g.1) se recomendará ao *IRS* que emita uma *letter ruling* no sentido proposto pelo sujeito passivo ou em sentido desfavorável, ou que não emita sequer a *letter ruling*; ou

g.2) que junte ao processo informação adicional que habilite o *IRS* emitir a *letter ruling* quanto à questão colocada; ou

g.3) se, devido à natureza da transacção ou da questão apresentada, não for possível ao *IRS* chegar a uma conclusão quanto à matéria.

Se a *letter ruling* prevista não for totalmente favorável ao sujeito passivo, o representante do *IRS* informa o sujeito passivo sempre que alguma modificação na operação almejada por este ou a adesão a uma opinião/parecer do *IRS* previamente publicada possa garantir a emissão de uma *letter ruling* favorável¹⁵⁸.

Perto do encerramento do procedimento em questão o representante do *IRS* solicita ao sujeito passivo que este apresente uma minuta da *letter ruling*, sem embargo de este não se encontrar obrigado a aceder ao pedido.

h) Em princípio, uma *letter ruling* tem validade relativamente à transacção/operação prevista pelo sujeito passivo.

¹⁵⁶ "Expedited handling is granted only in rare and unusual cases, both out of fairness to other taxpayers and because the Service seeks to process all requests as expeditiously as possible and to give appropriate deference to normal business exigencies in all cases not involving expedited handling." in <http://www.unclefed.com/Tax-Bulls/2003/rp03-01.pdf> (13-04-2014).

¹⁵⁷ TRIPLETT, Charles S. e TRAUMAN, Brian P. p. 46.

¹⁵⁸ Ibidem, p.46.

Contudo, o *IRS* não se encontra inelutavelmente vinculado às *letter rulings* que emite, dado que as pode modificar ou revogar¹⁵⁹. O *IRS* não se considera vinculado a uma *letter ruling* se esta envolve uma operação realizada antes da respetiva emissão. Na prática, todavia, o *IRS* atua de acordo a posição adotada nas *letter rulings*, de forma a criar nos sujeitos passivos confiança neste mecanismo legal.

- i) Não se encontra contemplado direito do sujeito passivo de recorrer de uma decisão tomada por um departamento do *IRS* para outro departamento ou órgão do *IRS*.

Saliente-se que a *Customs Border Protection* (CBP) – organismo incumbido de zelar pelos direitos, de índole alfandegário, dos EUA nas fronteiras terrestre, marítima e aérea – tem competência para emitir *letter rulings* relativamente à importação de mercadorias para solo estaduniense.

6. Canadá

O ordenamento jurídico canadiano consagra diversos mecanismos, no sentido de dotar o público de informação quanto aos direitos e obrigações de índole tributária. Podemos destringir esses mecanismos conforme a informação é prestada espontaneamente pela *Canada Revenue Agency* (CRA) – a administração tributária canadiana – ou solicitada pelos próprios sujeitos passivos.

No entanto, importa esclarecer que o órgão competente para concretizar os referidos mecanismos é o *Income Tax Rulings and Interpretations Directorate* – adiante designada por *Rulings Directorate* - o qual se encontra integrado no CRA. Acresce que o papel deste organismo é o de fornecer aos cidadãos informação quanto à interpretação que é efectuada pelo CRA no que tange ao *Income Tax Act*, às *Income Tax Regulations* e diplomas legais com eles relacionados, incluindo convenções/tratados que se prenam

¹⁵⁹ TRIPLETT, Charles S. e TRAUMAN, Brian P., ob. Cit., p. 27: “Technically, the IRS national office has the power to disregard letter rulings, and the IRS has exercised this power. The IRS national office may also modify or revoke letter rulings.” No entanto, segundo os mesmos Autores, “a taxpayer who has received a ruling on a particular question may usually rely on it without fear because the IRS is reluctant to revoke or ignore letter rulings.”

com o imposto sobre o rendimento, mas também estabelecer o quadro de actuação do CRA no que diz respeito a estas questões¹⁶⁰.

Assim, o primeiro grupo de mecanismos é designado de “public rulings” e subdivide-se, em :

- *Interpretations Bulletins* – destina-se a informar qual a interpretação da *CCRA* quanto a diversos preceitos e conceitos contidos no *Income Tax Act*¹⁶¹;
- *Information Circulars* – tem por objectivo informar o público em geral quanto a matérias de índole procedimental¹⁶².
- *Income Tax technical news* – trata-se de uma *newsletter* mediante o qual o *Rulings Directorate* publica, periodicamente, a interpretação do *CCRA* quanto a preceitos do *Income Tax Act*, vigentes à respetiva data¹⁶³.

Quanto ao segundo grupo de mecanismos - os *private rulings* -, subdivide-se em:

- *Advance income tax rulings (AITR)*¹⁶⁴, o qual se traduz num parecer, escrito, emitido pelo *Rulings Directorate*, a solicitação de determinado sujeito passivo, mediante o qual o primeiro informa como é que o *CRA* interpreta determinado preceito legal e o aplica a determinada operação/transacção que o segundo pretende ou entende levar a cabo¹⁶⁵.
- *Technical information*, é uma opinião veiculada pelo *Rulings Directorate* quando à interpretação de determinados preceitos legais do *Income Tax Act* e podem ser emitidos em resposta a pedido escrito ou a inquérito telefónico do sujeito passivo.

Convém esclarecer que o ordenamento jurídico canadiano, para além das *Income Advance Tax Rulings*, consagra igualmente a emissão de *rulings* relativamente

¹⁶⁰ IC70-6R5 (Information Circular) : provide CRA’s interpretation of the Income Tax Act, the Income Tax Regulations and related statutes including Income Tax Conventions and establish CRA’s policy with respect thereto.

¹⁶¹ Publicado em R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.).

¹⁶² Veja-se, quanto à distinção entre *Interpretation Bulletins* e *Information Circulars*, SANDLER, Daniel “Canada”, in Daniel Sandler e Ephraim Fuks (dirs.) *The International Guide to Advance Rulings*, Amsterdam, IBFD, 2003.

¹⁶³ Os *Interpretation Bulletins* e os *Income Tax Technical News* estão, a pouco e pouco, a ser substituídos por outro mecanismo – os *Income Tax Folios*- o qual se destina a fornecer interpretação do *CCRA* quanto a determinados preceitos legais contidos no *Income Tax Law*, conforme o que consta do site oficial do *CCRA*: <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/tchncl/ncmtx/ntrfls-eng.html> (24-04-2014)

¹⁶⁴ WILLIAMSON, David e BRYANT, Tim “Income Tax Ruling Process: Dispelling the mystery” in https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1998ctj/1998CTJ2_Williamson.pdf (23-04-2014) “An advance income tax ruling is a written statement given by the directorate to a taxpayer confirming how Revenue Canada will interpret and apply the income tax law to a proposed transaction or transactions that the taxpayer is seriously contemplating”.

¹⁶⁵ De acordo com a *Information Circular* IC70-6R6 uma *letter ruling* “is a written statement confirming how the CRA’s interpretation of specific provisions of federal income tax law applies to a definite transaction or transactions that a taxpayer is contemplating. Rulings are generally requested by tax professionals on behalf of their clients. “enquanto que uma technical interpretation “ is generic in nature. It is a written statement that provides the CRA’s interpretation of specific provisions of federal income tax law.

aos impostos sobre bens de consumo¹⁶⁶ e outros, bem como no que tange ao direito aduaneiro¹⁶⁷.

No entanto, por motivos de brevidade de exposição e, dado que o presente trabalho se dirige principalmente ao estudo das informações vinculativas no ordenamento jurídico luso, concentraremos a nossa atenção no *Income Advance Tax Ruling*.

Quanto à natureza jurídica das *letter rulings* é de salientar que as mesmas não revestem carácter de ato vinculativo para a CRA, embora na prática este se tenha vindo a considerar pelas mesmas, ao contrário do que sucede com as *technical interpretations*¹⁶⁸.

Analisemos, então, em que medida os *Advance income tax rulings* se assemelham ou diferem da *technical interpretation*, com base nos seguintes itens:

- a) Legitimidade activa
- b) Legitimidade passiva
- c) Âmbito material
- d) Âmbito temporal
- e) Forma
- f) Prazo para emissão
- g) Instrução do pedido pelo *CRA*
- h) Efeitos sobre o *CRA*
- i) Meios de Reacção

¹⁶⁶ A Excise and GST/HST Rulings and Interpretations Service é o organismo competente para a emissão de rulings quanto a este sub-ramo do ordenamento jurídico canadiano.

¹⁶⁷ A entidade responsável pelo controlo das fronteiras canadianas é o *Canada Border Service Agency (CBSA)*, a qual também tem competência para emitir *Advance tax rulings*.

¹⁶⁸ Leia-se, quanto a este aspeto, SANDLER, Daniel “Canada”, in Daniel Sandler e Ephraim Fuks (dirs.) *The International Guide to Advance Rulings*, o qual sustenta, a p. 11, que “ In law neither a ruling nor a technical interpretation given by the CCRA has any binding effect on the taxpayer or on the CCRA.” e que “ advance rulings are not governed by principles of contract law (even though the taxpayer pays consideration for the ruling); accordingly, a taxpayer cannot seek damages if the CCRA refuses to follow an advance ruling an advance ruling or technical interpretation given to the taxpayer. Furthermore, the administrative law doctrine of estoppel does not operate against the government in favour of taxpayers who may have relied on erroneous rulings to their detriment. As a matter of policy, however, the CCRA considers itself bound by its advance rulings, subject to any qualifications stated in the particular ruling and subject to the general limitations set out in the IC70-6R5. The CCRA does not consider itself bound by technical interpretations.”

- a) Têm legitimidade activa para solicitar a emissão de de uma *Income Advance Tax Ruling* todo e qualquer sujeito passivo, ou o seu representante, desde que o o pedido seja instruído, para o efeito, com a autorização escrita do representado. Quanto às *Technical Interpretations*, podem ser solicitadas por qualquer sujeito passivo.
- b) A entidade competente para emitir *Income Advance Tax Rulings e Technical Interpretations* é a *Rulings Directorate*, a qual se encontra dividida em divisões e secções de trabalho. Cada divisão tem um *director*, responsável por todas as secções de trabalho e cada secção de trabalho tem um *manager*, o qual é responsável por todos os *ruling officers* da respetiva secção.
- c) Em primeiro lugar, há que salientar que os *Income Advance Tax Rulings* e as *Technical Interpretations* são emitidos unicamente quanto ao *Income Tax Act*. Acresce que qualquer um dos dois mecanismos se prende com a análise de questões de Direito, sem embargo de em certos casos o *CRA* emitir *AITR* quanto a questões de facto – desde que o sujeito passivo forneça as informações que permitam àquele organismo conhecer o quadro factual que envolve a almejada a operação. Por outro lado, enquanto que os *AITR* se prendem com uma ou mais operações - ou uma cadeia de operações que se prolongam no tempo – que o sujeito passivo visa realizar, as *technical interpretations* visam a a interpretação de determinados preceitos do *Income Tax Act* ou diplomas com ele directamente conexos, não tendo por pano de fundo qualquer quadro factual.

As *AITR* não poderão ser emitidas quanto a situações/operações hipotéticas ou quanto a operações/transacções pretéritas ou que se encontrem em execução mas não concluídas¹⁶⁹. Do mesmo modo, a *Information Circular (IC) 70-6R5 de 17-05-2002* indica quais as situações relativamente às quais não podem ser emitidos *AITRs*, nomeadamente:

- se a temática central do pedido envolve uma matéria que se encontre *sub judice*,
- quando a operação em causa está prevista para ocorrer em momento não definido ou nem se encontra prevista;
- etc.

¹⁶⁹ Leia-se, quanto a este aspeto, SANDLER, Daniel, “Canada”, in Daniel Sandler e Ephraim Fuks (dirs.), *ob cit.*, p. 16.

- d) As AITR são emitidas unicamente quanto a uma operação ou uma série de operações – ou uma cadeia de operações/transacções que se prolonguem no tempo - que o sujeito passivo prevê que ocorram em data futura.

Por seu lado, as *technical interpretations*, embora se prendam com a análise de situações hipotéticas, podem constituir uma alternativa para os sujeitos passivos que não cumpram os requisitos de âmbito temporal para requerer uma AITR. No entanto, se o sujeito passivo optar por esta via, deve apresentar o pedido como se de uma situação hipotética se trate e não por referência a uma operação pretérita.

- e) A lei não prevê nenhuma forma para o pedido de AITR. Sem embargo, o pedido deve obedecer a determinadas regras.

Assim, o pedido de emissão de AITR deve ser submetido por escrito, numa dos dois idiomas oficiais e deve ser instruído com cópias de todos os documentos relevantes e deve conter:

- a identificação do sujeito passivo;
- se o pedido é apresentado por um representante do sujeito passivo, autorização deste último para que o primeiro apresente o pedido de AITR;
- pagamento da taxa devida pela apresentação do pedido;
- declaração do sujeito passivo, ou do respetivo representante, a atestar se algum dos assuntos indicados no pedido:
 - se encontra vertido em anterior declaração de rendimentos do sujeito passivo ou de familiar deste;
 - se encontra sob análise de algum organismo da CRA, em conexão com anterior declaração de rendimentos do sujeito passivo ou de familiar deste;
 - constitui fundamento de impugnação pelo mesmo apresentado;
 - se encontra a ser apreciado pelos tribunais ou se, tendo já sido proferida sentença, ainda não se encontra expirado prazo de recurso; e
 - constitui o objecto de um *ruling* previamente emitida pelo *Rulings Directorate*.
- uma descrição detalhada dos factos e de cada uma das operações pretendidas,
- o esclarecimento quanto ao impacto que a operação prevista poderá ter sobre as obrigações tributárias do mesmo.
- relativamente a cada uma das operações pretendidas:
 - a descrição dos objectivos que se pretende alcançar,

- a indicação dos preceitos legais do *Income Tax Act* ou respetivas *regulations* que o sujeito passivo considere relevantes e as conclusões que deles retira;

- a indicação da questão/dúvida de índole tributário que pretende ver esclarecida e que constitui objeto do pedido de emissão de AITR.

- para uma melhor compreensão pelo *Rulings Directorate* das circunstâncias que envolve(m) a operação(ões) almejada(s) pelo sujeito passivo, a descrição detalhada das transacções relevantes realizadas por aquele previamente à apresentação do pedido ou que podem ser levadas a cabo após a(s) operação(ões) pretendida (s);

- uma descrição sucinta dos factos relevantes contidos em acordos ou acordos juntos com o pedido;

- quando o pedido de emissão de AITR se prende com a aplicação da cláusula geral anti-abuso contida na *Section 245.º* do *Income Tax Act*, as razões para se estabelecer que a (s) transação (ões) não levaria, direta ou indiretamente, a um emprego incorreto dos preceitos do *Income Tax Act*;

- quando se mostre relevante para o pedido de AITR, análise da doutrina e jurisprudência que suportam a tese do sujeito passivo, bem como daquela que lhe é desfavorável, bem como os argumentos para que devam prevalecer as primeiras.;

- o consentimento do sujeito passivo para que a AITR, uma vez emitida, seja objeto de publicação;

- declaração que indique qual a (s) informação (ões) que pretenda ver removidas aquando da publicação.

- suporte eletrónico contendo toda a a informação relevante, no sentido de agilizar o processamento do pedido.

No que concerne às *technical interpretations*, estas podem ser requeridas por escrito, mas igualmente via telefone, sendo a segunda a forma mais célere para o sujeito passivo obter informação acerca do posicionamento da CRA quanto a determinada matéria.

f) O período de resposta entre a apresentação do pedido e a emissão da AITR depende de vários fatores, tais como:

f.1) a complexidade das transacções objecto do pedido;

f.2.) o pedido conter matérias de algum melindre técnico sobre as quais o *CRA* ainda não tenha posição definida;

f.3.) ter ou não aplicação, no caso concreto, a cláusula geral anti-abuso;

f.4.) perfeição vs. incorreção das informações fornecidas.

Assim, o *CRA* carece entre 30 a 90 dias para a emissão de uma *AITR*.

Por outro lado, no que concerne às *technical interpretations*, o período de processamento varia entre 30 a 60 dias.

- g) Todos os pedidos de *AITR* são submetidos por escrito e passam, em primeira mão pela unidade de controlo da *Rulings Directorate*, a qual atribui um número interno a cada pedido. Depois, o pedido é expedido para o *director* da *division* competente, para um exame quanto à existência de questões de algum melindre técnico. Subsequentemente, o pedido é distribuído a um *section chief*, o qual pode igualmente debruçar-se sobre as questões constantes do pedido. Finalmente, o pedido é atribuído a um *ruling officer*, o qual será encarregue de confirmar se se encontram reunidos os requisitos de natureza formal e material para proceder à elaboração do *AITR*.

O *ruling officer* deverá então pesquisar se as questões levantadas pelo sujeito passivo foram ou se encontram a ser tratadas pelo *Rulings Directorate*, podendo utilizar para o efeito a base de dados interna deste organismo. Pode igualmente contactar com outros *ruling officers* com maior experiência e conhecimento nas áreas em causa, bem como com respectivo *section chief* ou *director*.

Após ter analisado o pedido e efectuado pesquisa, o *ruling officer* pode solicitar informação adicional ao sujeito passivo, sugerir alterações ao pedido apresentado, bem como agendar uma reunião com este no sentido de discutir as questões em causa.

Se as transacções pretendidas pelo sujeito passivo implicarem a aplicação da cláusula geral anti-abuso, o pedido será remetido para o *GAAR Committee*.

No entanto, se o sujeito passivo conseguir convencer o *ruling officer* que a cláusula geral anti-abuso não se aplica, o pedido será apreciado sem a intervenção do *Committee*.

Sempre que o pedido é remetido para o *GAAR Committee*, é dado conhecimento ao sujeito passivo, podendo este fornecer informação adicional ou requerer o que tiver por conveniente. Contudo, o sujeito passivo não está

autorizado, em circunstância alguma, a estar presente na reunião do *GAAR Committee*.

Se o *Committee* entender que se aplica a cláusula geral anti abuso à transacção pretendida pelo sujeito passivo, será emitida uma *AITR* desfavorável, a não ser que o mesmo reestruture a operação em causa ou desista do pedido.

Todas as questões para as quais o *ruling officer* se mostre incapaz de dar resposta são remetidas à *Policy Review Committee (PRC)*. Aliás, todas as questões que suscitem problemas de difícil resolução são reportadas a este organismo.

Quanto às *AITR*, o *ruling officer* e o respectivo *section chief* devem preparar uma súmula das questões a colocar ao *PRC*. As questões serão então debatidas em reunião pelo *PRC*, o qual adtará no final uma determinada posição.

Se a posição adotada pelo *PRC* for desfavorável ao requerente, este será devidamente informado, podendo retirar o pedido de emissão de *AITR*.

Por conseguinte, o *ruling officer* enviará ao requerente uma minuta da *AITR* a ser emitida, no sentido de aquele confirmar se todas as informações nele contidas estão ou não corretas. Não havendo aspetos a corrigir, a *AITR* é formalmente emitida.

Quanto às *technical interpretations*, saliente-se que as mesmas podem ser solicitadas por escrito ou por telefone.

- h) As *AITR* não são legalmente vinculativas para a *CRA*, no entanto esta entende que as mesmas a vinculam¹⁷⁰ a não ser que o requerente omita factos relevantes quanto à operação em causa. Por outro lado, relativamente a *AITR* que cubram uma operação/transacção em curso ou uma cadeia de operações que se sucedem no tempo, a *Ruling Directorate* pode revogar a *AITR* se chegar à conclusão que a mesma foi emitida com base em erro. No entanto, esta revogação só opera efeitos *ex nunc*, isto é, quanto aos actos ou operações posteriores à mesma.

Por outro lado, a *CRA* não se considera vinculada às *technical interpretations* que emite, podendo rever a respectiva posição sempre que considere oportuno e sem obrigação de informar os requerentes.

¹⁷⁰ Leia-se, a propósito, SANDLER, Daniel, "Canada", in Daniel Sandler e Ephraim Fuks, *ob. cit.* p. 21.: "In law, the CCRA is not bound by a ruling or technical interpretation. As a matter of policy, however, the CCRA considers itself bound by an advance ruling in respect of the taxpayer(s) identified in the ruling (...). The CCRA considers itself bound only with respect to rulings provided with respect to any matter not specifically addressed in the ruling letter."

- i) Dado que as *AITR* e as *technical interpretations* são consideradas como a prestação de um serviço administrativo e, uma vez que o requerente não se encontra vinculado pelas mesmas, não são as mesmas passíveis de recurso pelo requerente.

Síntese conclusiva:

Os mecanismos/institutos jurídicos analisados apresentam entre si semelhanças mas também significativas diferenças, as quais reflectem os ordenamentos jurídicos onde se encontram inseridos.

Consideramos, desde logo, que o ordenamento jurídico espanhol é o que apresenta o mecanismo – *consulta*- cuja tramitação é mais simples, que não levanta questões de relevo.

Por sua vez, o sistema francês - *rescrit* - e o sistema italiano – o *interpello* - apresentam mecanismos dualistas. Na verdade, o sistema francês prevê os *rescrits formels*, que se traduzem em pedidos estandarizados, de acordo com o benefício fiscal que se pretenda obter, e os *rescrits informels*, os quais se aplicam aos casos que não se enquadrem nos tipos *rescrits formels*, revestindo assum um carácter residual. Também em Itália, existem *interpellos* estandarizados, consoante a finalidade específica prosseguida e o *interpello ordinario*, o qual assume um carácter residual.

O ordenamento jurídico alemão distingue entre as *Verbindliche Auskunft* vinculativas e as *Verbindliche Auskunft* não vinculativas, consoante a administração tributária esteja ou não adstrita à respetiva observância.

O ordenamento jurídico estaduniense consagra diversos tipos de mecanismos destinados a informar e esclarecer o público quanto ao entendimento da administração tributária quanto a questões de índole tributária, sendo que a *letter ruling* ocupa um lugar de destaque, na medida em que se prende com um pedido do sujeito passivo, no sentido de a administração tributária fornecer o enquadramento jurídico quanto a determinado quadro factual.

O ordenamento jurídico canadiano apresenta um mecanismo – as *AITR's* - que, embora legalmente não vinculem a administração tributária, têm um peso efectivo no respetivo sistema na medida em que a própria administração tributária se considera vinculada às *AITR's* emitidas.

Acresce que os ordenamentos jurídico alemão, o estaduniense e o canadiano apresentam um peculiaridade, na medida em que prevêm, todos eles, organismos distintos para receção e tratamento de pedidos de emissão de informações de carácter vinculativo no âmbito do direito aduaneiro.

PARTE III As informações vinculativas no ordenamento jurídico português

1. A definição de informação vinculativa:

1.1.a Informação Vinculativa como ato administrativo em matéria tributária

Na introdução procedemos à delimitação do âmbito e objecto deste estudo, no sentido de fixar as balizas entre as quais se vai debruçar a nossa atenção. Neste âmbito, cabe estudar o fenómeno das informações vinculativas no quadro do ordenamento jurídico-tributário português. Assim, o primeiro vector deste capítulo é o da delimitação do conceito de informação vinculativa, no quadro do ordenamento juspublicista português. A esse respeito, a lei não define expressamente informação vinculativa. De facto, o nº 1 do art. 68º da LGT estatui que “as informações vinculativas sobre a situação tributária dos sujeitos passivos, incluindo, nos termos da lei, os pressupostos dos benefícios fiscais, são requeridas ao dirigente máximo do serviço, sendo o pedido acompanhado da descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda.” Pode constatar-se que a referida norma se destina a fixar as traves mestras do procedimento de informações vinculativas, não fornecendo ao intérprete qualquer noção ou definição do instituto em causa.

Por outro lado, o art. 57 do CPPT prevê – em conjugação com o art. 68.º da LGT e a Portaria 972/2009 de 31 de Agosto - a tramitação do procedimento de informação vinculativa, o qual será melhor analisado no capítulo quarto deste estudo. Assim, uma vez que a lei não oferece uma noção de informação vinculativa, temos de procurar delimitar o conceito em causa. Assim, cumpre avaliar se a informação vinculativa se reconduz à categoria de ato administrativo, ou se se pode classificar como ato tributário, ou se assume natureza diversa das anteriormente indicadas.

Em primeiro lugar, impõe-se chamar à colação a figura de ato administrativo, a qual tem um papel fulcral no Direito Administrativo. O Código de Procedimento Administrativo, nomeadamente o seu art.º 120º “estatui que são atos administrativos as decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.”¹⁷¹. Saliente-se, a este propósito, que o conceito de ato administrativo teve a sua génese na actividade jurisdicional, nomeadamente no que se prendeu com o controlo da atividade dos atos da Administração Pública.

No entanto, o conceito foi amplamente debatido e desenvolvido pela Doutrina, quer nacional, quer estrangeira.

Deste modo, para alguns autores, ato administrativo, que não é sinónimo de ato da administração¹⁷², é uma conduta voluntária, ou uma estatuição autoritária¹⁷³ ou um conjunto de condutas essencialmente idênticas de um órgão da administração, que, no exercício de um poder público e para prossecução de interesses postos pela lei a seu cargo, produza efeitos num caso concreto¹⁷⁴. Acresce que se trata de “um instrumento jurídico de composição de interesses públicos e privados ou puramente públicos através da configuração imperativa de situações intersubjectivas”¹⁷⁵.

O ato administrativo é assim um meio ou expressão de efeitos jurídicos inovadores¹⁷⁶ mas também um modo específico de realização e concretização do direito procedimental objectivo¹⁷⁷. Aliás, para Diogo Freitas do Amaral “ainda hoje o conceito de acto administrativo desempenha esta importante função de *delimitar*

¹⁷¹ Esta é a noção que vigorava antes da entrada em vigor do Decreto/2015 de 7 de Janeiro, que aprovou o Novo Código de Procedimento Administrativo.

¹⁷² SOUSA, Marcelo Rebelo de, e MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral – Tomo II – Actividade Administrativa*, Lisboa, 2ª Edição, D.Quixote, 2009, p. 73.

¹⁷³ SOARES, Rogério Ehrhardt Soares, *ob. cit.*, pp. 76 e 72. e GONÇALVES, Pedro, *ob. cit.*, p. 1095.

¹⁷⁴ CAETANO, Marcello, *Manual*, p.417.

¹⁷⁵ SÉRVULO CORREIA, José Manuel, “Acto administrativo e âmbito da jurisdição administrativa” in *Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares*, Coimbra, Stvdia Iuridica 61, Coimbra Editora, 2001, p. 1169. Segundo o mesmo Autor, “ como técnica de criação de efeitos jurídicos, a o acto administrativo impregna a relação jurídica administrativa sobre a qual incide, a qual passa a ter o conteúdo do acto administrativo entre os seus elementos.”

¹⁷⁶ GONÇALVES, Pedro, *ob. cit.* p. 1095.

¹⁷⁷ ANTUNES, Luís Filipe de Colaço, *A Teoria do Acto e a Justiça Administrativa*, Coimbra, Almedina, 2006, p. 95.

comportamentos susceptíveis de fiscalização contenciosa, designadamente através do meio processual do recurso contencioso de anulação¹⁷⁸.

Noutro sentido, pode distinguir-se entre noção negativa e noção positiva de ato administrativo¹⁷⁹. Destarte, “a noção negativa de acto administrativo obtém-se pela retirada dos elementos da actividade administrativa que não devem ser considerados actos administrativos: os actos materiais, incluindo a actividade técnica da Administração Pública, os actos praticados pelos administrados regulados pelo direito administrativo, os actos conformes o direito privado emanados pela Administração Pública, os regulamentos, os contratos administrativos, os actos de execução coactiva, os actos de pura execução de anteriores actos administrativos, actos instrumentais como as publicações, as notificações, as opiniões e pareceres da Administração Pública e os actos confirmativos”.

No que concerne à noção positiva, o que está em causa é adicionar “à noção de acto jurídico determinadas características materiais”. Esta noção “abrange os sentidos *processual*, *procedimental* e *jurídico-teórico*”. O sentido processual “acentua a característica de *acto lesivo* de direitos e interesses legítimos para efeitos de impugnação contenciosa”, enquanto que o sentido procedimental “acentua a característica de «decisão voluntária» do órgão administrativo”. Por fim, “o sentido jurídico-teórico tem um papel de auxiliar interpretativo”, pois o “acto administrativo consiste numa declaração unilateral e não normativa conforme o direito administrativo, emanada no exercício de funções administrativas”.

Quanto à Doutrina de ordenamentos estrangeiros, nomeadamente a espanhola, certos autores consideram que atos administrativos são “aquellas declaraciones unilaterales, no normativas, de la Administración, sometidas al Derecho Administrativo¹⁸⁰”. Para Santiago Muñoz Machado, o qual adota uma perspectiva finalista, os atos administrativos são “las declaraciones de las Administraciones Públicas, sometidas al Derecho Administrativo, que tienen efectos sobre los derechos e

¹⁷⁸ AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso...*, Vol. II., p..

¹⁷⁹ É a posição adotada por Nuno Vasconcelos e Sousa (SOUSA, Nuno J. Vasconcelos Albuquerque, *Noções de Direito Administrativo*, Coimbra Editora, 2011, pp. 335 e 336.)

¹⁸⁰ Trata-se da posição adotada por GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo e FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Decimoquinta Edición, Navarra, Thomson Reuters, 2011, pp. 570-571; MATEO, Ramón Martín, *Manual de Derecho Administrativo*, Vigesima Edición, Madrid, 1999, p.303: “aquellas declaraciones unilaterales, nonormativas, de la Administración, sometidas al Derecho Administrativo.” Veja-se igualmente ALFONSO, Luciano Parejo, *Derecho Administrativo*, 1ª Edición, Barcelona, Ariel S.A., pp. 896-898 e MACHADO, Santiago Muñoz, *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General IV – La actividad Administrativa*, Madrid, Iustel, 2011, p.33.

interesses de los ciudadanos en cuanto que, com carácter ejecutivo, los regulan, concretan, determinan, amplían o restringen de qualquer modo”. Adotando uma perspectiva similar, Jose Maria Boquera Oliver considera ato administrativo “, la declaración de voluntad que crea unilateralmente e impone consecuencias jurídicas a un sujeto o sujetos por presumirse, com presunción *iuris tantum*, su legalidade”¹⁸¹.

Em Itália e segundo a *Enciclopédia Treccani*, ato administrativo traduz-se num “Atto adottato da una pubblica amministrazione in quanto autorità. Si distingue dagli accordi, dalle convenzioni, dai contratti, che la pubblica amministrazione conclude non in posizione di autorità, ma in posizione di sostanziale parità nei confronti dell’amministrato”¹⁸² Para Ignazio Scotto e Giulio Perrotta, ato administrativo é a manifestação de um poder do Estado ou reflexo da potestas administrativa. Assim, Ignazio Scotto considera que o ato administrativo é efectivamente a expressão de vontade da Administração Pública, dado que “per atto amministrativo, in senso lato, se potrebbe intendere qualsiasi attività svolta dalla P.A. raggiungere i propri fini, ma, dai tempi passati, atto amministrativo, in senso stretto o próprio, è stato considerato: la manifestazione di volontà dello Stato o di altro ente pubblico fatta per mezzo di organi amministrativi e nell’esercizio di potestà amministrative, in casi speciali e concreti, nel campo del diritto pubblico, nell’ambito dell’ordinamento giuridico per il raggiungimento del fine pubblico specifico dell’atto (principio della tipicità degli atti amministrativi) com effetti nei confronti dei terzi.”¹⁸³

No mesmo sentido, Giulio Perrotta sustenta que ato administrativo é “un *atto giuridico posto in essere da un'autorità amministrativa nell'esercizio di una sua funzione amministrativa*. Esso è espressione di un potere amministrativo, produttivo di effetti indipendentemente dalla volontà del soggetto o dei soggetti cui e rivolto. L'atto amministrativo è *unilaterale, com rilevanza esterna e nominativo*: a) *unilaterale*, poichè la manifestazione di volontà in cui esso si concreta proviene dalla pubblica autorità; b) *com rilevanza esterna*, poichè è destinato ad esplicare i suoi effetti non soltanto all'interno dell'organismo da cui promana, ma anche nei confronti di soggetti ad esso estranei, quali, ad es., i privati cittadini; c) *tipici e nominativi*; d) *autoritativi*; e) *esecutivi*

¹⁸¹ OLIVER, Jose Maria Boquera, *Estudios sobre el acto administrativo*, Madrid, Editorial Civitas, 1988, p.22.

¹⁸² Veja-se Enciclopedia Treccani – edição online (20-07-2014).

¹⁸³ SCOTTO, Ignazio, *Diritto Amministrativo*, Seconda Edizione, Milano, Giuffrè Editore, 1993, p. 167.

e *deseccutori* (nel senso che sono immediatamente esecutivi e la PA può imporre la loro esecuzione anche senza provvedimento giurisdizionale)”¹⁸⁴.

O ato administrativo, como decorre do supra exposto, tem sido perspectivado sob diferentes ângulos, sendo que, no essencial se traduz numa declaração unilateral, emanada por um órgão da Administração Pública, no exercício de poderes públicos, nomeadamente no exercício da função administrativa, com teor decisório, que produz efeitos jurídicos externos, positivos ou negativos, na esfera dos particulares.

Ora, analisado o conceito e função do ato administrativo, importa avaliar se a informação vinculativa reveste a natureza e contém os elementos de ato administrativo. A informação vinculativa constitui uma declaração unilateral, emitida por um órgão da Administração Tributária, praticado por esta sem o concurso de vontade do requerente quanto ao respectivo teor. Do mesmo modo, esta declaração é emitida no exercício de poderes públicos, mormente o de interpretar e aplicar as normas de índole tributária. No que concerne ao último pressuposto, há que salientar que a informação vinculativa se traduz numa tomada de posição da Administração Tributária quanto a uma determinada questão de direito colocada pelo requerente. Ora, o requerente, embora tenha desencadeado o procedimento, não se encontra vinculado ao teor da informação vinculativa prestada, uma vez que apenas a Administração Tributária fica vinculada¹⁸⁵. Deste modo, este acto produz efeitos jurídicos externos, de carácter positivo ou negativo, mas esses efeitos não são vinculativos para o contribuinte, pelo que não se encontra preenchido um dos pressupostos que caracteriza o ato administrativo.

De facto, como será analisado mais adiante, a informação vinculativa produz efeitos externos, sem embargo de vincular unicamente a Administração Tributária, na medida em que esta se encontra vinculada, relativamente ao requerente do procedimento, a observar, quanto a actos de liquidação ulteriores, a observar a opinião veiculada na informação prestada.

¹⁸⁴ PERROTTA, Giulio, “L’attività amministrativa, in riferimento agli atti della pubblica amministrazione”, in <http://www.diritto.it/docs/33430-l-attivita-amministrativa-in-riferimento-agli-atti-della-pubblica-amministrazione> (09-09-2014).

¹⁸⁵ A AT pode inclusive ser condenada em sanção pecuniária compulsória actuar em sentido divergente a uma informação vinculativa anteriormente prestada. Veja-se, quanto a este ponto, o Ac. do STA de 21-11-2012, segundo o qual “ Em face do disposto no art. 104º da LGT, a administração tributária pode ser condenada em sanção pecuniária, a quantificar de acordo com as regras sobre litigância de má fé, caso actue em juízo contra o teor de informações vinculativas anteriormente prestadas aos interessados ou o seu procedimento no processo divergir do habitualmente adoptado em situações idênticas.”

Ora, a Administração Pública, no âmbito do exercício da respectiva actividade, recorre a diversos instrumentos, diversos do ato administrativo. Aliás, segundo Rogério Ehrhardt Soares¹⁸⁶, a actividade da Administração comporta três tipos de actuações:

- as acções materiais – que se prendem com operações de carácter essencialmente logístico, que não contêm declarações
- os comportamentos, que, ao contrário da categoria anterior, possuem conteúdo declatativo e se desdobram em
 - comunicações – atos declarativos destinados a tornar um terceiro conhecedor de determinadas realidades;
 - verificações internas – que se destinam a reconhecer a existência de determinado (s) facto (s), no sentido de constituir uma declaração de verdade, à partida indiscutível para qualquer órgão da administração.
- atos jurídicos da administração – que constitui uma das formas privilegiadas de atuação da Administração Pública, nomeadamente actos administrativos.

Cumprе então verificar se as informações vinculativas se reconduzem a algumas das categorias supra expostas. Desde logo, devemos excluir as acções materiais, na medida em que a figura objecto deste estudo não consiste numa acção material da Administração Pública, mas antes em informar sujeitos passivos tributários ou eutros legitimados quanto à posição adotada por aquela quanto a determinada questão colocada por estes últimos. Do mesmo modo, as informações vinculativas não se subsumem a verificações internas, posto que não é seu desiderato reconhecer a existência de determinado facto, mas sim transmitir a terceiros determinada interpretação quanto a um quadro factual apresentado por estes.

Doutro modo, a par do atos administrativos, surgem outros atos, de carácter auxiliar ou secundário relativamente aos primeiros: falamos aqui dos atos instrumentais¹⁸⁷.

Os atos instrumentais podem ser subdivididos em diversas subcategorias:

¹⁸⁶ SOARES, Rogério Ehrhardt, *ob. cit.*, pp. 48 a 50.

¹⁸⁷ Veja-se, quanto à definição de atos instrumentais, AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso ...*, Vol. II. pp. 269 a 272. Segundo este Autor, os atos instrumentais são “pronúncias administrativas que não envolvem uma decisão de autoridade, antes são auxiliares relativamente a actos administrativos decisórios”. Os atos instrumentais dividem-se em declarações de conhecimento – “actos auxiliares pelos quais um órgão da Administração exprime oficialmente o conhecimento que tem de certos factos ou situações” – e atos opinativos – “atos pelos quais um órgão da Administração emite o seu ponto de vista acerca de uma questão técnica ou jurídica”.

i) atos com conteúdo deliberativo

- as deliberações preliminares;
- os acordos preliminares;
- requisições ou pedidos;
- designações;
- propostas.

ii) atos com carácter declarativo:

- Verificações;
- Avaliações

iii) Comunicações

Vejam os em que medida as informações vinculativas se podem enquadrar em em alguma destas categorias. Segundo Rogério Ehrhardt Soares, no que concerne aos atos com carácter deliberativo:

- deliberações preliminares são “declarações a que o ordenamento jurídico atribui poder determinantes em face do conteúdo dos actos a que servem de pressuposto”¹⁸⁸;
- acordos preliminares traduzem-se em “actos pelos quais várias autoridades se concertam para determinarem o conteúdo dum acto a praticar por uma delas”;
- requisições ou pedidos como “ actos dirigidos por uma autoridade a outra, solicitando a prática dum acto que a segunda não pode praticar por sua iniciativa”;
- designação é o “acto pelo qual uma autoridade indica a outra o nome dum funcionário que esta deve nomear”;
- propostas “são actos de iniciativa, pelos quais um sujeito administrativo emite um certo juízo em direcção a outro agente, no sentido de fazer clara a conveniência ou necessidade de emissão de um acto.

Tendo em atenção a distinção supra, podemos esclarecer que as informações vinculativas não possuem um poder determinante em face de ato anteriormente praticado, nem tampouco se traduzem num pedido de uma autoridade dirigido a outra autoridade. Do mesmo modo, a informação vinculativa não se confunde com um ato mediante o qual uma determinada autoridade indica a outro o nome de uma dada pessoa a nomear, nem com um ato mediante o qual determinada entidade pública emite um

¹⁸⁸ SOARES, Rogério Ehrhardt, *ob. cit.*, pp. 130 a 141.

certo juízo, dirigida a outra entidade quanto à oportunidade de emissão de determinado ato.

Do mesmo modo, no que tange aos atos de índole declarativa:

- verificações “ são declarações de ciência relativamente a factos”;
- avaliações “são actos declarativos que exprimem avaliações, isto é, que traduzem uma apreciação do «sentido» duma certa situação de facto”, sendo que a subcategoria que merece especial destaque são os pareceres, os quais traduzem “uma apreciação de carácter jurídico ou relativo à conveniência administrativa ou técnica, emitida por um órgão consultivo a propósito de um acto em preparação ou de realização eventual”. Atenta esta distinção, caberá apenas referir que as informações vinculativas não se traduzem em declarações de ciência nem se confinam à apreciação de uma determinada situação de facto, mas partem de uma apreciação da situação de facto para a enquadrarem no complexo de normas de índole jurídico-tributário.

Por fim, no que se prende com as comunicações, o Autor já citado sustenta que estas “se destinam a transmitir a uma pessoa ou a uma generalidade de pessoas, o conhecimento de uma situação de facto ou de direito.”As informações vinculativas não se confundem com as comunicações, na medida em que se traduzem numa operação axiológica, de cariz interpretativo.

Ao fim e ao cabo, a prestação de informação vinculativa traduz-se numa resposta da AT a uma consulta efectuada por um interessado – sujeito passivo tributário ou outro – mediante a qual aquela subsume determinado quadro factual a uma norma ou conjunto de normas e indica a interpretação que considera correta. Assim, e embora a informação vinculativa produza efeitos externos, não reveste a natureza de administrativo, dado que não produz efeitos lesivos na esfera jurídica dos particulares. Doutro modo, não reveste a natureza de atos instrumentais, pelas razões supra expostas.

Cumprе então avaliar se a informação vinculativa reveste a natureza de ato tributário. Ora, os órgãos da Administração Tributária praticam diversos tipos de atos, tal como citação e notificação de sujeitos passivos quanto ao conteúdo de determinado tipo de atos, bem como liquidação e cobrança de impostos. Mas constituirão os atos enumerados atos tributários?

Para obter uma resposta, torna-se necessário analisar os elementos que compõem o ato tributário e em que medida ele difere do ato administrativo.

1.2. a informação vinculativa como ato tributário

O ato tributário difere, segundo Alberto Xavier, do facto tributário pois constitui “o *título jurídico da obrigação de imposto*¹⁸⁹”. E em que consiste esse título? O “título jurídico é o acto (ou o documento que o corporiza) sem o qual não pode invocar-se a existência de um facto, mas que, enquanto subsiste, demonstra plenamente que esse facto existe e é eficaz”, ou seja, “é o acto necessário e suficiente para invocar uma determinada situação jurídica.” Acresce que o ato tributário possui uma outra característica fundamental: o da abstracção. Deste modo, Alberto Xavier explica em que se traduz o título jurídico abstracto, ao referir “que o acto tributário seja um *título jurídico abstracto* da obrigação de imposto significa que a lei desvincula o valor da situação por ele declarada da existência da situação jurídica que lhe está subjacente e que tem a sua fonte no facto tributável; e desvincula no sentido de que, para a generalidade dos efeitos, vale a situação declarada no título, ainda que a situação subjacente ou exista em termos diversos.” Outro elemento fundamental do ato tributário é o da sua eficácia preclusiva, que se traduz numa forma de eficácia distinta quer da eficácia declarativa, quer da eficácia constitutiva; ou, nas palavras do Autor já citado, “uma eficácia caracterizada pelo facto de não depender da sua convergência ou divergência relativamente à situação anterior, a qual se torna –dentro de certos limites – juridicamente irrelevante.¹⁹⁰” Levanta-se, no entanto, a questão de saber qual a razão para a lei fixar este tipo de eficácia e não uma das duas formas tradicionais de eficácia. A resposta à questão prende-se, segundo o já citado Autor, com a necessidade de “superar os obstáculos que à realização dos interesses contidos na obrigação de imposto podia opor a situação de incerteza relativamente à sua existência e conteúdo¹⁹¹.” Ao fim e ao cabo, o “acto tributário foi assim concebido pela lei como uma forma de remoção ou eliminação da incerteza objectiva que impende sobre a

¹⁸⁹ XAVIER, Alberto, *Conceito e Natureza de Acto Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972, p.535.

¹⁹⁰ XAVIER, Alberto, *ob. cit.*, p. 541.

¹⁹¹ Idem, *ibidem*, p. 543.

obrigação de imposto, e nessa função consiste, não a sua eficácia, mas a sua *causa típica objectiva*¹⁹² ”

Para Francisco Moreira Braga¹⁹³ “ o ato tributário é um ato administrativo pois reúne todas as suas características, mas (···) o contrário já não se verifica pois, para que um ato administrativo revista a característica de direito tributário, terá forçosamente de incluir na sua estrutura uma imposição de pagamento de uma determinada quantia, quantia essa que terá obrigatoriamente de resultar de aplicação de legislação fiscal a determinados atos jurídicos praticados pelo contribuinte, os quais terão obrigatoriamente de estar previstos nessa mesma legislação, sem o que o acto administrativo em causa estaria revestido de ilegalidade.”

Do mesmo modo, Saldanha Sanches sustenta que “ quando um acto da administração fiscal procede à pontualização de um dever de prestar, definindo o momento e o *quantum* da prestação, tornando assim, nalguns casos, a prestação líquida e exigível, estamos indubitavelmente perante o que a doutrina e a jurisprudência portuguesas têm designado como acto tributário.¹⁹⁴”

Segundo Nuno Cerdeira Ribeiro¹⁹⁵, “a expressão ato tributário *latu sensu* abrange toda a realidade de produção de actos da Administração Tributária; o mesmo é dizer que abrange todas as realidades jurídicas correspondentes à emanação de vontade da Administração Tributária (···), enquanto que “em sentido estrito, ato tributário é sinónimo de acto de liquidação, que mais não é do que acto de quantificação da obrigação tributária, pese embora também este mesmo conceito de acto de liquidação possa ser considerado não se resumindo à mera operação aritmética de determinação do montante do imposto a pagar.”

¹⁹² Idem, ibidem, p. 544.

¹⁹³ BRAGA, Francisco Moreira, “A Impugnação de Atos Tributários” in JURISMAT, nº1, Portimão, 2012, p. 117.

¹⁹⁴ SANCHES, J. L. Saldanha, *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Auto-Avaliação e Avaliação Administrativa*, Lisboa, 2000, p. 96.

¹⁹⁵ RIBEIRO, Nuno Cerdeira, *Controlo Jurisdicional dos Actos da Administração Tributária*, Coimbra, Almedina, 2014, pp 86-87. Também segundo o Autor, “ neste conceito de acto tributário *latu sensu* cabem todas as actuações levadas a cabo pela Administração tributária, de carácter unilateral, que se destinam a produzir efeitos jurídicos numa determinada situação individual e concreta. E essa actuação tanto pode ser a prática de um acto de liquidação como de reconhecimento de um benefício fiscal. Bem vistas as coisas, qualquer um desses actos se assume como uma manifestação juridicamente enquadrada da parte da Administração, tendente a regular a situação em concreto de determinado sujeito passivo”(pp. 87-88).

Ora, a liquidação pode ser perspectiva de duas formas: numa aceção ampla e numa aceção restrita. Em sentido lato, a liquidação “é sinónimo de procedimento de liquidação, isto é, enquanto conjunto de actos ordenados sequencialmente tendentes à produção do acto tributário; ou seja, neste sentido, a liquidação inclui todos os trâmites necessários à determinação do sujeito passivo e da matéria colectável, e que tanto pode incluir actuações da Administração tributária como dos contribuintes, designadamente, mas não exclusivamente, através de apresentações de declarações, no cumprimento dos seus deveres acessórios, de índole declarativa¹⁹⁶”. Em sentido estrito, “o termo liquidação diz respeito simplesmente ao acto de liquidação propriamente dito, isto é, o acto de quantificação da obrigação tributária (...). No fundo, diz respeito à operação aritmética que determinará quanto tem de pagar determinado sujeito passivo, atendendo aos trâmites anteriores, de onde se retiraram os elementos subjectivos e objectivos que permitiram a realização daquela operação e assim a produção daquele acto tributário.”

Saliente-se que o ato tributário por excelência é a liquidação, conceito que duas aceções: a ampla e a restrita. Assim, “no primeiro sentido, entende-se por liquidação o conjunto de actos, juridicamente enquadrados, que têm por objectivo a determinação e quantificação da obrigação tributária, abrangendo quer as actuações da administração tributária (aplicação de métodos indirectos ou indiciários, aplicação das taxa de imposto, cálculo da deduições devidas, etc.), quer as actuações dos contribuintes ou de terceiros (declarações, por exemplo) nesse sentido¹⁹⁷. Quanto ao segundo sentido, “a liquidação consubstancia-se no acto que torna uma concreta obrigação líquida e exigível, e diz respeito, a maior parte das vezes, à aplicação de uma taxa à matéria colectável.” O STA, em Acórdão proferido em 13-04-1988, sustentou que “em sentido estrito, a liquidação é a última fase do processo administrativo liquidação e tem por escopo a aplicação de taxa ao valor tributável a fim de determinar o montante de imposto que o contribuinte tem de entregar nos cofres do Estado”¹⁹⁸ Do mesmo modo, o

¹⁹⁶ Idem, *Ibidem*, p. 89-90.

¹⁹⁷ ROCHA, Joaquim Freitas da, *ob. cit.*, pp. 169-170.

¹⁹⁸ Ac. proferido pelo do STA, em 13-04-1988, e disponível em www.dgsi.pt. Ver também, quanto a este ponto, o Acórdão do STA de 03-07-2013 (Relator Ascensão Lopes, do qual citamos a seguinte passagem: “a LGT quando se refere a actos tributários, está a referir-se a actos tributários stritu sensu. Ou seja, o acto de liquidação do imposto, que é praticado após a conclusão de diversos actos preparatórios (actos tributários lato sensu), como por exemplo o apuramento da matéria tributável.” Por sua vez, no Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul de 10-09-2015 (Relator: Joaquim Condesso) sustenta que “acto tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do

mesmo tribunal superior considerou, em Ac. proferido em 24-09-2008 que “O procedimento administrativo de liquidação tributária, porém, é constituído por uma série de actos (complexo de actos), combinados entre si, destinados a obter um resultado jurídico final, ou seja, o montante do imposto que o contribuinte tem de entregar nos cofres do Estado. Portanto, a liquidação, *hoc sensu*, é a fase que se traduz na aplicação da taxa do imposto à matéria colectável já determinada.”

A questão que se coloca é se a informação vinculativa reveste as características de ato tributário supra descritas. Vimos que o ato tributário se traduz num título jurídico abstracto, característica que não podemos encontrar na informação vinculativa. De facto, a informação vinculativa não constitui *conditio sine qua non* da existência de um determinado facto tributável, uma vez que este último não carece de emissão daquela para existir ou subsistir na ordem jurídica. A informação vinculativa constitui tão-só uma avaliação, pela Administração Tributária, de determinada situação concreta e consequente enquadramento jurídico-tributário da mesma, a qual envolve operações de interpretação das normas tributárias e qualificação dos factos apresentados pelo requerente. Assim, o facto jurídico nasce, ou subsiste na ordem jurídica, independentemente da emissão de uma informação vinculativa que o tenha como objeto. No que concerne à eficácia, não se verifica – tal como no ato tributário – uma eficácia preclusiva. Isto significa que não é irrelevante a convergência ou a divergência face à situação concreta, na medida em que o efeito vinculativo do mecanismo sob análise só existe na medida da convergência entre a situação concreta verificada e o quadro factual carreado para o procedimento.

Por outro lado, pode colocar-se a questão se a informação vinculativa tem eficácia declarativa quanto ao facto tributável ou à situação factual apresentada pelo contribuinte. A resposta não pode deixar de ser negativa, na medida em que o referido mecanismo não se destina a reconhecer a existência de determinada situação concreta, ou a prever que a mesma se venha a impor na ordem jurídica. Sendo assim, por maioria de razão, não tem igualmente eficácia constitutiva relativamente à situação concreta, realizada, ou por realizar.

direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal.(...)

Também a Jurisprudência se tem debruçado sobre este conceito. No Ac. do TCAS de 22-05-2012¹⁹⁹ fixou-se que “O acto tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal”.

De todo exposto resulta que a informação vinculativa não reveste, nem pode revestir a natureza de ato tributário, como não assume igualmente a natureza de atos administrativos em matéria tributária, nem de ato instrumental.

A solução pode passar por classificar a informação vinculativa, e respectivo procedimento, como mero ato interlocutório ou preparatório do ato tributário. No entanto, já vimos que a emissão de uma informação vinculativa vincula a Administração Tributária quanto ao enquadramento jurídico-tributário de determinado quadro factual.

Deste modo, o ato de liquidação – ato tributário por excelência – encontra-se condicionado pelo conteúdo da informação vinculativa prestada, desde que a situação factual não se tenha alterado e não tenha havido alteração das normas jurídicas aplicáveis ao caso concreto. Podemos até sustentar que existe uma relação de interdependência entre a informação vinculativa prestada e o ato tributário. De facto, se a liquidação não pode ser efectuada em contradição com o entendimento plasmado pela própria AT na informação vinculativa, encontra-se funcionalmente subordinada a esta.

1.3 Posição adotada

Assim, a informação vinculativa constitui um ato preparatório do ato tributário, em duas vertentes: é preparatório, na medida em que não é destacável do ato tributário, para efeitos de reclamação ou impugnação judicial; e preparatório no sentido de constituir uma antecâmara, ainda que eventual do ato tributário, pois depende de pedido do interessado. Entre a informação vinculativa e o ato tributário existe uma relação de complementaridade eventual. No entanto, coloca-se a questão de saber se, em virtude desta complementaridade, cada um dos elementos mantém ou perde a respectiva

¹⁹⁹ Ac. do TCAS, de 22-05-2012 (RELATOR: JOAQUIM CONDESSO) disponível em www.dgsi.pt.

autonomia. Por conseguinte, nos casos em que não é formulado pedido de informação vinculativa, a AT não se encontra condicionada a uma tomada de posição prévia sobre determinada situação concreta. Sem embargo de, quanto ao enquadramento jurídico-tributário, existir orientação genérica prévia ao ato tributário.

2. As Informações Vinculativas como um procedimento de informação

A prestação de informações vinculativas deve obedecer a uma tramitação específica, estando consagrado um procedimento específico – os já citados artigos 68º da LGT e 57º do CPPT, bem como a Portaria 972/2009 de 31 de Agosto.

Ora, este procedimento insere-se naquele conjunto de procedimentos que, segundo Joaquim Freitas da Rocha²⁰⁰, revestem natureza informativa e que podem ter como destinatários os sujeitos passivos ou a Administração Tributária. Assim, incluem-se no primeiro grupo o procedimento de informações vinculativas e o procedimento de orientação genéricas, visando o primeiro esclarecer os sujeitos passivos quanto aos respectivos direitos e obrigações²⁰¹, enquanto que o segundo se prende com a uniformização e harmonização quanto à interpretação e aplicação de normas de índole tributária. Integram o segundo grupo o procedimento de inspecção tributária e o procedimento de acesso a informações bancárias, visando o primeiro averiguar, entre outros, do cumprimento pelos sujeitos passivos das respectivas obrigações tributárias e o segundo providenciar pelo acesso a informações e documentos que, em princípio, estariam salvaguardados pelo dever do sigilo bancário mas que, em virtude determinadas circunstâncias previstas na lei (indícios das prática de crime em matéria tributária, entre outras) poderão ser transmitidas à Administração Tributária, para averiguação da veracidade dos dados fornecidos pelos sujeitos passivos tributários.

Assim, este procedimento é um dos corolários do direito à informação, na medida em que, através dele, se visa dar a conhecer ao sujeito passivo a concreta situação jurídico-tributária ou os requisitos para acesso a determinados benefícios fiscais.

²⁰⁰ ROCHA, Joaquim Freitas, *ob.cit.* pp. 157.

²⁰¹ Leia-se, a este propósito, ROCHA, Joaquim Freitas, *ob.cit.* p. 157, o qual sublinha que o procedimento em causa “ tem como objectivo facilitar o cumprimento das obrigações fiscais, em face da abundância legislativa e regulamentar em matéria fiscal, e procura facultar aos contribuintes um meio expedito e eficaz de prestação de informações”.

3. A prestação de Informações Vinculativas versus outros procedimentos de informação

3.1.O procedimento de orientações genéricas

O procedimento de orientações genéricas encontra-se previsto no art. 68-A da LGT, em conjugação com os artigos 55.º 56.º do CPPT e destina-se a promover a uniformização e harmonização na interpretação e aplicação das normas tributárias. Segundo Saldanha Sanches, “ a função que desempenham, dentro da organização global de actividade da Administração Fiscal é (...) conseguir uma resolução rápida e uniforme de questões que se anunciam como repetitivas, visando as situações que se consideram não ter particularidades juridicamente relevantes, segundo uma linha – ou uma directiva formulada em termos gerais – que é traçada superiormente. São essencialmente uma forma de programação de actividade administrativa, tentando encontrar uma solução situada entre dois pólos teoricamente possíveis: o primeiro seria o estudo e a preparação prévia, num grau elevado de hierarquia administrativa, de cada uma das decisões. O segundo, a decisão descentralizada, da responsabilidade de agentes situados em diversos pontos da Administração.” Ainda segundo o mesmo Autor, “trata-se de assegurar uma decisão rápida, dentro de um tempo útil para a realização dos fins contidos na lei, mas que corresponde à vontade funcional efectiva da Administração.”²⁰² A Jurisprudência debruçou-se igualmente quanto a esta questão, nomeadamente o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo nº 026622, proferido em 31-05-2006²⁰³, no qual se lê que “Orientações genéricas, para efeitos do disposto no artº 131º, nº 3 do CPPT, são actos do poder de direcção típico da relação de hierarquia administrativa, os quais dão a faculdade de emanar circulares interpretativas, ou seja, instruções gerais, vinculativas, dirigidas aos órgãos da administração tributária, funcionários e agentes subalternos, acerca do sentido em que devem – mediante interpretação ou integração – entender-se as normas e princípios jurídicos que, no âmbito do exercício das suas funções, lhes caiba aplicar.”

²⁰² SALDANHA SANCHES, J.L., *A Quantificação ...* p.148.

²⁰³ O Acórdão em causa encontra-se disponível em www.dgsi.pt.

Refira-se, por outro lado, que os preceitos do CPPT citados não disciplinam exaustivamente a tramitação do procedimento em análise, pelo que se aplicam, quanto aos aspectos não previstos, os artigos 69.º a 76.º da LGT²⁰⁴.

O art. 69.º da LGT prevê que o procedimento se inicia por iniciativa dos interessados ou da Administração Tributária. No entanto, quanto ao procedimento em causa, o mesmo inicia-se sempre por iniciativa da Administração Tributária, ao invés do que sucede como procedimento de informações vinculativas, o qual se inicia sempre por iniciativa dos interessados. Poder-se-à questionar qual a razão de a legitimidade para desencadear o procedimento caber somente à Administração Tributária quando as normas respeitantes ao mesmo não prevêm essa restrição. A resposta encontra-se no facto de os sujeitos passivos não serem os destinatários deste procedimento, uma vez que este se dirige unicamente aos órgãos da Administração Tributária.

No entanto, a Doutrina não é unânime quanto ao âmbito de eficácia das orientações genéricas, havendo quem defenda que estas têm ou vieram a adquirir, eficácia externa, nomeadamente João Taborda da Gama e Saldanha Sanches²⁰⁵.

A competência para emitir orientações genéricas cabe, nos termos do n.º1 do art. 55.º do CPPT, ao dirigente máximo do serviço ou quem exercer a sua competência, tal como acontece com as informações vinculativas. Assim, se por hipótese uma dada orientação genérica se destinar aos funcionários de uma Direcção de Finanças, o órgão competente para a emitir é o respectivo Director de Finanças.

Refira-se as orientações genéricas devem, nos termos do n.º3 do art. 55.º do CPPT constar de circulares. Todavia, se constarem de regulamentos ou

²⁰⁴ Os artigos 69.º a 76.º integram o Capítulo II do Título III da LGT, o qual tem por epígrafe “ Marcha do procedimento”.

²⁰⁵ Neste sentido, pode ler-se GAMA, João Taborda da “ Tendo surgido dúvidas sobre o valor das circulares e e outras orientações genéricas...” in AAVV, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches, Vol. III – Direito Fiscal Parte Geral*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011. Segundo este Autor, “ a doutrina maioritária não reconhece valor jurídico externo às orientações genéricas” e que “ a normal função actual das orientações genéricas – a sua destinação primária ao contribuinte e não à administração fiscal leva a que o seu âmbito de aplicação seja meramente prospectivo por referência ao facto tributário (...), bem como SALDANHA SANCHES, J.L. *A Quantificação...*, Lisboa, 2000, p. 148:”É um tipo de actuação com fortes tradições na Administração Fiscal. Desde há longos anos que as suas estruturas centrais têm vindo a tomar posição sobre questões controversas, por meio de orientações com alcance geral dentro da doutrina administrativa. As mudanças neste método de gestão fiscal estão apenas nos destinatários pois tal como sucede com as normas, de cuja aplicação tratam, eles tendem cada vez mais a conter orientações sobre os comportamentos que deverão ter os particulares e no número destas orientações. Em vez de documentos internos da Administração com efeitos indirectos sobre os particulares, passam a dirigir-se directamente a estes, dispondo sobre os deveres que, na opinião da Administração, as leis lhes impõem.”

instrumentos normativos semelhantes, nem por isso deixam de ser vinculativos para a Administração Tributária. Segundo Jorge de Sousa²⁰⁶, “qualquer que seja o meio através do qual sejam veiculadas orientações genéricas, desde que elas existam os serviços estarão a ela vinculados e os contribuintes terão direito a que elas as cumpram.” Ainda de acordo com o mesmo Autor, “a imposição da obrigatoriedade de fazer constar as orientações genéricas de circulares (...) não deverá ser interpretada como exigência de carácter formal relativa à vinculação da administração tributária, cuja não observância seja susceptível de afectar esta vinculação e o direito dos interessados a exigirem, mas antes como uma disposição que visa exclusivamente produzir efeitos a nível da eficiência da divulgação das orientações genéricas, primordialmente em relação aos funcionários da Administração Tributária, a quem são dirigidas e comunicadas directamente as circulares.” Já as informações vinculativas, dado que não constituem instrumentos normativos, não carecem de revestir uma forma específica, conforme será analisado no capítulo seguinte.

Note-se, no entanto que, embora as informações vinculativas e as orientações genéricas tenham natureza distintas – dado que as primeiras assumem a natureza de tomada de posição da Administração Tributária quanto a um caso individual e concreto, enquanto que as segundas carácter normativo e, por conseguinte geral e abstracto – os regimes têm pontos de contacto. De facto, quando a Administração Tributária emite uma informação vinculativa, deve averiguar se existe alguma orientação genérica que se debruce sobre a questão colocada pelo sujeito passivo. Em caso afirmativo, a Administração Tributária deverá tomar em conta o entendimento veiculado nessa orientação genérica, sem prejuízo das especificidades próprias do caso concreto. Do mesmo modo, se em três, ou mais, pedidos de informação vinculativa tiver sido colocada questão de direito relevante e esta tenha sido apreciada pela Administração no mesmo sentido ou o venha a ser, deve a mesma proceder à conversão das informações vinculativas em orientações genéricas, ao abrigo do nº 3º do art. 68-A.º da

²⁰⁶ SOUSA, Jorge de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Vol. I, Anotado e Comentado*, 6ª Edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 492. O mesmo Autor sublinha também, em anotação ao art. 68º da LGT (CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge de, *Lei Geral Tributária...*, p.625) que “esta vinculação implica que, mesmo que a Administração Tributária venha a considerar ilegal uma determinada interpretação da lei, tem de aplica-la aos casos concretos que ocorram durante o período de tempo em que ela vigorava por força de uma orientação genérica”.

LGT²⁰⁷. Com esta solução, o legislador quis salvaguardar os princípios de igualdade e de colaboração com os contribuintes²⁰⁸. Acresce que, de acordo com Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa²⁰⁹, “ a obrigação de não tratar discriminatoriamente os contribuintes que deriva daquele princípio da igualdade (art.º 266.º, nº 2 da CRP e 55.º da LGT) impõe que se repita a aplicação do regime de informações vinculativas em relação a contribuintes que estejam em situação idêntica à que foi objecto de informação, independentemente da transformação da informação vinculativa em orientação genérica.”

De outro modo, a Administração Tributária deverá sempre averiguar se a problemática jurídico-tributária em questão carece de uma interpretação uniformizadora, mediante emissão de uma orientação genérica, ou se considera mais oportuno a interpretação e aplicação norma jurídico-tributária de forma casuística, de forma a salvaguardar as especificidades de cada caso concreto. De facto, se estamos perante normas cujo destinatário é a própria Administração Tributária, a necessidade de emitir uma orientação genérica é mais evidente, dado que, segundo Saldanha Sanches, “ a necessidade de interpretação pode ser explicada pela possibilidade insuprível de, a partir de um certo texto legislativo, se encontrarem interpretações desencontradas”²¹⁰. Pelo que, conclui o mesmo Autor, “sempre que esta possibilidade se coloque, é desejável que uma orientação superior o evite, uma vez que interpretações desencontradas implicam sempre prejuízos para, pelo menos, um particular.” Por outro lado, se o destinatário for o sujeito passivo tributário, o objectivo visado com a emissão da orientação genérica não deverá ser o de “evitar a disparidade de interpretações”

²⁰⁷ Nos termos do nº3 do art.º 68-A da LGT “ a administração tributária deve proceder à conversão das informações vinculativas ou de outro tipo d entendimento prestado aos contribuintes em circulares administrativas, quando tenha sido colocada questão de direito relevante e esta tenha sido apreciada no mesmo sentido em três pedidos de informação ou seja previsível que o venha a ser.”

²⁰⁸ Veja-se quanto a este aspeto, o Ac. do STJ de 25-06-2015, segundo o qual “À dita informação (**informação vinculativa**) que vincula directamente os serviços, nos termos do n.º 4 do art. 68.º da L.G.T., apenas são de reconhecer alguns direitos a terceiros, relacionadas com a boa fé e a sua não aplicação retroactiva — cfr. ainda n.ºs 5 e 6 do dito art. 68.º. Assim, afigura-se não ser possível concluir, nos termos que se fez, sob pena de resultar uma situação injustificadamente discriminatória, por contrária aos princípios da igualdade e da justiça material” (parêntesis nosso)

²⁰⁹ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge de, *ob. cit.*, p.636.

²¹⁰ SALDANHA SANCHES, J.L. *A Quantificação...*, Lisboa, 2000, p. 163.

mas antes o de transmitir ao particular “o ponto de vista da Administração sobre o modo correcto de executar qualquer norma.”²¹¹

Já as informações vinculativas visam transmitir ao sujeito passivo tributário uma resposta quanto à aplicação de uma determinada norma a um quadro individual e concreto bem definido.

3.2.O procedimento de inspecção tributária

O procedimento de inspecção tributária é um procedimento que se encontra previsto nos arts. 54.º e 63.º, ambos da LGT, bem como no Decreto-Lei nº 413/98, de 31 de Dezembro, que aprovou o Regime Complementar de Inspeção Tributária (RCPIT), este com as alterações resultantes da Lei nº 50/2005, de 30 de Agosto. Com este procedimento visa-se a averiguação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias, nos termos do nº1 do art. 2.º do RCPIT.

A Administração Tributária, no âmbito deste procedimento, deverá observar os princípios da verdade material, da proporcionalidade do contraditório e da cooperação, conforme estipula o art. 5º do RCPIT. Assim, tendo por base o primeiro dos princípios citados – Princípio da verdade material - deve a Administração Tributária encetar todas as diligências adequadas à averiguação da verdade material quanto à situação jurídico-tributária do sujeito passivo, sendo que aquelas deverão ser proporcionais aos desideratos da acção inspetiva – Princípio da proporcionalidade. Do mesmo modo, é indispensável que a Administração Tributária não impeça o direito de defesa do sujeito passivo face às referidas actuações – Princípio do contraditório – sem embargo das situações em que essa audição do visado possa perigar a eficácia e o rigor da acção inspetiva. Por fim, é indispensável que a Administração Tributária e os sujeitos passivos tributários objecto de acção inspetiva colaborem reciprocamente – Princípio da cooperação - no sentido de a acção inspetiva se mostre tão frutífera quanto célere.

Aliás, a falta de colaboração dos sujeitos passivos para com a Administração Tributária, quando ilegítima à face da lei, pode determinar a

²¹¹ Idem, ibidem.

aplicação de métodos indirectos de tributação, nos termos do art. 10º do RCPIT²¹², em conjugação com os artigos 87.º a 90.º da LGT.

O procedimento de inspecção tributária só pode ser levado a cabo nas situações previstas no nº 2 do art.º 2 do RCPIT, nomeadamente a confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, bem como a indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários – Alíneas a) e b). Segundo Damião Caldeira, a inspecção “visa não só a verificação do cumprimento dos deveres principais, ou seja, se o pagamento de tributos foi cumprido, como todos ou outros deveres acessórios, nomeadamente obrigações declarativas não só do sujeito passivo como de terceiros, obrigações essas que decorrem e resultam consequentemente da relação jurídico tributária que se estabelece entre o sujeito passivo e o Estado”²¹³. Ainda segundo este Autor, o “controlo tributário é pois uma forma de garante da igualdade e justiça fiscal no nosso ordenamento jurídico, sendo que a forma que o Estado (através da Administração tributária) dispõe para controlar e cumprir tal desiderato é através da inspecção tributária, cujo objectivo passa primacialmente por verificar se os deveres tributários são cabalmente cumpridos. Conclui Damião Caldeira que “através da inspecção pretende-se pois comprovar e indagar sobre o correcto cumprimento das obrigações tributárias, principais (pagamento do imposto efectivamente devido) ou acessórias (meramente declarativas).”

Por outro lado, o procedimento de inspecção pode classificar-se, quanto aos objectivos a prosseguir, entre procedimentos de avaliação e averiguação, visando, de acordo com o nº 1 do art. 12º do RCPIT, “a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários” e procedimento de informação, se se prender com o “cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspecção tributária seja legalmente incumbida”.

Do mesmo modo, o procedimento pode ser classificado como interno, nos termos do art. 13º do RCPIT, se todos os atos se efectuarem unicamente nos

²¹² “A falta de cooperação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspecção pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indirectos de tributação, nos termos da lei.”

²¹³ CALDEIRA, João Fernando Damião, *O Procedimento Tributário de Inspeção – Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais*, Braga, Universidade do Minho, 2011, p. 20.

serviços da Administração Tributária, ou externos, se os atos de inspecção se realizarem, total ou parcialmente em instalações dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, ou de terceiros com quem mantenham relações económicas.

Quanto ao âmbito, o procedimento de inspecção pode ser geral, quando visar a situação tributária global dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários ou parcial, se abranger apenas algum (uns) tributo (s) ou algum (uns) dever (es) dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.

Os atos de inspecção podem ter lugar nos serviços da administração tributária, mas igualmente nas instalações e dependências onde estejam os elementos, nomeadamente escrituração comercial – no caso das pessoas colectivas – ou outros elementos – nos termos do art. 34.º do RCPIT.

O procedimento de inspecção pode, de acordo com o nº1 do art. 36.º do RCPIT, iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade de liquidação dos tributos e deve estar concluído no prazo de seis meses a contar da notificação do seu início²¹⁴. Note-se que o procedimento externo de inspecção deverá, nos termos do art. 49.º do RCPIT ser notificado ao sujeito passivo com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao respectivo início, mediante carta-aviso – de acordo com modelo aprovado pelo director geral dos impostos – com a identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário objecto da inspecção e o âmbito e extensão da inspecção a realizar. A referida carta-aviso deverá igualmente conter, de acordo com o nº3 do art. 49.º do RCPIT, anexo com os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspecção.

No entanto, em determinadas circunstâncias, previstas no nº1 do art. 50.º do RCPIT²¹⁵, não há lugar à notificação do sujeito passivo, sem embargo, porém

²¹⁴ No entanto, o prazo em causa poderá ser ampliado por mais dois períodos de três meses, nas circunstâncias descritas no nº3 do art. 36.º do RCPIT:

“a) situações tributárias de especial complexidade resultante, nomeadamente, do volume de operações, da dispersão geográfica ou da integração em grupos económicos nacionais ou internacionais das entidades inspeccionadas;
b) quando, na acção de inspecção, se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos;
c) nos casos em que a administração tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional;
d) outros motivos de natureza excepcional, mediante autorização fundamentada, do director-geral dos impostos.”

²¹⁵ “1. Não há lugar à notificação prévia do procedimento de inspecção quando:

de, no momento de prática dos atos de inspeção dever a Administração Tributária entregar ao sujeito passivo cópia da ordem de serviço ou do despacho que ordenou o procedimento de inspeção bem como o anexo a que se refere o nº3 do art. 49.º do RCPIT.

Em caso de oposição do sujeito passivo à realização de qualquer ato de inspeção, com fundamento em qualquer um das circunstâncias previstas no nº 4 do art. 63º da LGT²¹⁶, o funcionário da Administração Tributária destacado para o procedimento dará conhecimento do facto, no prazo de cinco dias, ao dirigente máximo do serviço, “propondo fundamentadamente a solicitação ao tribunal de comarca competente de ordem para realização do acto.”²¹⁷

Uma vez concluídos os atos de inspeção e, no caso de os mesmos implicarem a produção de atos tributários ou atos administrativos em matéria tributária desfavoráveis às entidades inspeccionadas, estas devem ser notificadas, no prazo de 15 dias, do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e a sua fundamentação. Essa notificação deve fixar à entidade inspeccionada um prazo entre 10 e 15 dias para se pronunciar sobre o projeto de conclusões, a qual pode responder oralmente ou por escrito, sendo que, de acordo com o nº 1 do art. 61.º do RCPIT, “os actos de inspeção consideram-ser concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento.”

O procedimento termina com um relatório final, contendo a identificação e a sistematização dos factos detectados e a sua qualificação jurídico-tributária, nos termos do art. 62.º do RCPIT. Este relatório deve ser notificado à entidade

-
- a) O procedimento vise apenas a consulta, recolha ou cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo ou obrigado tributário;
 - b) O fundamento do procedimento for participação ou denúncia efectuada nos termos legais e estas contiverem indícios de fraude fiscal;
 - c) O objecto do procedimento for a inventariação de bens ou valores em caixa, testes por amostragem ou quaisquer actos necessários e urgentes para aquisição e conservação de prova;
 - d) O procedimento consistir no controlo de bens em circulação e da posse dos respectivos documentos de transporte;
 - e) O procedimento se destine a averiguar o exercício de actividade por sujeitos passivos não registados;
 - f) A notificação antecipada do início do procedimento de inspeção for, por qualquer outro motivo excepcionalmente fundamentado pela administração tributária, susceptível de comprometer o seu êxito.”

²¹⁶ A oposição do sujeito passivo a qualquer ato de inspeção é legalmente legítima se este implicar “ a) o acesso à habitação do contribuinte; b) a consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, à excepção do segredo bancário (...); c) o acesso a factos da vida íntima dos cidadãos; d) a violação de direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.”

²¹⁷ Art. 59.º nº1 do RCPIT.

inspecionada por carta registada, considerando-se concluído o procedimento na data da notificação.

Por outro lado, a entidade inspecionada pode solicitar ao director geral dos impostos que sancione as conclusões do relatório de inspecção, pedido este que, o nos termos do nº2 do art. 64.º do RCPIT²¹⁸ deve ser efectuado no prazo de 30 dias após a notificação das conclusões do relatório. Sucede que, se a Administração Tributária não se pronunciar no prazo de seis meses – com notificação do requerente – o pedido considera-se tacitamente deferido. Havendo deferimento, seja, ele expesso ou tácito, a Administração Tributária não pode proceder, segundo o nº 4 do art. 64.º do RCPIT, relativamente ao inspecionado, em sentido diverso do constante das conclusões do relatório nos três anos seguintes ao da notificação, salvo se for apurado que houve simulação, falsificação, violação ocultação ou destruição de “quaisquer elementos fiscalmente relevantes relativos ao objecto da inspecção.”

Cabe referir que um sujeito passivo tributário pode, por sua livre iniciativa, solicitar uma inspecção tributária, ao abrigo do Decreto-Lei nº 6/99 de 8 de Janeiro – que aprovou o Sistema de Inspeção Tributária por Iniciativa do Sujeito Passivo ou de Terceiro - desde que disponha de contabilidade organizada. O sujeito passivo, ou terceiro com autorização expressa deste último deverá dirigir o pedido de inspecção ao director-geral dos impostos, nos termos do nº1 do art. 2º do mencionado diploma. O pedido deverá indicar o respectivo âmbito e extensão, nomeadamente quais os tributos e os intervalos temporais pretendidos. Refira-se que a inspecção não é automática, pois o pedido poderá ser indeferido. Note-se que o deferimento do requerimento depende, nos termos do nº4 do art. 2º SITISPT, “ da invocação e prova do interesse legítimo do requerente na realização da inspecção” mas terá igualmente de explanar as “relações negociais ou de outra natureza mantidas ou a manter com o sujeito passivo que justifiquem o pedido apresentado.”- nº 5 do art. 2º do SITISPT. Do mesmo modo, poderá o deferimento ser revogado até à respetiva conclusão no caso de obstrução ilegítima do sujeito passivo ou se, por imputável a este, se tornar impossível o apuramento da matéria tributável real. Refira-se que a inspecção deverá iniciar-se no prazo máximo de 60 dias, podendo ser prorrogado

²¹⁸ “O pedido de sancionamento poderá ser efectuado no prazo de 30 dias após a notificação das conclusões do relatório e identificará as matérias sobre as quais o requerente pretenda que recaia sancionamento.”

uma vez, por igual período, desde que haja despacho do diretor-geral dos impostos com fundamento em prioridades relevantes da ação fiscalizadora que impeçam a imediata realização da inspeção.

Note-se que a Administração Tributária pode, nos termos do nº4 do art. 3.º do SITISPT, “condicionar a eficácia vinculativa do relatório (...) à revelação pelos sujeitos passivos dos dados incluídos no sigilo bancário.”

De referir que as conclusões do relatório de inspeção vinculam a Administração Tributária, a qual não pode proceder a nova inspeção com o mesmo objeto ou a atos de liquidação respeitantes a fatos tributários nela incluídos que não tenham por fundamento as conclusões do relatório de inspeção.

O sujeito passivo poderá reclamar ou impugnar os atos de correção da matéria tributável ou da liquidação do imposto com base no relatório de inspeção, nos termos do nº1 do art.6º do já mencionado diploma.

Deste modo, temos que este procedimento - ao contrário do procedimento de informações vinculativas, pode ser promovido tanto pela Administração Tributária, como pelo sujeito passivo. Todavia, neste último caso, o pedido é efectuado ao abrigo do SITISP e não do RCPIT.

Por outro lado, enquanto que o procedimento de informações vinculativas se prende com a vontade de o sujeito passivo ter conhecimento da interpretação da Administração Tributária quanto a um concreto quadro factual, o procedimento de inspeção visa permitir à Administração Tributária, entre outros, a confirmação dos elementos declarados pelo sujeito passivo.

3.3 O procedimento de acesso a informações bancárias

Os dados e informações bancárias fazem parte da esfera privada de cada uma das pessoas, na medida em que reflectem ou podem reflectir a vida pessoal e financeira dos mesmos. Deste modo, segundo Carlos Valentim e Paulo Cardoso²¹⁹, “o dever de sigilo bancário é, portanto, uma extensão dos direitos de reserva, sendo o acesso às contas bancárias coberto pela protecção do direito à reserva da intimidade da vida privada, constituindo o segredo bancário um

²¹⁹ VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal – Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, Porto, Vida Económica, 2011 p.182.

corolário dessa reserva.”²²⁰A Jurisprudência também se debruçou sobre esta questão, nomeadamente o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 06-11-2012, no qual se fixou que “o dever de sigilo bancário a que se encontram adstritas as instituições de crédito e as sociedades financeiras, tem subjacente, na nossa ordem jurídica, a salvaguarda de interesses públicos e privados. Os interesses públicos prendem-se com o regular funcionamento da actividade bancária, o qual pressupõe a existência de um clima generalizado de confiança nas instituições que a exercem. Os interesses privados com a perspectiva que consiste na finalidade do instituto do segredo bancário ser também do interesse dos clientes, para quem o aspecto mais significativo do encorajamento e tutela do aforro se consubstancia na garantia da máxima reserva a respeito dos próprios negócios e relações com a banca. Com o sigilo bancário o legislador pretende, pois, rodear da máxima discrição a vida privada das pessoas, quer no domínio dos negócios, quer dos actos pessoais a eles ligados.”²²¹

Por conseguinte, a lei, nomeadamente o art. 78º do Decreto-Lei nº 298/92 de 31 de Dezembro – Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras - prevê que os “membros dos órgãos de Administração ou de fiscalização das instituições de crédito, os seus empregados, mandatários, comitados e outras pessoas que lhes prestem serviços a título permanente ou ocasional não podem revelar ou utilizar informações sobre factos ou elementos respeitantes à vida da instituição ou às relações com os seus clientes cujo

²²⁰ A este respeito, pode ler-se PALMA, Clotilde Celorico e SANTOS, António Carlos dos “ A derrogação do sigilo bancário para efeitos fiscais”, in *Revista Técnicos Oficiais de Contas*, Ano XIII, nº 146, Lisboa, 2012, p. 56, os quais sustentam que “ o dever de sigilo bancário, um sigilo de carácter profissional a observar pelos profissionais do sector, destina-se a proteger os direitos pessoais ao bom nome e à reserva da privacidade (pelo menos de pessoas singulares) bem como o interesse privado de protecção das relações de confiança entre as instituições financeiras e os respectivos clientes.”Os Autores em questão ressaltam que “ contra o segredo bancário, apresentam-se outros valores, dos quais cumpre destacar, em matéria tributária, a justa e atempada arrecadação das receitas fiscais, o dever fundamental de pagar impostos e os princípios da igualdade fiscal e a tributação das empresas pelo lucro real.”Para uma posição mais crítica, veja-se SANCHES, J. L. Saldanha, “Segredo bancário, segredo fiscal, uma perspectiva funcional” in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 21, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, Janeiro-Março 2005: “o controlo de conta bancária é uma decisão secundária que representa um poder administrativo que constitui uma restrição ao direito do cidadão de manter longe vistas e curiosidades externas toda a sua situação pessoal, e qualquer restrição a este direito exige uma específica legitimação. Trata-se de uma decisão secundária no preciso sentido de ser resultado de uma outra: do dever das pessoas singulares declararem anualmente os seus rendimentos e a obrigação das pessoas colectivas (em especial das sociedades comerciais) de franquearem permanentemente os seus registos comerciais ao controlo da Administração fiscal”.

²²¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (RELATOR:Joaquim Condesso), de 06-11-2012. No mesmo sentido, pode ler-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (RELATOR:Catarina Almeida e Sousa) de 15-02- 2013, disponível em <http://www.dgsi.pt>

conhecimento lhes advenha exclusivamente do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços.”

No entanto, em determinados casos e, nomeadamente no que concerne à justiça fiscal, torna-se indispensável, ou, pelo menos necessária, a derrogação do sigilo bancário. A derrogação do sigilo bancário prende-se, de acordo com Carlos Valentim e Paulo Cardoso²²², com “a prossecução do interesse público, de justiça fiscal a luta contra a fraude e evasão fiscais, o desenvolvimento dos princípios constitucionais da igualdade, da imparcialidade, da eficácia dos actos, da iniciativa da Administração e da cooperação dos contribuintes.”²²³

Deste modo, e de forma a dar cumprimento a este desiderato, o legislador tributário criou o procedimento de acesso a informações bancárias. Este procedimento encontra-se previsto no art. 63-B.º da LGT e destina-se a prever as situações em que a Administração Tributária pode aceder, sem consentimento do respectivo titular aos documentos bancários deste último, na medida em que este assuma a qualidade de sujeito passivo tributário. Quanto ao conceito de documento bancário, o n.º 8 deste preceito estabelece que “documento bancário qualquer documento ou registo, independentemente do respectivo suporte, em que se titulem, comprovem ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras no âmbito da respectiva actividade, incluindo os referentes a operações realizadas mediante utilização de cartões de crédito.” No entanto, segundo Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge de Sousa²²⁴, o acesso da Administração Tributária aos documentos bancário do sujeito passivo não é ilimitada, dado que se deve limitar ao conhecimento e consulta dos elementos que interessem directamente ao apuramento dos rendimentos do mesmo.

Assim, o art. 63-B.º da LGT fixa os termos em que deve ocorrer a referida derrogação do sigilo bancário, sendo de salientar que o n.º1 do

²²² Idem, *ibidem*, p.186.

²²³ No mesmo sentido, PALMA, Clotilde Celorico e SANTOS, António Carlos dos, *ob. cit.*, p. 46, os quais sublinham que “a troca de informações em matérias de sigilo bancário, quando devidamente realizada, é muito relevante para a efectivação dos mecanismos de troca de informações e de cooperação mútua administrativa na cobrança de impostos”.

²²⁴ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge de, *ob. cit.*, p.569.

mencionado artigo é taxativo, não podendo haver derrogação se não se verificar qualquer uma das hipóteses aí previstas, ou seja:

- “- quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;
- quando se verifiquem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível;
- quando se verifiquem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do art. 87.º²²⁵;
- quando se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada;
- quando exista a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua;
- quando se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do art. 88.º e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta;
- quando se verifique a existência comprovada de dívidas à administração fiscal ou à segurança social.”

A Administração Tributária poderá também, nos termos do n.º2 do art. 63.º-B da LGT, aceder aos documentos bancários, nas situações de recusa de sua exibição ou de autorização para a sua consulta, tratando-se de familiares ou de terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte

O órgão competente para a emissão do ato de derrogação do sigilo bancário é o Director-Geral dos Impostos ou do Director Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, nos termos do n.º4 do art. 63.º-B da LGT.

De salientar que a decisão de derrogação de sigilo bancário deve ser fundamentada, com expressa menção dos motivos que a justifica, nos termos do

²²⁵ “Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a €100.000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.”

nº 4 do citado preceito. Sucede, contudo que a forma como esta fundamentação é efectuada não tem sido unânime na Jurisprudência²²⁶.

Assim, uma vez tomada a decisão de derrogação de sigilo bancário relativamente a um determinado sujeito passivo, a Autoridade Tributária e Aduaneira deverá notificar este dentro do prazo de trinta dias, nos termos do nº4 do 63.º-B da LGT.

Refira-se que os actos de acesso da Administração Tributária às informações e documentos bancários, sem dependência do consentimento do respectivo titular, são susceptíveis de recurso judicial, o qual tem efeito meramente devolutivo. No entanto, o recurso já terá efeito suspensivo quando se trate de documentos bancários respeitantes a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, cuja exibição ou consulta foi recusada. O recurso tem uma importância prática assinalável, na medida em que se o acesso aos referidos documentos for negada, os elementos entretantos obtidos pela Administração Tributária não podem ser utilizados de forma desfavorável ao contribuinte.

De referir que este procedimento, ao invés do procedimento de informações vinculativas, é promovido pela própria Administração Tributária. Do mesmo modo, enquanto a informação vinculativa produz efeitos unicamente face à Administração Tributária, no procedimento de derrogação do sigilo bancário produzem-se efeitos somente em relação aos sujeitos passivos, na medida em que o levantamento do sigilo bancário pode implicar para estes a imputação de rendimentos ou outros acréscimos patrimoniais não declarados pelos mesmos.

²²⁶ A Jurisprudência maioritária tem considerado que a fundamentação do ato pode ser efectuada mediante remissão. Neste sentido, no Acórdão do STA de 09-01-2008 – Processo nº 1022/07 considera-se que “ as decisões da Administração Tributária de acesso a informações e e documentos bancários de acordo com o art.º 63.º-B da LGT devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam, podendo essa fundamentação, em face do disposto no art. 77.º do mesmo diploma, consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório de fiscalização tributária.” No mesmo sentido, pode ver-se os Acórdãos do STA de 03-10-2007 – Processo nº 630/07 - e de 19-03-2009 – Processo nº 135/09. Em sentido contrário, veja –se o Acórdão do STA de 21-10-2009 –Processo nº 897/2009 – no qual se defende que “ as decisões da Administração Tributária de acesso a informações e documentos bancários de acordo com o art. 63.º-B da LGT devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam, não podendo essa fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório de fiscalização tributária.”

4.Regime Jurídico do procedimento de prestação de informações vinculativas

Depois de uma breve alusão a três dos procedimentos de informação, cabe agora descrever de que forma se desenrola o procedimento de informações vinculativas, o qual constitui o quarto procedimento de informação²²⁷.

4.1. Sujeitos.

O sujeito passivo no procedimento é a Administração Tributária, a quem é dirigido o pedido de emissão de informação vinculativa.

São sujeitos activos no procedimento não somente o sujeito passivo tributário que pretende ver esclarecida uma questão quanto à respetiva situação jurídico-tributária ou quanto à verificação dos pressupostos de benefícios fiscais de que alegadamente possa usufruir, como também “outros interessados ou seus representantes legais”, nos termos do nº 4 do art. 68º da LGT. Do mesmo modo, e atento o nº 5 do mesmo preceito legal, as informações vinculativas podem ser requeridas por “advogados, solicitadores, revisores e técnicos oficiais de contas ou por quaisquer entidades habilitadas ao exercício da consultadoria fiscal acerca da situação tributária dos seus clientes devidamente identificados, sendo obrigatoriamente comunicadas a estes.”

4.1.1. Administração Tributária

Quando nos referimos a Administração Tributária, temos em consideração a Lei nº 117/2011 de 15 de Dezembro – Lei Orgânica do Ministério das Finanças – nomeadamente a Alínea f) do art. 4.º, o qual estabelece que a Administração Tributária e Aduaneira integra o Ministério das Finanças, cabendo-lhe, nos termos do nº 1 do art. 14º da mencionada Lei, “administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia

²²⁷ O procedimento de informações vinculativas surgiu no ordenamento jurídico tributário luso, de acordo com Francisco Sousa da Câmara e Maria Quintela, (CÂMARA, Francisco Sousa da e QUINTELA, Maria, “Portugal”, in *The International Guide to Advance Rulings*, Amsterdam, IBFD, 2002, p.7) com o CPCI de 1963, encontrando-se previsto no art. 14.º deste Código. O regime jurídico deste procedimento viria posteriormente a ser alterado pelo EBF em 1989, pelo CPT em 1991 e, em 1998 e 1999 com a aprovação, respectivamente, da LGT e do CPPT.

e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de protecção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.”²²⁸

Deste modo, a Administração Tributária e Aduaneira é um organismo com estrutura e composição próprias previstas no Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro. De acordo com o nº1 do art. 3.º deste diploma, a AT é dirigida por um Director Geral, sem embargo das competências decisórias do Conselho de Administração Tributária e Aduaneira, a que preside. A AT desdobra-se em serviços centrais, nomeadamente o DSIRS e o DSIRC – entre outros - serviços regionais, designados de direcções de finanças e serviços locais, denominados serviços de finanças.

4.1.2 Sujeito passivo tributário

O sujeito passivo tributário, para efeitos deste procedimento, é “ pessoa ou entidade relativamente à qual o legislador fiscal presume capacidade contributiva” – sujeito passivo direto - ou aquela pessoa “que por variadíssimas razões é chamada pela lei do imposto” – sujeito passivo indireto²²⁹.

4.1.3. Outros interessados

Quanto ao elenco de legitimados constante do nº4 do art. 68.º da LGT, o legislador fez uso de um conceito indeterminado quando se refere a “outros interessados.”Sendo o sujeito passivo tributário o principal interessado na consulta à Administração Tributária, coloca-se a questão de saber quem assume a qualidade de “outro interessado.”Desde logo, é interessado para efeitos deste artigo o contribuinte consumidor que sofre com a repercussão económica do IVA efectuada pelo vendedor, sem embargo de aquele se encontrar obrigado a entregar á Administração Tributária o valor do IVA cobrado aos compradores/consumidores. Contudo, cumpre esclarecer que é sujeito passivo de

²²⁸ Para além dos diplomas aqui mencionados, veja-se igualmente o nº3 do art. 1º da LGT, o qual estabelece que “íntegram a administração tributária (...) a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais.”

²²⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições...*, p. 157.

IVA quem conste do elenco do art. 1.º do CIVA ²³⁰. Do mesmo modo, as entidades que estejam obrigadas à retenção na fonte de determinados rendimentos, conforme os artigos 98.º a 101.º do CIRS. Encontram-se abrangidos por estes artigos, por exemplo, as entidades patronais relativamente às remunerações colocadas à disposição dos respetivos trabalhadores, bem como as entidades públicas ou privadas que paguem pensões aos respectivos beneficiários, mas também as entidades que, de acordo com o art. 101.º do CIRS disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, as quais são obrigadas a reter o imposto sobre as quantias ilíquidas de que sejam devedoras²³¹.

4.1.4. Representantes Legais

Quanto à legitimidade dos representantes legais, há que concretizar alguns aspetos. Se falamos em pessoas singulares e se o sujeito passivo tributário é, num caso em concreto, menor de idade, é legítimo que os respetivos representantes legais – que podem ambos os progenitores ou apenas um deles – possam apresentar um pedido de informação vinculativa à Administração Tributária²³². Por outro lado, se o sujeito passivo é interdito, nos termos do art. 138.º²³³, encontra-se sujeito a tutela, nos termos dos arts. 142.º a 145.º do Código Civil. Por esse facto, o tutor designado pelo tribunal poderá apresentar um pedido nos termos do n.º 1 do art. 68.º No caso de o sujeito passivo se encontrar inabilitado²³⁴, será assistido por um curador, cujo âmbito de atuação dependerá,

²³⁰ Veja-se a este respeito, o citado preceito legal.

²³¹ Veja-se a este propósito, VASQUES, Sérgio, “O mecanismo da informação vinculativa” in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 397, Janeiro-Março, Lisboa, Boletim da Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, 2000, p.114. Este Autor indica outras situações em que se verifica a legitimidade em formular o pedido: “é o que sucede quando se solicita informação sobre uma actividade ainda não iniciada e que, uma vez sendo-o, determina a sujeição a IVA. Ou quando se solicita informação sobre investimento ainda não realizado e que, vindo a sê-lo, determina a sujeição a IRC. Ou quando se trata da aquisição de imóvel que concretizada, exige o pagamento de sisa. Pode dar-se também o caso – este, mais delicado – de o pedido ser formulado por pessoa interessada na situação tributária de outro contribuinte. Assim sucede com a empresa que pretende ter a certeza do modo como devem ser tributados os dividendos a distribuir pelos seus accionistas, eles os verdadeiros sujeitos passivos do imposto. O mesmo sucede quando uma empresa do sector financeiro pretende conhecer que impostos recaem sobre dados produtos, antes de os comercializar junto dos seus clientes.”

²³² O art. 124.º do CC estipula que “a incapacidade dos menores é suprida pelo poder paternal e, subsidiariamente, pela tutela, (...)”

²³³ Nos termos do n.º do art. 138.º do CC, “podem ser interditos do exercício dos seus direitos todos aqueles que por anomalia psíquica, surdez-mudez ou cegueira, se mostram incapazes de governar suas pessoas e bens”

²³⁴ Nos termos do art. 152.º do CC, “podem ser inabilitados os indivíduos cuja anomalia psíquica, surdez-mudez ou cegueira, embora de carácter permanente, não seja de tal modo grave que justifique a sua interdição, assim como aqueles que, pela sua

nos termos do nº1 do art. 153.º do CC, do que constar da sentença judicial que decretar a inabilitação.

Doutro modo, se o sujeito passivo é uma pessoa coletiva, é natural que o representante legal - gerente, administrador, etc. - possa suscitar junto da Administração Tributária questões quanto à situação jurídico-tributária da mesma²³⁵.

Já se o sujeito passivo tributário é uma herança indivisa, esta é representada pelo cabeça de casal. Ora, o cabeça de casal, na qualidade de representante da herança indivisa, pode apresentar um pedido de informação vinculativa²³⁶.

Se, em algum caso, o sujeito passivo, seja pessoa singular ou pessoa coletiva, for declarada insolvente²³⁷, será nomeado um Administrador de insolvência, ao qual cabe, em termos gerais, a liquidação da massa insolvente e distribuição do produto da mesma pelos respectivos credores, nos termos do art. 55.º do CIRE, o qual prevê que “(...) cabe ao administrador de insolvência, com a cooperação e sob a fiscalização da comissão de credores, se existir: a) Preparar o pagamento das dívidas do insolvente à custa das quantias em dinheiro existentes na massa insolvente, designadamente das que constituam produto da alienação, que lhe incumbe prover, dos bens que a integram; b) Prover, no entanto, à conservação e frutificação dos direitos do insolvente e à continuação da exploração da empresa, se for o caso, evitando quanto possível o agravamento da sua situação económica.” Ora, no âmbito da conservação dos bens, terá o Administrador de Insolvência de proceder ao pagamento dos impostos e demais tributos, que recaiam sobre os mesmos, relativos a período

habitual prodigalidade, ou pelo uso de bebidas alcoólicas ou de estupefacientes, se mostrem incapazes de gerir convenientemente o seu património.”

²³⁵ Quanto a este aspeto, veja-se o nº1 do art. 985.º do CC prevê que “na falta de convenção em contrário, todos os sócios têm igual poder para administrar.” Ainda a este respeito, estipula o nº1 do art. 996.º do CC que “a sociedade é representada em juízo e fora dele pelos seus administradores, nos termos do contrato ou de acordo com as regras fixadas no artigo 985.º” No entanto, no que concerne às sociedades comerciais, há regras específicas quanto à representação e vinculação da sociedade, pelo que se torna necessário atender aos artigos 192.º e 193.º -sociedades em nome coletivo -259.º e 260.º - sociedades por quotas 408.º e 409.º - quanto às sociedades anónimas- e 474.º e 478.º -sociedades em comandita - todos do CSC.

²³⁶ Como consta do nº 5 do art. 8º do CIMI.

²³⁷ Nos termos do DL nº 53/2004 de 18 de Março, que aprovou o CIRE, nomeadamente o art. 3.º, “é considerado em situação de insolvência o devedor que se encontre impossibilitado de cumprir as suas obrigações vencidas.”

posterior à declaração de insolvência. A título de exemplo, se a massa insolvente integrar um bem imóvel, o Administrador de Insolvência deverá proceder ao pagamento do IMI devido; se a massa insolvente incluir veículos automóveis, deverá proceder ao pagamento do IUC respectivo. Os valores respeitantes a impostos e outros tributos constituem dívidas da massa insolvente, nos termos da Alínea c) do nº1 do art. 51.º do CIRE.

4.2 Legitimidade dos Advogados, solicitadores, revisores e técnicos oficiais de contas, entidades habilitadas ao exercício da consultadoria fiscal para requerer informação vinculativa

O legislador luso entendeu – e bem²³⁸ – conferir legitimidade a determinadas pessoas – no exercício de determinadas profissões – e entidades para apresentar pedido de informação vinculativa²³⁹. Passemos a analisar, isoladamente cada uma das categorias consideradas na norma em questão.

4.2.1. Advogados

O Advogado, devidamente mandatado ou nomeado – através do SADT – representa o constituinte – ou patrocinado – ao nível judicial mas também extrajudicial, podendo e devendo praticar todos os actos ao seu alcance para defender os interesses deste último.

Aliás, o nº5 do art. 1º da Lei 49/2004 de 24 de Agosto – APAS – prevê que “são actos próprios dos advogados e dos solicitadores:a) o exercício do

²³⁸ Ao abrigo do CPCI, nomeadamente do art. 14.º, as informações sobre a concreta situação tributária do contribuinte podiam ser prestadas a estes ou ao respectivo representante legal, não podendo as mesmas ser prestadas, nos termos do §2 do preceito já citado a “advogados, candidatos à advocacia e solicitadores”. Por sua vez, o CPT, no nº3 do art. 72.º prevê que informações sobre a situação jurídico-tributária dos contribuintes “poderão ser prestadas a entidades legalmente habilitadas a exercer consultadoria fiscal relativamente à concreta situação jurídico-tributária dos seus representados devidamente identificados, mas serão também obrigatoriamente comunicadas a estes.”. O referido preceito não prevê, assim, que as referidas informações possam ser prestadas a advogados e a solicitadores.

²³⁹ A LEYGT prevê igualmente a possibilidade de determinadas entidades ou instituições apresentarem um pedido de consulta, no nº3 do art. 88.º da LEYGT. Este preceito tem, no entanto, um maior alcance que a norma lusa, pois prevê uma maior leque de entidades com legitimidade para solicitar consulta. De facto, este preceito estabelece que “Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.”Em nosso entender, este preceito é bem mais feliz que a correspondente norma lusa, pois conferiu legitimidade a entidades, como as associações sindicais e patronais, que representam interesses cuja relevância jurídico-tributária é inegável.

mandato forense; b) a consulta jurídica.”Do mesmo modo, o nº3 do art.61º do EOA frisa que “o mandato judicial, a representação e assistência são sempre admissíveis (...) nomeadamente para defesa de direitos, patrocínio de relações jurídicas controvertidas, composição de interesses ou em processos de mera averiguação, ainda que administrativa, oficiosa ou de qualquer outra natureza.”

Constata-se que os advogados, ao abrigo desta última norma, e ainda que de forma implícita, estavam já legitimados a encetar diligências junto de qualquer entidade para a defesa dos interesses do constituinte ou do patrocinado. Desta forma, poder-se-à questionar, no que aos advogados respeita, se o nº5 do art. 68º da LGT é, ou não redundante face à previsão do nº3 do art. 61.º do EOA. A resposta é de sentido negativo, por duas ordens de razões: primeiro, a LGT entrou em vigor em 01-01-1999, enquanto que o EOA vigorou somente a partir de 31-01-2005; segundo, enquanto que a LGT estabelece os princípios basilares que devem nortear a relação jurídico-tributária, o EOA é um diploma estatutário, que visa estabelecer os direitos, deveres e garantias adstritos ao exercício de determinada profissão, pelo que não lhe cabe a previsão de todos os tipos de atos e diligências que podem ser levadas a cabo por um advogado.

4.2.2. Solicitadores

O nº1 do art. 100.º do ECS estipula que “Os solicitadores podem, no exercício da sua profissão, requerer, por escrito ou oralmente, em qualquer tribunal ou serviço público, o exame de processos, livros ou documentos que não tenham carácter reservado ou secreto, bem como a passagem de certidões, sem necessidade de exhibir procuração.” Este preceito tem uma amplitude mais restrita que a norma correspondente da EOA, o que significa que o solicitador tem uma competência orgânica mais restrita que a do advogado. Coloca-se a questão de saber se esta norma contempla, ainda que implicitamente, a faculdade de os solicitadores apresentarem um pedido de informação vinculativa. O preceito prevê que o solicitador possa requerer em qualquer serviço público, o exame de processos, livros ou documentos, mas não contempla a hipótese de aquele poder requerer a tomada de posição da Administração Tributária sobre determinada questão jurídico-tributária relativa ao respectivo constituinte. Assim, o nº5 do art. 68.º da LGT veio conferir ao solicitador a possibilidade de

apresentar um pedido de informação vinculativa, por conta do cliente, facultade esta que não se encontra contemplada no respectivo estatuto.

4.2.3. Técnicos e Revisores Oficiais de Contas

A Alínea b) do nº2 do art. 6º do Decreto-Lei n.º 452/99240, de 5 de Novembro- ETOC - estabelece que compete ao técnico oficial de contas “intervir, em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis, na fase graciosa do procedimento tributário, no âmbito de questões relacionadas com as suas competências específicas.” Esta norma contempla, ainda que implicitamente, a facultade de o TOC poder apresentar pedidos de informação vinculativa, na medida em que é permitido intervir no procedimento tributário. Assim, dado que as informações vinculativas são emitidas no âmbito de um procedimento, o TOC tem legitimidade, de acordo com o diploma estatutário, para a apresentar pedido de informação vinculativa. Assim, além do nº 5 do art. 68º da LGT, também o ETOC confere legitimidade ao TOC para requerer informação vinculativa por conta do cliente. Doutro modo, o EROC, mais precisamente a Alínea c) do art.º 48.º estabelece que os ROC têm competência para a “(...)revisão de declarações fiscais, elaboração de estudos, pareceres e demais apoio e consultoria em matérias fiscais e parafiscais (...)”. Ora, é principalmente neste âmbito que se mostra importante a facultade prevista no nº5 do art.º 68.º da LGT.

4.2.4. Entidades habilitadas ao exercício da consultadoria fiscal

O legislador utiliza um conceito indeterminado - “ entidades habilitadas ao exercício da consultadoria fiscal” - na medida em que não prevê especificamente que tipo de entidades pode apresentar pedido de informação vinculativa. Esta opção não merece censura, dado que permite abranger situações que o legislador não podia conhecer no momento em que criou a norma. Sendo assim, poderão apresentar pedidos de informação vinculativa, entre outros, as sociedades de consultadoria e as agências de contribuintes. Deste modo, poderá solicitar à Administração Tributária um pedido de informação

²⁴⁰ Com as alterações introduzidas pelo D.L. n.º 310/2009 de 26 de Outubro.

vinculativa qualquer entidade legalmente autorizada a prestar consultadoria fiscal.

4.3. Objeto

No que concerne ao objeto do procedimento de informações vinculativas, a lei, nomeadamente o n.º 1 do art. 68.º da LGT prevê que “ as informações vinculativas sobre a situação tributária dos sujeitos passivos, incluindo, nos termos da lei, os pressupostos dos benefícios fiscais²⁴¹ são requeridas ao dirigente máximo do serviço, sendo o pedido acompanhado da descrição dos factos cuja qualificação jurídico-tributária se pretenda” (sublinhado nosso). Segundo Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa²⁴² “estas informações podem versar sobre qualquer questão que os contribuintes pretendam esclarecer quanto à sua situação tributária ou sobre a possibilidade de poderem vir a usufruir de benefícios fiscais (...) Por outro lado, numa perspetiva crítica quanto ao alcance desta figura, Saldanha Sanches sustenta que “o objectivo principal da consulta vinculativa é fornecer ao contribuinte um domínio onde pode actuar com absoluta segurança: um *safe harbour*²⁴³ De notar que as informações vinculativas não podem compreender factos abrangidos por procedimento de inspeção tributária cujo início tenha sido notificado ao sujeito passivo antes da apresentação do pedido. Esta regra tem razão de ser, na medida em que visa impedir que o sujeito passivo se salvasse, através de uma informação vinculativa, das conclusões eventualmente desfavoráveis do relatório de inspeção.

4.4. Âmbito material

²⁴¹ Na versão inicial deste preceito constava “pressupostos ainda não concretizados dos benefícios fiscais”.

²⁴² CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, ob. cit., pp. 622-623

²⁴³ SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual...*, p. 205.

Quanto ao âmbito do pedido, atendendo à letra do n.º 1 do art. 68.º da LGT, levanta-se a dúvida sobre se o mesmo se restringe aos casos previstos nesse número. Isto é assim porque o referido preceito estabelece que os pedidos com aquele conteúdo devem ser dirigidos ao dirigente máximo do serviço, mas não exclui que o conteúdo do pedido possa ser diverso no estabelecido. Terá o legislador pretendido restringir o objeto do pedido de informações vinculativas ao que consta do n.º 1 do art. 68.º da LGT? Tendo em atenção o n.º 1 do art. 68.º da LGT, podemos considerar que o objeto do pedido de informação vinculativa pode ser diverso daqueles que nele estão elencados. No entanto, somos forçados a tomar em conta que o legislador terá pretendido fixar taxativamente o objeto do pedido de informação vinculativa, dado que o contrário levaria a que todo o apresentante de pedido de informação vinculativa pudesse formular um pedido de informação vinculativa que não tivesse o objeto previsto no referido preceito. Ora, essa possibilidade seria fonte de uma enorme incerteza ou insegurança jurídica.

Pode ser objeto de pedido de informação vinculativa qualquer questão relativa à situação jurídico-tributária do sujeito passivo ou sobre a verificação de pressupostos para a concessão de um benefício fiscal, nos termos do n.º 1 do art. 68.º da LGT. De referir que a matéria relativa aos benefícios fiscais encontrava-se prevista no art. 17.º do EBF, tendo este normativo sido derogado pelo n.º 2 do art. 2.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o CPPT.

4.5. Âmbito temporal

O art. 68.º da LGT não limita o âmbito temporal do objeto da consulta: o pedido de informações vinculativas tem como objeto situações já ocorridas bem situações de facto que ainda não se verificaram²⁴⁴.

²⁴⁴ Em sentido contrário, Sérgio Vasques considera que “ é certo que o legislador não emprega expressão «informação prévia vinculativa», mas resulta, ainda assim, com clareza do art. 57.º n.º 1, do CPPT que o pedido deve respeitar sempre a factos não verificados” e que “ no mesmo sentido aponta a Lei Geral Tributária, pois que o art.º 68.º, n.º 2 nos diz que é «posteriormente no caso concreto» que a Administração não pode proceder de modo divergente da informação” (VASQUES, Sérgio, *ob. cit.* pp. 117-118). Contudo, entendemos que o legislador previu as situações em que a informação vinculativa não pode ser prestada, ou seja, quando o sujeito passivo tenha sido já notificado da existência de procedimento de inspeção tributária ou nas situações em que a AT aplique a norma geral anti-abuso prevista no art. 38.º da LGT, no caso em que esta seja anterior à apresentação do pedido de emissão de

Aliás, quanto a este aspeto já se pronunciou o STA, em Ac de 07-12-2004, mediante o qual se fixou que “ A Administração está obrigada a prestar a informação vinculativa solicitada pelos contribuintes, quer relativamente a situações de facto já ocorridas, quer relativamente a situações de facto que ainda não se deram, mas que o contribuinte configure como concretizáveis.²⁴⁵”

4.6. Forma e conteúdo do pedido

Em primeiro lugar, cumpre salientar que, embora a tramitação deste procedimento se encontre prevista no art. 68.º da LGT, no art. 57.º do CPPT e na Portaria n.º 972/2009 de 31 de Agosto, não se poderá olvidar o preceituado nos artigos 69.º a 80.º da LGT e os artigos 44.º a do CPPT, os quais serão aplicáveis em tudo o que não se encontre previsto nas normas específicas.

Deste modo, quem pretender apresentar pedido de informação vinculativa deverá fazê-lo, obrigatoriamente, por transmissão eletrónica de dados, nos termos do art. 1.º da Portaria supracitada, não o podendo fazer nos termos gerais do art. 69.º da LGT. Deste modo, deverá efectuar um pedido de senha no endereço www.portaldasfinancas.gov.pt, no caso de ainda não dispor de senha de acesso.

Se os elementos apresentados pelo contribuinte ou por outras entidades, por conta daquele, se mostrarem insuficientes, a AT, nos termos do n.º 11 do art. 68.º da LGT, “notifica-o para suprir a falta no prazo de dez dias, sob pena de arquivamento, ficando suspensos os prazos dos procedimentos. Por outro lado, nos termos do n.º 12 do art. 68.º da LGT, o “pedido será arquivado se estiver pendente ou vier a ser apresentada reclamação, recurso ou impugnação judicial que implique os factos objeto do pedido de informação”. Compreende-se que assim seja, dado que não se pode exigir à AT, em função da eficiência da Administração, que aprecie – ou continue a apreciar - um pedido relativo a factos que já foram objeto de apreciação por órgão hierarquicamente superior ou

informação vinculativa, bem como nos casos em que se encontre pendente reclamação, recurso ou impugnação judicial que tenha como objeto os factos que constariam do pedido de informação vinculativa.

²⁴⁵ Ac. do STA, de 07-12-2004 (RELATOR: BAETA DE QUEIROZ), disponível em www.dgsi.pt.

por um órgão jurisdicional, em atenção ao Princípio da Eficiência, consagrado no nº5 do art. 267.º da CRP²⁴⁶, que deve nortear a atividade da Administração.

4.7. Prazo

Quanto ao prazo para a AT responder ao requerente, devemos distinguir consoante o pedido é efectuado com ou sem carácter de urgência.

Assim, se o apresentante não requer urgência no tratamento do pedido²⁴⁷, este deve ser tramitado no período máximo de 150 dias, nos termos do nº4 do art. 68º da LGT.

Doutro modo, se o apresentante requereu urgência no tratamento do pedido, nos termos do nº6 do art. 68.º da LGT, a AT deverá notificá-lo, dentro do prazo de 30 dias, do reconhecimento, ou não, do carácter de urgência. Em caso afirmativo, o apresentante deverá proceder ao pagamento de uma taxa entre 25 e 250 unidades de conta, a qual é fixada em função da complexidade da matéria, nos termos do nº7 do art. 68º do CIRE.

Se a AT considerar que não se verificam os pressupostos para a prestação de uma informação vinculativa urgente, ou que a matéria reveste uma especial complexidade técnica, ou não tendo o apresentante procedido ao pagamento da taxa prevista no nº6 do art. 68.º da LGT, deverá notificar este último que o pedido seguirá o regime regra, nos termos do nº 10 do art. 68.º da LGT.

Na hipótese de a AT não se pronunciar sobre o pedido de informação vinculativa no prazo de 90 dias, considera-se que a mesma tacitamente sancionou a proposta de enquadramento jurídico-tributário dos factos efectuada pelo apresentante, nos termos do nº8 do art. 68º da LGT. Esta regra é uma concretização do Princípio da Informação, consagrado no art. 37º da CRP, no

²⁴⁶ O nº 5 do art. 267º da CRP prevê que “o processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito (sublinhado nosso)

²⁴⁷ De acordo com Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, a Administração Tributária “pode apreciar se se justifica ou não a urgência, notificando o requerente no caso de recusa no prazo máximo de (...) 30 dias” e “poderá também recusar a prestação de informação urgente por entender que o caso apresenta especial complexidade técnica que impossibilita a prestação da informação vinculativa” (CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim, e SOUSA. Jorge Lopes de, *ob.cit.*, p. 629)

sentido de que os cidadãos e empresas têm direito de ser informados, conforme já foi explanado na Parte I deste estudo.

4.8. Audição do apresentante

A AT pode considerar que é útil proceder à audição do apresentante, nomeadamente para se esclarecer, por exemplo, quanto às circunstâncias que rodeiam a transação comercial pretendida ou para compreender o motivo para efectivação da operação em causa. Esta regra constitui um afloramento do Princípio do Inquisitório, previsto pelo art. 58º da LGT, segundo o qual “a Administração Tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”. Note-se que o legislador deixou à AT uma considerável margem de discricionariedade, na medida em que não subordinou a referida opção a qualquer termo ou condição. Em nosso entender, esta opção do legislador prende-se com o facto de este procedimento não afectar os direitos e interesses legítimos do apresentante, como veremos adiante.

Contudo, e embora este preceito não o preveja, o próprio apresentante pode requerer a respectiva audição, ao abrigo do Princípio da Participação, consagrado n.º n.º1 do art. 268.º da CRP e concretizado no art. 60.º da LGT²⁴⁸. Nos termos deste último preceito, “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 (...): direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições.” Acresce que, de acordo com Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa²⁴⁹, “não se poderá deixar de reconhecer este direito a quaisquer outros intervenientes no procedimento tributário cujos direitos ou interesses possam ser afectados pela decisão do mesmo.” Segundo os referidos Autores, “o preceituado neste artigo deverá ser aplicável em relação a quaisquer outros interessados, desde que, durante a

²⁴⁸ Neste sentido, vejam-se os Ac. do STA de 14-05-2003 (RELATOR: PIMENTA DO VALE) e de 07-02-2007 (RELATOR: ANTÓNIO CALHAU).

²⁴⁹ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, ob. cit., p.503.

pendência do procedimento tributário, tenham já direitos ou interesses reais e actuais, não meramente hipotéticos ou eventuais, a defender.”²⁵⁰

No entanto, a AT encontra-se dispensada de observar o disposto no nº1 do art. 60º da LGT se a decisão do pedido for favorável ao interessado. Na hipótese de o apresentante ter apresentado proposta de enquadramento jurídico dos factos, a decisão será favorável se a AT concordar com a mesma. Coloca-se, no entanto, a questão de saber, em que medida a decisão final do procedimento é favorável ou desfavorável para o sujeito passivo, quando este não apresentou proposta de enquadramento jurídico dos factos²⁵¹. Neste caso, uma vez que a AT não tem forma de conhecer a posição do apresentante, poderá actuar de uma das seguintes formas: notificar o apresentante para que este exerça o direito de audição prévia ou, ao invés, não o fazer, ancorando-se na letra do nº13 do art. 68.º da LGT²⁵².

Quanto à forma do exercício do direito de audição, o nº 6 do art. 60.º da LGT prevê que o mesmo poderá ser feito oralmente ou por escrito, no prazo de quinze dias, podendo a AT alargar este prazo até o máximo de 25 dias em função da complexidade da matéria. De assinalar que cabe à Administração Tributária optar pela forma como deverá ser exercido o o direito de audição. Se a AT optar pela audição oral, as declarações do apresentante têm de ser reduzidas a escrito, nos termos do nº 3 do art. 54,º da LGT²⁵³.

4.9.Decisão/Vinculação

²⁵⁰ De acordo com o Ac. do TCAN de 16-10-2008 (RELATOR: JOSÉ VELOSO), “tanto o direito à informação procedimental se podem efectivar, em caso de recusa injustificada do seu cumprimento pela Administração, através do processo administrativo urgente de intimação para prestação de informações, consulta de processos e passagem de certidões, previsto nos artigos 104.º a 108.º do CPTA”.

²⁵¹ Segundo, CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p.511, “ apenas pode entender-se que se está perante uma decisão favorável ao contribuinte quando ela for integralmente favorável às pretensões que formulou no procedimento tributário, pois uma decisão apenas parcialmente favorável será desfavorável na parte restante.”

²⁵² No entanto, se a AT considera que a audição deve ser dispensada, deve fundamentá-lo, por escrito, e disso notificar o apresentante. Neste sentido, veja-se CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 511.

²⁵³ Neste sentido, veja-se CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p.506, os quais sustentam que “será a entidade que dirige o procedimento a fazer a opção pela forma oral ou escrita, pois é ela que, no âmbito dos seus poderes de direcção e de harmonia com o princípio do inquisitório, determina as diligências a efectuar para atingir esse objectivo.”

A AT encontra-se obrigada a emitir informação vinculativa, no prazo de 90 ou 150 dias, conforme o pedido revista ou não carácter urgente, sem embargo de, ao abrigo do nº 12 do art. 68.º da LGT, poder arquivar o pedido se “se encontrar pendente ou vier a ser apresentada reclamação, recurso ou impugnação judicial que implique os factos objecto do pedido de informação.”. Uma vez emitida a informação vinculativa, a AT fica vinculada ao enquadramento jurídico adotado, não podendo proceder de forma diversa quanto aos fatos objeto do pedido²⁵⁴, a não ser em cumprimento de decisão judicial, nos termos do nº 14 do art. 68.º LGT. De facto, mal se compreenderia que o tribunal ficasse condicionado à interpretação da lei efectuada pela Administração, nomeadamente face ao nº2 do art. 205.º da CRP - no qual se prevê que “as decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras entidades”. Trata-se“ de uma exigência do princípio do Estado de direito democrático²⁵⁵”

A informação vinculativa deve ser notificada ao apresentante e deve obrigatoriamente incluir a informação ou o parecer em que a Administração se baseou para a sua prestação, nos termos do nº 2 do art. 57.º do CPPT.

Se a AT não respeitar o prazo previsto no nº4 do art. 68.º da LGT, e o sujeito passivo adotar um comportamento com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei, a sua responsabilidade fica limitada à dívida do imposto, sendo abrangidas por esta exclusão as coimas, os juros e outros acréscimos legais, nos termos do nº 18 do art. 68.º da LGT. O legislador pretendeu, com esta regra, contribuir para uma maior celeridade na tomada de decisão pela AT, estipulando uma perda de receita fiscal para os casos em que esta não atuou com a celeridade e eficiência devidas.

Assim, consagra-se a relevância do Princípio de Boa-Fé como conformador da legalidade em concreto, dando-se relevância àquela em detrimento da legalidade abstracta estrita, materializada na interpretação mais correcta da lei²⁵⁶.

²⁵⁴ Veja,se, quanto a este ponto, a obra citada na nota anterior, p. 623. Os Autores sustentam – a nosso ver bem – que “se a administração fiscal proceder de forma diversa do sentido da informação, o acto que praticar enfermará de vício de violação de lei (...) gerador da sua anulabilidade (...)”

²⁵⁵ Idem, ibidem, p.626.

²⁵⁶ Idem, ibidem, p. 624.

A este propósito, Diogo Leite de Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa atribuem um maior alcance ao Princípio da Boa-fé, na medida em que consideram que, mesmo nas situações em que a AT emite uma informação fora do quadro legal do art. 68.º da LGT, a informação será vinculativa, se inculcou no sujeito passivo a confiança que de que aquela actuará segundo a informação prestada. Segundo os referidos Autores “ esta norma sugere a conclusão de que quando as informações não são prestadas nos termos previstos neste artigo, não são vinculativas para a administração fiscal. Esta conclusão, porém, parece não se poder retirar com segurança. Na verdade, o Princípio da Boa-fé, que actualmente tem consagração no art. 266º, nº2 da CRP, exige que se tenha de levar em conta, na actuação da administração fiscal, a confiança que as informações prestadas tenham suscitado nos contribuintes a quem foram prestadas²⁵⁷”. Aliás, “nos casos em que tenha sido prestada uma informação pela Administração tributária, o respeito pela confiança que ela pode gerar no contribuinte, reclama uma actuação em sintonia com a informação prestada, pelo menos quando não tiver sido comunicado ao contribuinte que não tem natureza vinculativa a informação prestada.” Por conseguinte, “não se poderá limitar a vinculação da administração fiscal às informações prestadas nos casos de denominada informação vinculativa, devendo ela ser reconhecida em todos os casos que a informação prestada seja objectivamente susceptível de gerar no contribuinte a confiança em que a administração tributária proceda em harmonia com o informado”.

De facto, é indubitável que a AT deve actuar de forma a não trair a confiança dos sujeitos passivos no sistema, devendo abster-se de praticar determinados atos ou de prestar determinadas informações que possam, de acordo com a interpretação de um homem médio, colocado, na posição do real destinatário²⁵⁸, ser tomadas como uma posição oficial da mesma AT. Assim se a AT veicular uma informação que possa ser confundida com uma posição oficial sobre um determinado problema, não poderia depois, em princípio, agir em

²⁵⁷ Idem, *ibidem*, p. 623.

²⁵⁸ Trata-se da teoria de impressão do destinatário, que teve acolhimento no art. 236.º do CC, cujo nº1 estatui que “a declaração negocial vale com o sentido que um declaratório normal, colocado na posição do real declaratório, possa deduzir do comportamento do declarante, salvo se este não puder razoavelmente contar com ele.”

sentido divergente ou contrário à mesma, pois isso configuraria um *venire contra factum proprium*.

No entanto, embora compreendamos e até valorizemos a importância dos princípios no ordenamento jurídico tributário, nomeadamente como meio último de tutela dos direitos fundamentais, não podemos acompanhar o entendimento dos referidos Autores, na medida em que, com o art. 68.º da LGT o legislador previu e concretizou a possibilidade de os sujeitos passivos e outros interessados poderem colocar questões à AT, com a consequente obrigação de esta dar resposta às mesmas e de se considerar vinculada à resposta efectuada. Mas condicionou esta faculdade à observância de um conjunto de normas, nomeadamente o art. 68.º da LGT e o art. 57.º do CPPT. Assim, ainda que o sujeito passivo se considere respaldado por uma tomada de posição sobre determinado assunto, deve apresentar um pedido de informação vinculativa sobre o problema em causa. No mesmo sentido, Lima Guerreiro²⁵⁹, em anotação ao art. 68.º da LGT, sustenta que “o efeito vinculativo das informações da Administração Tributária limita-se às prestadas nos termos do presente artigo ou em legislação especial. Seria incongruente que a Administração Tributária fixasse exigentes requisitos para a prestação de informações vinculativas e posteriormente, concedesse esse efeito a informações não preenchendo os requisitos legais exigidos.”²⁶⁰,

Acresce que o pedido em si não se encontra sujeito a qualquer taxa, desde que não seja pedido com carácter urgente. Deste modo, mesmo que a AT não responda ao pedido, a sua responsabilidade fica limitada à dívida de imposto, ficando excluídos as coimas, os juros e outros acréscimos legais, conforme já foi descrito supra.

4.10. Caducidade e revogação

²⁵⁹ GUERREIRO, A. Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2001, p. 313.

²⁶⁰ No mesmo sentido, veja-se TORRÃO, João António Valente, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 263, o qual sustenta que “a administração tributária (tal como a Administração Pública em geral é responsável perante os contribuintes pelas informações que presta (em homenagem aos princípios da colaboração, da protecção da confiança e da cooperação) pelo que estes poderão, eventualmente exigir daquela indemnização pelos prejuízos derivados de errada informação. Não se pode, todavia, exigir que a administração tributária fique vinculada perante informações prestadas em termos diversos dos referidos nos artigos 67.º e 68.º citados, na tradição, aliás, dos artigos 14.º do CPCI e 72.º e 73.º do CPT. Portanto, os artigos 59.º e 68.º citados só vinculam a administração tributária nos casos em que seja seguido e cumprido procedimento ali previsto.”

Um aspeto que merece ser aqui destacado é o facto de as informações vinculativas, uma vez prestadas, poderem caducar, nos termos do n.º 15 do art. 68.º da LGT. Isto sucede naqueles casos em que ocorre uma alteração superveniente dos factos ou de direito em que assentaram. Assim, se o que estava inicialmente em causa era uma transacção comercial entre dois cidadãos nacionais, ambos com domicílio em Portugal e, posteriormente, um deles altera o domicílio para um país com sistemas de tributação privilegiada, é natural que se verifica a alteração de um pressuposto de facto que tem implicações no enquadramento jurídico-tributário efectuado pela AT. Neste sentido, a informação vinculativa anteriormente prestada caduca, pelo que o sujeito passivo deverá, se assim entender, apresentar novo pedido de informação vinculativa, com base nos novos pressupostos de facto.

Por outro lado, as informações vinculativas podem ser revogadas, após um ano a contar da sua prestação, nos termos do n.º 16 do art. 68.º da LGT, sem embargo se essa revogação ter efeitos unicamente *ex nunc* e de haver lugar a audição do apresentante do pedido. Acresce que ficam salvaguardados os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos, ou seja, os que decorreram da prestação da informação vinculativa objeto de derrogação.

4.11. Procedimento para averiguação de existência de pressupostos para concessão de benefício fiscal.

O art. 57.º do CPPT prevê que, quando o objeto do pedido de informação vinculativa for a existência ou verificação dos pressupostos de qualquer benefício fiscal dependente de reconhecimento, o sujeito passivo deve requerer autonomamente a concessão do referido benefício fiscal, nos termos previstos no art. 65.º do CPPT. Assim, os interessados no reconhecimento de benefício fiscal devem, segundo Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa “apresentar um requerimento para esse efeito, contendo o cálculo do benefício requerido, se tal for obrigatório no caso, e a prova da verificação dos pressupostos do reconhecimento”²⁶¹. Os pedidos de reconhecimento de benefício

²⁶¹ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 596.

fiscal, nos termos do nº2 do art.65.º do CPPT, “são apresentados aos serviços competentes para a liquidação do tributo a que se refere o benefício e instruídos de acordo com o que as normas que concedam os benefícios exigirem”.O pedido deve ser efectivado no prazo previsto no nº3 do art.º 65.º do CPPT. O interessado deverá facultar à AT todos os documentos necessários à apreciação do pedido de reconhecimento de benefício fiscal, nos termos do nº5 deste art. 65.º. Segundo Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa²⁶², “trata-se de uma norma que não tem a ver com a concessão do benefício, mas com a sua manutenção após ter sido reconhecido, e concretiza os deveres de colaboração do contribuinte com a administração tributária, que são genericamente impostos pelo nº4 do art. 59.º da LGT e pelo nº2 do art. 48.º do CPPT.”Aliás, “estes deveres de colaboração existem também relativamente a elementos abrangidos pelo segredo bancário, tendo o interessado o ónus da prova dos pressupostos da concessão dos benefícios fiscais, ainda que não lhe seja imputável a não divulgação dos elementos de informação bancária.” O interessado poderá requerer a apensação da informação vinculativa ao procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais, o que, a acontecer, vincula a Administração à tomada de posição adotada na informação vinculativa. No entanto, o interessado somente terá interesse em requerer a apensação nos casos em que a informação lhe seja totalmente favorável, pois se for desfavorável também o será a decisão quanto ao reconhecimento de benefício fiscal.

4.12. Informação Vinculativa vs. Norma geral anti-abuso

O nº 2 do art. 38.º da LGT prevê que “são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com, as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais

²⁶² Idem, ibidem, p.597.

referidas.”Esta norma constitui a consagração, no ordenamento jurídico-tributário, da cláusula geral anti-abuso, instituto que visa prevenir e combater situações de elisão das normas jurídico-tributárias, mormente as que se prendem com a incidência subjectiva e/ou objectiva. Acresce que a aplicação desta cláusula geral pressupõe que a AT leve a cabo o procedimento previsto no art. 63.º do CPPT²⁶³. Quanto a este aspeto, Patrícia Leirião²⁶⁴ esclarece que “ para que o nº2 do art. 38.º possa ser aplicado, terá que ser alvo de um *ruling system*, ou seja, de um procedimento administrativo gracioso levado a cabo pela Administração Fiscal (...)” e que “este tipo de procedimento estabelece a obrigatoriedade de audição do contribuinte e consagra um dever especial de fundamentação da decisão de aplicação da norma geral anti-abuso.”

O nº 8 do do art. 63.º do CPPT prevê, no entanto, que a AT não poderá aplicar a norma anti-abuso se o sujeito passivo tiver solicitado uma informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a primeira não tiver respondido no prazo de cento e cinquenta dias. Quanto a este ponto, Patrícia Leirião entende que “o nº8 deste artigo tem subjacente um *deferimento tácito* relativamente à pretensão do contribuinte na não aplicação das normas anti-abuso em sede de pedido de informação vinculativa.”²⁶⁵

Quanto ao modo como deve ser utilizado este instrumento, Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa alertam que “ a cláusula geral anti-elisão tem de ser levada a sério num duplo sentido: a) estando inserida no ordenamento jurídico português, tem de ser aceite e aplicada, a não ser que se considere inconstitucional; b) tem de ser entendida e aplicada no sentido da Constituição (...) não podendo ser transformada num instrumento colocado à

²⁶³ O nº 8 do art. 63.º do CPPT estatui que “disposição antiabuso referida no n.º 1 não é aplicável se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de 150 dias.

²⁶⁴ LEIRIÃO, *A Cláusula Geral Anti-Abuso e o seu procedimento de aplicação*, Porto, Vida Económica, 2012, p. 127

²⁶⁵ Quanto a este ponto, Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa sustentam que “ a razão de ser da fixação deste prazo, que é não obrigar o contribuinte a aguardar indefinidamente pela resposta, inculca que dentro desse prazo a administração tributária deve fazer chegar a informação ao interessado, não bastando que a decisão sobre o pedido de informação seja produzida dentro dele. Assim, a notificação da decisão terá de ser efectivada dentro desse prazo, sob pena de não ser aplicável a disposição anti-abuso.” (CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, ob. cit. p. 584).

disposição da administração para, livremente, «corrigir» todos os negócios jurídicos com os quais não concorda²⁶⁶.”

4.13.Meios de reacção

Cumpra agora analisar quais os instrumentos legais ao dispor do sujeito passivo face a uma informação vinculativa que lhe seja desfavorável ou face à ausência de resposta da AT, nos casos em que o primeiro não juntou proposta de enquadramento jurídico-tributário.

Contudo, é de salientar o facto de as informações vinculativas não revestirem a natureza de atos tributários, nem de atos administrativos em matéria tributária. Por conseguinte, o leque de meios de reacção deverá ser mais restrito do que se estivéssemos perante atos daquela natureza, o que se explica pelo facto de aquela não produzir efeitos lesivos para a esfera patrimonial. Lima Guerreiro²⁶⁷, por seu lado, sustenta que a informação vinculativa é susceptível de impugnação autónoma, ao abrigo do art 268.º n.º4 da CRP, norma que consagra o Princípio da Tutela Judicial Efectiva.- Segundo o referido Autor, “a informação vinculativa consagra um direito específico (e não interesse, pois é um direito a um verdadeiro comportamento positivo da Administração) de segurança e certeza do contribuinte (...)”, sendo que a informação vinculativa permite ao contribuinte o conhecimento antecipado das implicações jurídico-fiscais dos factos tributários, designadamente dos actos e negócios jurídicos cuja validade depende do concurso da sua vontade.” Acresce que “esse conhecimento antecipado pode levar à não consumação desses actos e negócios ou à não consumação em termos diferentes daqueles em que o seriam se ele não fosse possível.” Conclui então o Autor que “o direito de impugnação do acto final de liquidação não é, a nosso ver, suficiente para a total reparação das consequências de informação vinculativa prestada pelos serviços de administração fiscal.”

Não acompanhamos a posição deste Autor, atendendo a que a informação vinculativa não deixa de se traduzir num ato opinativo da AT quanto a um determinado quadro factual. Acresce que o Princípio da Impugnação Unitária

²⁶⁶ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 304.

²⁶⁷ GUERREIRO, A. Lima, “Recorribilidade da informação vinculativa” – Anotação ao Ac. do STA de 02 de Outubro de 1991, in Fisco, Maio 92, n.º42, Ano 4, Lisboa, LEX, 1992, p.34.

obriga a que as eventuais irregularidades dos atos preparatórios ou instrumentais só podem ser conhecidos e apreciados aquando da apreciação do ato de liquidação. No mesmo sentido, Maria Odete Oliveira²⁶⁸ sustenta que “ as consultas são só uma declaração da Administração sobre o direito que na situação concreta resulta aplicável. A resposta à consulta não constitui de facto, a interpretação última da norma, mas apenas a interpretação que dela faz a administração fiscal para efeitos da sua aplicação. Tal interpretação só resulta definitiva quando for efectivamente utilizada num acto tributário como é a liquidação do tributo, e então só desta poderá haver recurso judicial, recurso judicial esse em que o tribunal, ele próprio, vai proceder também à interpretação da norma. Não impugnabilidade que não significa nunca que se fale em denegação de justiça uma vez que também o obrigado tributário pode actuar sem se sujeitar ao conteúdo da resposta. Também não há desrespeito pelo direito de defesa uma vez que sempre existe a possibilidade de reagir contra o acto tributário que se dite com base no critério manifestado na resposta à consulta.

No entanto, o legislador ordinário, no Orçamento de Estado para 2014, aprovado pela Lei nº 83-C/2013, de 31-12, veio introduzir alterações ao art. 68.º, possibilitando ao sujeito passivo recorrer autonomamente em três tipos de casos: a) quando a AT decida quanto à inexistência dos pressupostos para a prestação de uma informação vinculativa ou a recusa de prestação vinculativa urgente; b) quando a AT considera que a existência de uma especial complexidade técnica impossibilite a prestação de informação vinculativa; e c) enquadramento jurídico-tributário dos factos constantes da resposta ao pedido de informação vinculativa.

Sem prejuízo do direito do sujeito passivo tributário a reagir contra decisões que lhe sejam desfavoráveis, cremos que a solução normativa introduzida causa distorção no sistema, atendendo a que a informação vinculativa reveste, tal como sustentamos, a natureza de ato preparatório do ato tributário.

²⁶⁸ OLIVEIRA, Maria Odete, “Algumas notas sobre o procedimento de consulta tributária” in J.L. Saldanha Sanches e António Martins (org.) *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 521.

Em nosso entender, o sujeito passivo deverá aguardar pelo acto de liquidação para reclamar graciosamente, ao abrigo e nos termos do art. 68.º do CPPT. Se a decisão sobre a reclamação graciosa lhe for igualmente desfavorável, pode o sujeito passivo recorrer hierarquicamente, nos termos do art. 76.º n.º1 do CPPT. Caso a decisão sobre o recurso hierárquico lhe for também desfavorável, poderá o sujeito passivo propor acção administrativa especial, nos termos do art. 46.º e seguintes do CPTA, *ex vi* n.º2 do art.º 76.º do CPPT e 191.º do CPTA.

4.14 Vantagens e desvantagens do procedimento de informações vinculativas.

O procedimento de informações vinculativas apresenta aspetos positivos e negativos para o sujeito passivo. Quanto aos pontos positivos, diremos que, a partir do momento em que os sujeitos passivos foram chamados a proceder à autoliquidação dos tributos, com as reformas do sistema jurídico-tributário levadas a cabo nos anos sessenta e oitenta do século passado, isso permitiu “aproximar o imposto da matéria colectável real (...) promover uma gestão mais racional dos seus encargos tributários.”²⁶⁹ Ao mesmo tempo, porém, esta nova incumbência acarretou para o contribuinte um grande risco, que se prende com o da errada interpretação da norma tributária ao qual poderá estar associada a aplicação de sanções ou, em sentido oposto, a perda de uma vantagem fiscal. Assim, o procedimento de informação vinculativa representou para o sujeito passivo a possibilidade de esclarecer dúvidas quanto ao enquadramento jurídico-tributário de determinado quadro factual, evitando assim, eventuais sanções. Além disso, a “prestação de informações vinculativas conduz a uma maior uniformidade na aplicação da lei”²⁷⁰ Do mesmo modo, o mecanismo da informação vinculativa, ao permitir *a priori* uma análise da norma jurídico-

²⁶⁹ VASQUES, Sérgio, *ob. cit.* p.109.

²⁷⁰ VASQUES, Sérgio, *ob. cit.* pp 111-112. Adianta ainda este Autor que “analisado um qualquer caso com profundidade, as futuras decisões dos serviços sobre casos semelhantes tenderão a ser no sentido da primeira, ou ao menos a ponderar os argumentos ali avançados, procurando obter sempre o tratamento igual do que é igual (...) A informação vinculativa acaba, desse modo, por garantir (...) uma aplicação menos sujeita ao capricho ou iniquidade, que o contribuinte pode antecipar com maior facilidade também.”

tributária, facilita a prevenção de litígios que, de outro modo, poderiam sobrecarregar sujeito passivo, AT e tribunais²⁷¹.

No que concerne aos aspetos negativos, a submissão de pedido de informação vinculativa implica a revelação à AT de informações sobre a respectiva actividade e/ou sobre as transacções que entende levar a cabo. Assim, se o parecer da AT for em sentido desfavorável ao sujeito passivo, este ficará numa posição de maior fragilidade face à primeira, dado que, se mesmo assim pretender levar a cabo a transacção, poderá com maior probabilidade ser alvo, em momento ulterior, de uma inspeção tributária. De facto, se o sujeito passivo entender realizar a almejada transacção, poderá estar mais facilmente sujeito a inspeção tributária²⁷².

Numa perspectiva global, o mecanismo da informação vinculativa, em comparação com institutos análogos consagrado em outros ordenamentos jurídicos, apresenta-se bastante avançado, nomeadamente se atendermos ao reforço das garantias dos contribuintes, ao facto de ser gratuito – exceto se revestir carácter urgente – de ser objeto de divulgação e ao facto de impedir a aplicação de norma geral anti-abuso²⁷³. Todavia, e como bem ilustra João Tomaz, a realidade que se apresenta ao contribuinte é distinta, desde logo porque a maioria dos pedidos não é objeto de resposta e uma vez que a divulgação pública das informações vinculativas esteve paralisada durante muitos anos, só tendo sido reactivada parcialmente desde 2004. O sistema revela-se ineficaz e susceptível de contribuir para o tratamento favorável do requerente em face de outros contribuintes na mesma situação e para existência de distorções de concorrência²⁷⁴.

5. Direitos e Deveres no Procedimento de informações vinculativas

²⁷¹ Idem, ibidem, p. 112.

²⁷² Idem, ibidem, p. 113.

²⁷³ TOMAZ, João José Amaral, “Informações Vinculativas Fiscais” in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº413, Janeiro –Junho, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 2004, p. 250.

²⁷⁴ Idem, ibidem, p. 250.

Existem determinados direitos-deveres, não elencados na Parte I deste trabalho, que ganham uma revência própria no seio do procedimento de informações vinculativas. Assim, a apresentação de um pedido de informações vinculativas é um exemplo claro da forma como os contribuintes podem participar no procedimento tributário, formulando questões e apresentando elementos e informações necessários à decisão final. Do mesmo modo, o Direito ao Contraditório espelha a necessidade/oportunidade de o sujeito passivo tributário ser ouvido pela AT antes da emanção da informação vinculativa.

5.1 Direito de Participação

Este Direito encontra-se consagrado a nível constitucional, nomeadamente no nº5 do art. 267.º da CRP, o qual estipula que “ o processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação de decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.” O legislador ordinário veio a concretizar este direito no art. 8.º do CPA²⁷⁵, preceito que tem por epígrafe “Princípio da Participação” e, no art. 60.º da LGT²⁷⁶. Com base nestes artigos, o sujeito passivo, bem como outro interessado no procedimento tributário, tem direito a ser ouvido e a poder expressar a respetiva posição quanto ao objeto do mesmo²⁷⁷. Assim, no âmbito da informação vinculativa, o apresentante do pedido tem direito a ser ouvido no âmbito do procedimento, o que se traduz não somente em pronunciar-se por

²⁷⁵ O preceito estatui que “ os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares, bem como das associações que tenham por objecto a defesa dos seus interesses, na formação das decisões que lhes disserem respeito, designadamente através da respectiva audiência nos termos deste Código.”

²⁷⁶ Segundo Casalta Nabais, o direito de audição prévia, que constitui a concretização do Direito de Participação “existe em relação a cinco tipos de decisões: 1) em relação ao acto tributário e a decisões que ponham termo a procedimentos de 1º grau (...); 2) em relação a actos que decidem procedimentos de 2º grau (...); 3) em relação a decisões instrumentais relativamente à definição da obrigação principal do contribuinte (...); 4) em relação à decisão de derrogação do dever de sigilo bancário (...) e 5) em relação à decisão de reversão fiscal contra terceiros (...)” (NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 336).

²⁷⁷ Adotando uma posição cética, Domingos Pereira de Sousa considera que a actuação administrativa continua seriamente influenciada pela ideia clássica de superioridade da Administração, com influência na estrutura e no funcionamento dos respectivos procedimentos” e que “ estes carecem de ser repensados em termos de praticabilidade, o que exige maior simplicidade e flexibilidade das leis tributárias e, acima de tudo, maior autonomia e proximidade entre a Administração Tributária e os contribuintes.” (SOUSA, Domingos Pereira de, ob. cit., p. 243.)

escrito sobre qualquer questão que esteja relacionado com o objeto da consulta, como também em solicitar reunião com membros da AT. Aliás, de acordo com Diogo Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, o direito de audiência não se prende apenas com questões de facto, mas também com questões de Direito. Segundo estes Autores²⁷⁸, “nos casos em que há apenas lugar a apreciação de questões de direito, o direito de audiência deverá ter lugar sempre que vá ser apreciada na decisão final uma questão de direito sobre a qual o interessado não se tenha pronunciado, independentemente de ela ter ou não sido colocada num parecer, no âmbito da instrução, pois as razões que podem justificar que seja assegurada audiência quanto a questões de direito tanto valem no caso de elas serem colocadas num parecer como no caso de ser a própria entidade que irá proferir a decisão a coloca-las.” Assim, se a AT, no âmbito do enquadramento jurídico-tributário da situação de facto apresentada pelo requerente toma consciência de uma determinada questão de Direito não invocada por este, deve notificá-lo para o mesmo se pronunciar. Naturalmente, esta questão apenas se coloca nos casos em que a informação vinculativa não tenha sido solicitada com carácter de urgência. Se a informação vinculativa tiver sido solicitada com carácter de urgência, não há lugar a audiência, nos termos da Alínea a) do nº1 do art. 103.º do CPA.

5.2 Direito ao Contraditório

O Direito ao Contraditório deriva do Direito de Participação, encontrando-se previsto no art. 8.º e 100.º ambos do CPA, bem como no art. 60.º da LGT. No entanto, este direito encontra-se concretizado no art. 45.º do CPPT, cujo nº 1 prevê que “o procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão.”

O Direito ao Contraditório mostra-se assim como um direito do sujeito passivo tributário, de índole substantiva – encontra-se previsto no art. 60.º da LGT – mas também de natureza procedimental – dado que está previsto no CPPT. Este direito permite ao sujeito passivo tributário a faculdade de solicitar

²⁷⁸ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, pp. 504-505.

ser ouvido no procedimento de informações vinculativas, no sentido de esclarecer alguns pontos do seu pedido ou de proceder à junção de documentação adicional que permita à AT aquilatar da justeza e dequação do pedido efectado.

No entanto, é a AT que deve notificar o sujeito passivo tributário, no sentido de este exercer o respectivo direito, fixando-lhe um prazo para o efeito, o qual é de 15 dias, podendo a AT alargar este prazo até ao máximo de 25 dias, em função da complexidade da matéria, nos termos do n.º6 do art. 60.º da LGT.

O direito em causa pode ser exercido oralmente ou por escrito, consoante as circunstâncias do caso em concreto. No entanto, é a entidade instrutora do procedimento, nos termos do n.º2 do art. 45.º do CPPT, que decide qual a forma que deverá assumir o exercício do contraditório.

Caso se tenha optado pela forma oral de exercício do direito, as declarações do sujeito passivo deverão ser reduzidas a escrito.

Ainda assim, mesmo que a AT tenha optado pela forma oral de exercício do direito, isso não impede que o sujeito passivo tributário possa apresentar alegações por escrito, dentro do prazo estabelecido para a respectiva audição²⁷⁹.

6. Da responsabilização do Estado pela actuação da Administração Tributária em sentido diverso ao expresso em resposta ao pedido de informação vinculativa.

Em primeiro lugar, antes de analisar de que forma pode a AT ser responsável pela actuação da AT em sentido diverso do vertido numa informação vinculativa, teremos de indagar quais os mecanismos através dos quais o sujeito passivo tributário pode obter o ressarcimento dos prejuízos causados pela actuação da AT. Deste modo, cabe perguntar se o modo idóneo para acionar o Estado é a via contenciosa administrativa ou antes a via contenciosa cível. A este respeito, Margarida Cortez²⁸⁰ referiu que “ o problema é mais complexo do que até aqui foi sugerido, na medida em que ele se reporta a uma situação de

²⁷⁹ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, pp.429-430.

²⁸⁰ CORTEZ, Margarida, “Responsabilidade Civil da Administração por actos administrativos ilegais e concurso de omissão culposa do lesado” in BFDUC, 2000, p 49. Atente-se, no entanto, que o citado artigo é anterior à entrada em vigor do actual Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas, previsto pelo D.L. n.º 67/2007 de 31 de Dezembro, diploma que revogou, entre outros, o D.L. n.º 48051 de 21 de Novembro de 1967.

aparente concurso positivo de dois meios processuais distintos: o recurso contencioso de anulação e a acção sobre responsabilidade civil” e concluiu que “nenhum destes meios processuais se revela, à partida, suficiente para sancionar duas realidades diversas, embora intimamente ligadas, como são as situações patológicas da ilegalidade e os danos dela resultantes.”

Sobre o recurso contencioso de anulação, refere-se o mesmo à acção administrativa especial, uma vez que o art. 191.º do CPTA estipula que “as remissões que, em lei especial, são feitas para o regime do recurso contencioso de anulação de actos administrativos consideram-se feitas para o regime da acção administrativa especial.” Ora, a acção administrativa especial encontra-se prevista nos artigos 46.º a 96.º do CPTA. Mas será este mecanismo processualmente admissível para obter o efeito pretendido? O nº 1 do art.46.º prevê que devam seguir a forma da acção administrativa especial “os processos cujo objecto sejam pretensões emergentes da prática ou omissão ilegal de actos administrativos, bem como de normas que tenham ou devessem ter sido emitidas ao abrigo de disposições de direito administrativo.” Em nosso entender, não o é, uma vez que, como já tivemos ocasião de referir, a prestação de informação vinculativa não constitui um acto administrativo. Por conseguinte, a via contenciosa administrativa não é a indicada para obter o ressarcimento dos prejuízos que para o sujeito passivo resultaram de actuação da AT em sentido diverso do teor de informação vinculativa prestada.

Deste modo, afastada a via administrativa, cabe indagar de que modo pode o sujeito passivo tributário demandar civilmente o Estado pela actuação da Administração Tributária em contrário do entendimento sustentado pela mesma em sede de informação vinculativa. Ora, a responsabilidade civil é um conceito jurídico que tem na sua base uma preocupação ética, que se prende com a necessidade de determinada pessoa ou entidade dever observar ou deixar de praticar determinada acção. Quanto a este conceito, Salvatore Vagnoni entende que “La responsabilità amministrativa è quella responsabilità patrimoniale nella quale incorrono i pubblici funzionari, impiegati, agenti, amministratori e dipendenti degli enti locali che, per inosservanza, dolosa o colposa, degli obblighi di servizio abbiano cagionato un danno económico

all'Amministrazione”²⁸¹ Reportando-se ao âmbito de aplicação da responsabilidade extracontratual, Roberto Caranta sustenta que “nella delimitazione dei casi in cui è possibile configurare una responsabilità extracontrattuale della pubblica amministrazione, elemento a prima determinante è quello della modalità della ricostruzione della fattispecie d'illecito. Si potrebbe essere cioè indotti a ritenere che i sistemi che si basano sull'atipicità dell'illecito riconoscono il risarcimento in un caso di maggiore rispetto ai sistemi ove vige la regola della tipicità”²⁸². Aliás, segundo João Caupers²⁸³, “o conceito jurídico de responsabilidade traduz sempre a ideia de *sujeição às consequências de um comportamento*” traduzindo-se num conceito de base ética, que remete originariamente para uma relação causal entre a adopção consciente e voluntária de um comportamento lesivo de valores socialmente relevantes - e por isso merecedores de protecção - e as consequências reprováveis resultantes de tal comportamento.” O referido Autor salienta também que “o objectivo primeiro da responsabilização do Estado e de outras entidades envolvidas no exercício de actividades de natureza pública é a *transferência do dano sofrido pelo cidadão para o seu causador*”²⁸⁴,

Para Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos, “ a responsabilidade civil administrativa é o conjunto de circunstâncias da qual emerge, para a administração e para os seus titulares de órgãos, funcionários ou agentes, a obrigação de indemnização dos prejuízos causados a outrem no exercício da actividade administrativa.”²⁸⁵ Ora, a responsabilidade civil administrativa do Estado por actos de gestão pública praticado pelos seus titulares de órgãos, funcionários e agentes constitui uma garantia do cidadão, garantia essa prevista pelo art. 22.º da CRP²⁸⁶. Já a responsabilidade dos

²⁸¹ VAGNONI, Salvatore, *Le Responsabilità nelle Amministrazioni Statali e negli Enti Locali*, Milano, Giuffrè Editore, 1992, p. 235.

²⁸² CARANTA, Roberto, *La Responsabilità Extracontrattuale della Pubblica Amministrazione*, Milano, Giuffrè Editore, 1993, p.380.

²⁸³ CAUPERS, João, A responsabilidade do Estado e outros entes públicos, disponível em www.fd.unl.pt, p.2. (19-12-2014).

²⁸⁴ Idem, *ibidem*, p. 7.

²⁸⁵ SOUSA, Marcelo Rebelo de, MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral-Tomo III – Actividade administrativa – Responsabilidade civil administrativa*, 1ª Edição, reimpressão, Alfragide, 2010, p. 7.

²⁸⁶ Art. 22.º da CRP: “ O Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.”

funcionários e agente do Estado, encontra-se estabelecida no nº 1 do art. 271.º da CRP, o qual prevê que “os funcionários e agentes do Estado e das demais entidades públicas são responsáveis civil, criminal e disciplinarmente pelas acções ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício de que resulte violação dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos, não dependendo a acção ou procedimento, em qualquer fase, de autorização hierárquica.”

Quanto à importância do art. 22º da CRP, que consagra a responsabilidade das entidades públicas, Maria da Glória Garcia assinala que “quanto à responsabilidade do Estado por danos emergentes do exercício da função administrativa (...) nunca se ofereceram dúvidas quanto à sua consagração no art. 22.º, pelo menos na modalidade de responsabilidade por factos ilícitos.²⁸⁷”. Entendemos, no entanto, que este preceito constitucional deve ser interpretado como aplicável a todas as modalidades de responsabilidade extracontratual do Estado, dado que o referido artigo consagra um princípio geral de responsabilização do Estado, perante o cidadão, face a qualquer acto de gestão pública²⁸⁸.

E quais são as modalidades de responsabilidade civil do Estado? A responsabilidade civil administrativa pode ser definida de diversas formas, conforme o critério adotado. Assim, de acordo com Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos, a “responsabilidade civil administrativa pode ser classificada atendendo ao título de imputação do prejuízo, à natureza da posição jurídica subjectiva violada e ao ramo de direito pelo qual é regulada²⁸⁹”. Deste modo, no que concerne à imputação do prejuízo, a responsabilidade civil pode ser *delitual*, *pelo risco* ou *por facto lícito*. Ora, a responsabilidade delitual “decorre de uma conduta reprovada pela ordem enquanto que “a responsabilidade pelo risco e por facto lícito prescindem daquela reprovação, pelo que são modalidades de responsabilidade objectiva: a primeira decorre de regras objectivas de distribuição dos riscos sociais (...) a segunda decorre da

²⁸⁷ GARCIA, Maria da Glória Ferreira Pinto Dias, “A responsabilidade civil do Estado e demais pessoas colectivas públicas”, CES, 1997, p. 48, disponível em <http://www.ces.pt/download/570/RespCivil%20Estado.pdf> (19-12-2014).

²⁸⁸ MIRANDA, Jorge, “ A Constituição e a responsabilidade civil do Estado”, in Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, p 929.

²⁸⁹ SOUSA, Marcelo Rebelo de, MATOS, André Salgado de André Salgado de, *Direito Administrativo Geral-Tomo III – Actividade administrativa – Responsabilidade civil administrativa*, 1ª Edição, reimpressão, Alfragide, 2010, p. 16.

necessidade de compensar alguém por sacrifícios que lhe sejam impostos, mediante condutas juridicamente conformes, em benefício do interesse público.” No que tange à natureza da posição jurídica subjectiva violada, a responsabilidade civil pode ser contratual ou extracontratual. A primeira decorre “ da violação de direitos de crédito resultantes de contrato. A responsabilidade extracontratual, por seu lado, resulta da “afecção de outros direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos²⁹⁰. Doutra banda, quanto ao ramo de direito pelo qual é regida, a responsabilidade civil pode ser “por acto de *gestão pública* ou por *acto de gestão privada*”.

A responsabilidade civil administrativa extracontratual encontra-se consagrada na Lei nº 67/2007 de 31 de Dezembro, que aprovou o Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas (RRCEC). Ora, o nº2 do art. 1º do referido diploma prevê que “ correspondem ao exercício da função administrativa as acções e omissões adoptadas no exercício de prerrogativas de poder público ou reguladas por disposições ou princípios de direito administrativo.”

Para que se verifique a responsabilidade civil extracontratual do Estado é necessário que se verifiquem cinco pressupostos, de verificação cumulativa: o facto voluntário, a ilicitude, a culpa, o dano e o nexó de causalidade. Se não se verificar qualquer um destes pressupostos não haverá responsabilidade civil. Como se constata, estes pressupostos correspondem aos pressupostos de responsabilidade civil previstos no CC²⁹¹. Analisemos cada um destes pressupostos em separado. Quanto ao facto voluntário, traduz-se na necessidade de se verificar uma conduta humana por contraposição aos factos naturais. A conduta humana pode pautar-se por comissão ou por omissão. Sobre este aspeto, Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado Matos sustentam que “ a responsabilidade civil decorrente de actos positivos tem carácter genérico, na

²⁹⁰ Quanto a este ponto, Roberto Caranta acentua a especificidade da responsabilidade civil extracontratual da Administração Pública face à responsabilidade civil geral. Segundo este Autor, “ le technique della responsabilità extracontrattuale della pubblica amministrazione assumono forme originali rispetto al diritto comune e rivestono pertanto aspetti di peculiare interesse in questa sede, soprattutto nelle fattispecie relative all’attività giuridica della pubblica amministrazione e, in particolare, nei casi di attività provvedimentoale. (CARANTA, Roberto, La responsabilità extracontrattuale della pubblica amministrazione –Sisteme e tecniche, Milano, Giuffrè Editore, 1993).

²⁹¹ Ar. 483.º, nº1 do CC: “Aquele que, com dolo ou mera culpa, violar ilicitamente o direito de outrem ou qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes da violação.”

medida em que decorre de um dever também genérico de não lesar activamente as posições jurídicas subjectivas de outrém²⁹²” enquanto que a responsabilidade civil emergente de omissões “depende da existência de um dever de praticar a acção omitida (...) geralmente designado como «dever de garante»” Quanto à ilicitude, prevista no art.7.º do RRCEC, a mesma é, segundo Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos, “segundo sinónimo de antijuricidade, que se expressa num juízo negativo (ou desvalor) formulado pela ordem jurídica²⁹³”. Será ilícita assim a conduta que viole qualquer norma ou princípio a nível constitucional, mas também normas legais e regulamentares²⁹⁴. Quanto a este ponto, Margarida Cortez considera que pode ver-se a ilicitude por referência à conduta ou ao resultado. Assim, “se se entender que é suficiente a violação de um comando ou de uma proibição, com a consequente lesão de um direito ou interesse legalmente protegido, para desencadear um juízo de reprovação da ordem jurídica (...) basta a verificação do resultado²⁹⁵”. A ilicitude da conduta, “pelo contrário, reporta-se a um determinado comportamento” pelo que será necessário “que a conduta esteja em contradição com uma proibição ou imposição da própria norma jurídica no próprio momento da acção e não somente em atenção ao resultado lesivo posteriormente verificado.” O n.º 3 prevê que o “Estado e demais pessoas colectivas públicas de direito público são ainda responsáveis quando os danos não tenham resultado do comportamento concreto de um titular de órgão, funcionário ou agente determinado, ou não seja possível provar a autoria pessoal da acção ou omissão, mas devam ser atribuídos a um funcionamento anormal do serviço”. E em que consiste este “funcionamento anormal do serviço”? Nos termos do n.º 4 do mesmo art.7.º, aquele verifica-se quando “atendendo às circunstâncias e os padrões médios de resultado, fosse razoavelmente exigível ao serviço uma actuação susceptível de evitar os danos produzidos.”

No que concerne ao pressuposto da culpa, esta traduz-se na adoção de comportamento com grau de diligência inferior àquele seria expectável de um

²⁹² SOUSA, Marcelo Rebelo de, MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral-Tomo III – Actividade administrativa – Responsabilidade civil administrativa*, ..., p. 20.

²⁹³ Idem, *ibidem*, p.20.

²⁹⁴ Idem, *ibidem*, p. 21.

²⁹⁵ CORTEZ, Margarida, *ob. cit.* p.51.

gestor criterioso. Para João Caupers, “a culpa decorre de um comportamento adoptado com *diligência* ou *aptidão* inferiores àquelas que fosse *razoável* exigir, no caso, a um titular de órgão administrativo, funcionário ou agente zeloso e cumpridor, com base nos princípios e regras jurídicas relevantes²⁹⁶.” Do mesmo modo, para Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos, a culpa “consiste na preterição da diligência pela qual a lei exigia que o autor do facto voluntário e ilícito tivesse pautado a sua conduta²⁹⁷”. A culpa pode assumir duas modalidades: dolo ou negligência, consoante haja intenção de o funcionário ou agente praticar um ato danoso – no primeiro caso – ou se traduza na omissão ou desrespeito de deveres de cuidado²⁹⁸. Por seu lado, João Caupers distingue entre culpa grave e culpa leve, “quando o autor da conduta ilícita haja actuado com dolo ou inteligência e zelo manifestamente inferiores àquele a que se encontrava obrigado em razão do cargo” – no primeiro caso – ou, no segundo caso, “quando o autor da conduta ilícita haja actuado com diligência e zelo inferiores, mas não manifestamente inferiores àqueles a que se encontrava obrigado²⁹⁹.” Em relação àquelas situações em que se verifica que houve funcionamento anormal do serviço, pode ser chamada à colação a figura da culpa de serviço que, segundo Carlos Cadilha³⁰⁰, abrange as modalidades de culpa coletiva, “atribuível a um deficiente funcionamento do serviço globalmente considerado” e a de culpa anónima, “resultante de um concreto comportamento de um agente cuja autoria não seja possível determinar”.

Se o lesado contribuir para ocorrência ou agravamento do dano, a indemnização pode ser reduzida ou mesmo excluída, nos termos do art. 4.º do

²⁹⁶ CAUPERS, João, *ob. cit.*, pp.8-9.

²⁹⁷ SOUSA, Marcelo Rebelo de, MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral-Tomo III – Actividade administrativa – Responsabilidade civil administrativa*, ..., p. 25.

²⁹⁸ *Idem, Ibidem*, pp. 25-26.

²⁹⁹ CAUPERS, João, *ob. cit.* p. 9.

³⁰⁰ CADILHA, Carlos, O novo regime da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas pelo exercício da função administrativa, p. 6, disponível em https://www.csm.org.pt/ficheiros/eventos/6encontroscsm_carloscadilha2.pdf (19-12-2014). Já Margarida Cortez recorda que “a ‘culpa do serviço’ é uma ficção a que se recorre nas hipóteses em que não é possível identificar o autor material do facto lesivo” No entanto, esta Autora sustenta que “apesar da importância prática da ‘falta de serviço’ (...) ela se revela em domínios que não o da responsabilidade da Administração por danos resultantes de actos administrativos ilegais, pela razão de que aqui falece, em princípio, o carácter anónimo dos danos (ou da sua autoria).” De facto, “tanto no caso de actos administrativos expressos, como no caso dos actos silentes, é facilmente identificável, de acordo com o critério da competência, órgão responsável pela sua prática (...) (CORTEZ, Margarida, *ob. cit.*, p. 96).

RRCEC³⁰¹. Isto pode acontecer se o lesado, por exemplo, não utilizou os meios processuais que tinha ao seu alcance para impedir o ato jurídico gerador de prejuízo. A responsabilidade do Estado será exclusiva se o titular do órgão, funcionário ou agente tiver actuado com negligência, nos termos do art. 7.º do RRCEC, sendo no entanto solidária no caso de aquele ter agido com dolo ou culpa grave, nos termos do art. 8.º do referido regime jurídico. No entanto, se o Estado ou outra entidade pública tiver satisfeito alguma indemnização por facto praticado por funcionário com dolo ou zelo e diligência inferiores aos que se encontrem obrigados em razão do cargo, tem direito de regresso contra o titular do órgão, funcionário ou agente, nos termos do art. 6.º e do art. 8.º, ambos do RRCEC. Quanto a este ponto, Carlos Cadilha observa que o n.º3 do art.8.º do RRCEC “confere aos titulares de poderes de direcção, de supervisão, de superintendência ou de tutela a competência para a adopção das providências necessárias à efectivação desse direito, e o n.º4 permite que o processo prossiga, entre a pessoa colectiva pública e o titular do órgão, funcionário e agente, após a prolação da decisão de condenação em indemnização, para efeito de apurar a existência de dolo ou culpa grave (que constitui o pressuposto do direito de regresso) e eventualmente condenar no reembolso de montante indemnizatório.”³⁰²

Quanto ao pressuposto do dano, podemos referir que o mesmo se traduz num prejuízo ou na ausência de uma vantagem ou, no entender de Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos³⁰³, “uma diminuição ou extinção de uma vantagem que é objecto de tutela jurídica”, o qual “decorre da própria função do instituto da responsabilidade civil em geral”. Os danos podem ser objeto de diversas classificações, nomeadamente a que destriça danos

³⁰¹ Art. 4.º do RRCEC: “Quando o comportamento culposo tenha concorrido para a produção ou agravamento dos danos causados, designadamente por não ter utilizado a via processual adequada à eliminação do acto jurídico lesivo, cabe ao tribunal determinar, com base na gravidade das culpas de ambas as partes e nas consequências que delas tenham resultado, se a indemnização deve ser totalmente concedida, reduzida ou mesmo excluída.”

³⁰² CADILHA, Carlos, ob. cit., p. 4, disponível em https://www.csm.org.pt/ficheiros/eventos/6encontroscsm_carloscadilha2.pdf (19-12-2014).

³⁰³ SOUSA, Marcelo Rebelo de, MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral-Tomo III – Actividade administrativa – Responsabilidade civil administrativa*, ..., p. 29. Para Francisco Lechuga, o dano tem dimensão diversa, dado que “ el carácter omnicompreensivo del concepto de lesión hace que no se refiera a un perjuicio cualquiera (económico, físico o moral) inferido al perjudicado por actuaciones ilícitas de la Administración, o aun siendo éstas lícitas, que aquél no venga obligado a suportar.” (LECHUGA, Francisco Javier Jiménez, *La Responsabilidad patrimonial de los poderes públicos en el derecho español*, Barcelona, Marcial Pons, 1999, p.253.)

emergentes de lucros cessantes: enquanto que os primeiros se traduzem na ablação de benefícios que já se encontrariam na esfera jurídica do lesado, os segundos prendem-se com ablação de benefícios que se iriam formar na esfera jurídica do lesado se não tivesse ocorrido a lesão³⁰⁴. Outra distinção relevante é a que opõe os danos presentes aos danos futuros, consoante já tenham ou não ocorrido no momento de fixação da indemnização; por outro lado, os danos serão patrimoniais ou morais conforme sejam, ou não, susceptíveis de avaliação pecuniária³⁰⁵.

O último pressuposto é o nexo de causalidade entre o facto e o dano e consiste na necessidade de haver uma correlação entre o facto praticado ou omitido e o dano causado. Para Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos³⁰⁶, “existem actualmente três teorias do nexo de causalidade com expressão doutrinal, todas elas conduzindo a resultados praticamente idênticos na grande maioria das situações: a teoria da causalidade adequada, a teoria da esfera de protecção da norma e a teoria da conexão do risco”. O nosso ordenamento jurídico, nomeadamente o CC³⁰⁷, acolheu a teoria da causalidade adequada, segundo o qual um dano é imputado a um facto voluntário quando, perante a prática deste, fosse previsível, em condições de normalidade social, a produção do primeiro.³⁰⁸,

No que concerne ao conteúdo de ato de liquidação tributária divergente do sentido de informação vinculativa prestada, ao sujeito passivo cabe provar que o ato de liquidação é voluntário e ilícito – na medida em que é contrário à lei - que foi praticado intencionalmente pelo titular do órgão da AT no sentido de prejudicar o primeiro, que lhe causou prejuízo e que existe um nexo de causalidade entre o ato de liquidação e o prejuízo causado. Quanto ao facto, bastará ao sujeito passivo tributário, alegar e provar a prática do ato de liquidação, como ato voluntário emergente de órgão da AT. No que concerne à ilicitude, o sujeito passivo tributário poderá invocar a violação do nº14 do art.

³⁰⁴ Idem, ibidem, p. 29.

³⁰⁵ Idem, ibidem, p. 30.

³⁰⁶ Idem, Ibidem, p. 31.

³⁰⁷ Art. 563.º do CC: “ A obrigação de indemnização só existe em relação aos danos que o lesado provavelmente não teria sofrido se não fosse a lesão.”

³⁰⁸ SOUSA, Marcelo Rebelo de, MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral-Tomo III – Actividade administrativa – Responsabilidade civil administrativa, ...*, p. 31.

68.º da LGT. Já no que tange ao pressuposto da culpa, deverá o sujeito passivo tributário alegar e provar que o funcionário da AT não agiu com a diligência necessária, ou que agiu com a intenção de provocar determinado efeito danoso, na medida em em que devia ter procedido à liquidação com atenção ao teor da informação vinculativa prestada ao sujeito passivo tributário.

Note-se que o prejuízo/dano causado tanto pode ser de índole patrimonial, como de carácter moral. Como exemplo do primeiro caso, temos a situação daquele sujeito passivo tributário que levou a cabo uma transação, confiando numa informação vinculativa favorável e que, posteriormente, vê aquela ser tributada em sentido que lhe é desfavorável, constituindo o dano a diferença entre a importância que ele poderia esperar que fosse liquidada e o valor que vem a ser efectivamente liquidado, desde que este seja superior ao primeiro. Como exemplo do segundo caso, podemos referir a expectativa jurídica que o sujeito passivo tributário alimentou quanto ao resultado de uma liquidação tributária, baseado no teor de informação vinculativa prestada e que vem a ser frustrada em virtude de uma liquidação em sentido desfavorável e divergente da que constava da referida informação vinculativa. Quanto ao pressuposto do nexo de causalidade, terá o sujeito passivo de alegar e provar que o dano existente teve como causa adequada a liquidação tributária efectuada em violação da lei.

Quanto à responsabilidade pelo risco, estabelece o art.11.º do RRCEC que “ o Estado e as demais pessoas colecrivas de direito público respondem pelos danos decorrentes de actividades, coisas ou serviços administrativos especialmente perigosos (...)”. Ora, a emanção de ato tributário não constitui um serviço administrativo perigoso, pelo que não se preenche o requisito da perigosidade. No que concerne à responsabilidade por facto lícito, o art. 16.º do RRCEC prevê que “ o Estado e demais pessoas colectivas de direito público indemnizam os particulares a quem, por razões de interesse público, imponham encargos ou causem danos especiais e anormais (...)”Para Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos, é especial “o encargo ou dano causado a pessoas individualmente identificáveis; é anormal o encargo ou dano que

ultrapassa o risco normal da vida social”³⁰⁹ Contudo, a emanção de ato tributário não constitui um encargo ou dano especial ou anormal, pelo que o Estado não pode ser demandado a título de responsabilidade por facto lícito.

Estando reunidos todos os pressupostos supra-indicados, deverá o Estado indemnizar o sujeito passivo tributário, nos termos do art. 3.º do RRCEC.

CONCLUSÕES:

As informações vinculativas constituem um mecanismo jurídico que permite aos sujeitos tributários conhecer a sua situação jurídico tributária concreta ou quanto à verificação de pressupostos para reconhecimento de determinado benefício fiscal.

Atenta a voracidade legiferante no campo tributário, o cidadão em geral e o sujeito passivo em particular vêm-se confrontados com uma teia jurídico-normativa cada vez mais complexa, pelo que o exercício dos direitos e o cumprimento dos deveres de índole jurídico-tributária se mostra mais difícil de atingir.

Assim, a certeza e a segurança jurídicas constituem valores com uma importância acrescida, tanto mais que o sujeito passivo tem vindo a assumir um papel determinante na liquidação de determinados tributos. Deste modo, mostra-se extremamente útil a consagração de um instrumento que possibilite aos cidadãos ter conhecimento do enquadramento jurídico-tributário da sua situação tributária.

As informações vinculativas encontram o seu fundamento e em diversos princípios constitucionalmente consagrados, tais como o Princípio da Boa-Fé, o Princípio da Colaboração e o Princípio da Informação. O Princípio da Informação é o princípio chave no que tange à existência deste mecanismo, na medida em que o cidadão tem direito a ser informado, nos termos do art. 37.º da CRP.

³⁰⁹ SOUSA, Marcelo Rebelo de, MATOS, André Salgado de, *Direito Administrativo Geral-Tomo III – Actividade administrativa – Responsabilidade civil administrativa, ...*, p. 31.

Outros ordenamentos jurídicos consagram mecanismos similares à informação vinculativa, os quais estão adaptados às respetivas realidades e vicissitudes nacionais; sem embargo de todos eles visarem, em maior ou menor grau, o esclarecimento do sujeito passivo tributário ou outros interessados quanto à situação jurídico-tributária, bem como no que concerne aos respetivos direitos e deveres.

Um dos aspetos que merece atenção é o da natureza jurídica de informação vinculativa, de molde a compreender o desenho legal da figura em questão e, porque, desta classificação depende o maior ou menor leque de meios de reacção que o sujeito passivo tributário tem ao seu dispor.

A informação vinculativa não reveste a natureza de ato administrativo, na medida em que não visa produzir efeitos na esfera jurídica de outrem, dado que somente a AT se encontra obrigada a observar o respectivo conteúdo. Do mesmo modo, não constitui um ato tributário, na medida em que não se traduz na liquidação de um tributo, ou seja, na quantificação da obrigação tributária.

A informação vinculativa constitui um ato preparatório do ato tributário, existindo uma relação de complementaridade eventual entre a primeira e o último, dado que a prestação de informação vinculativa condiciona a AT quanto à prática do ato de liquidação. Por outro lado, se não existir informação vinculativa, a AT não se encontra condicionada no que tange à produção de ato tributário, sem embargo da necessária observância de orientações genéricas.

O procedimento de informações vinculativas é um procedimento de informação, tal como o procedimento de orientações genéricas, o procedimento de acesso a informações bancárias e o procedimento de inspeção tributária.

No entanto, enquanto que o procedimento de orientações genéricas visa a emanção de instrumentos com carácter geral e abstrato, o procedimento de informações vinculativas visa a emanção de uma informação com carácter individual e concreto.

Ao contrário dos procedimentos de inspeção tributária e de acesso a informações bancárias, o procedimento de informações vinculativas é desencadeado pelo sujeito passivo tributário.

O pedido de informação vinculativa pode ser apresentado pelo sujeito passivo tributário, bem como pelos representantes legais e outros interessados. A informação vinculativa pode ser também requerida por advogados, solicitadores, técnicos e revisores oficiais de contas ou por quaisquer entidades habilitadas ao exercício da consultadoria fiscal acerca da situação tributária dos respetivos clientes, nos termos do n.º 5 do art. 68.º da LGT. A informação vinculativa pode ser pedida quer quanto a factos futuros bem como quanto a factos já ocorridos.

O pedido deve ser efectuado exclusivamente via electrónica, através do portal da AT, devendo ser preenchidos os campos e anexados os documentos necessários, de acordo com os IPPIV.

Quanto ao prazo para emanação de informação vinculativa, o mesmo varia conforme o pedido tenha sido efectuado de forma simples ou com carácter urgente. No primeiro caso, o prazo para emitir informação vinculativa é de 150 dias enquanto que no segundo é de 120 dias.

A AT pode considerar conveniente a audição do requente, ao abrigo do Princípio do Inquisitório; por seu lado, o requerente tem direito a audição, nos termos gerais do art. 60.º a LGT.

A AT encontra-se vinculada ao teor da informação vinculativa prestada, não podendo posteriormente proceder em sentido diverso da mesma, salvo em cumprimento de decisão judicial.

As informações vinculativas podem caducar se se alterarem os elementos de facto e de direito que serviram de base às mesmas. Doutro modo, podem aquelas ser revogadas, com efeitos unicamente *ex nunc*, um ano a contar da sua emanação, sendo ressalvados os direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos.

Se o pedido de informação vinculativa se prender com os pressupostos de algum benefício fiscal, não fica o apresentante dispensado de o requerer, nos termos do art. 65.º do CPPT, ex vi art. 57.º do mesmo código. O apresentante pode optar por requerer a apensação da informação vinculativa ao procedimento revisto no já citado art. 65.º do CPPT, devendo ou não fazê-lo consoante aquela lhe seja favorável.

A aplicação da norma geral anti-abuso, prevista no nº2 do art. 38.º da LGT tem efeitos gravosos para os respetivos destinatários, nomeadamente a ineficácia dos atos ou factos dirigidos à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos. Contudo, a AT não poderá aplicar a norma anti-abuso, nos termos do nº 8 do art. 63.º do CPPT se o sujeito passivo tiver solicitado uma informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a primeira não tiver respondido no prazo de cento e cinquenta dias.

Dado que a informação vinculativa não reveste a natureza de ato administrativo nem de ato tributário, é mais reduzido o leque de meios de reação ao dispor do sujeito passivo tributário ou de outro interessado.

No entanto, o nº 20 do art. 68.º da LGT, introduzido no ordenamento jurídico pela Lei nº 83-C/2013 de 31-12 - Orçamento de Estado – veio possibilitar ao sujeito passivo recorrer autonomamente em três tipos de casos: a) quando a AT decida quanto à inexistência dos pressupostos para a prestação de uma informação vinculativa ou a recusa de prestação vinculativa urgente; b) quando a AT considera que a existência de uma especial complexidade técnica impossibilite a prestação de informação vinculativa; e c) enquadramento jurídico-tributário dos factos constantes da resposta ao pedido de informação vinculativa.

Contudo, os interessados poderão aguardar pelo ato de liquidação – ato tributário por excelência e reclamar graciosamente do mesmo. Se a decisão sobre a reclamação se for desfavorável, poderá recorrer hierarquicamente desta decisão. Se, ainda assim, a decisão sobre o recurso lhe for desfavorável, poderá o interessado propor acção administrativa especial, nos termos do art. 46.º e seguintes do CPTA, ex vi nº2 do art.º 76.º do CPPT e 191.º do CPTA.

O mecanismo de informações vinculativas apresenta vantagens e desvantagens. Do lado das vantagens, há a referir que o sujeito passivo tributário e outros interessados têm a possibilidade de conhecer o enquadramento jurídico-tributário da respetiva situação jurídico-tributária e de saber se reúnem os pressupostos para o reconhecimento de determinado benefício fiscal. Acresce que este mecanismo possibilita uma maior uniformidade na aplicação da lei e promove a prevenção de litígios. Como desvantagem, há que referir que se o sujeito passivo tributário, tendo solicitado e obtido uma informação vinculativa desfavorável, optar por agir em sentido divergente da

mesma, poderá ser alvo de uma inspeção tributária; da mesma forma, a informação vinculativa, na medida em só se aplica ao requerente, poderá constituir uma entorse ao princípio da igualdade.

No âmbito do procedimento de informações vinculativas, o sujeito passivo tributário e outros interessados têm o direito de participação, nos termos do n.º 5 do art. 267.º da CRP e do art. 60.º da LGT, bem como o direito ao contraditório, de acordo com este último preceito, conjugado com o art. 45.º do CPPT. Doutra modo, devem ser observados determinados princípios, tais como o Princípio da Segurança Jurídica, que promove a salvaguarda da expectativa legítima e fundada do sujeito passivo tributário ou outro interessado, no que concerne à actuação que o mesmo pode esperar quanto à aplicação do direito pelos órgãos competentes da AT.

O Estado e Demais pessoas Coletivas Públicas podem ser demandadas civilmente pelo sujeito passivo tributário ou outro interessado, ao abrigo do RRCEC, pela prática de ato de liquidação em sentido divergente de informação vinculativa anteriormente prestada.

Para o efeito, devem encontrar-se preenchidos os pressupostos da responsabilidade civil extracontratual: o facto voluntário, a ilicitude, a culpa, o dano e o nexo de causalidade entre o facto voluntário e o dano produzido.

Se isso suceder, o sujeito passivo tributário, ou outro interessado, poderão requerer o pagamento de indemnização, nos termos do art.3.º do RRCEC.

BIBLIOGRAFIA CITADA:

ALEXY, Robert, “Los derechos fundamentales y el principio de la proporcionalidade”, in *Revista Española de Derecho Constitucional*, 91, Año 31, enero/abril, Madrid, Centro de Estudios Políticos y constitucionales, 2011;

ALFONSO, Luciano Parejo, *Derecho Administrativo*, 1ª Edición, Barcelona, Ariel S.A., 2003.

ALSINA, Landelino Lavilla, “Sobre los Valores superiores del ordenamento Jurídico”, in AAVV., *Manuel Fraga. Homenaje Académico.*”, Vol. II, Madrid, Fundación Cánovas del «Castillo», 1997;

AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I, , com a colaboração de Luís Fábria, Carla Amado Gomes e J. Pereira da Silva, Coimbra, Almedina, 2014;

.- *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, com a colaboração de Pedro Machete e Lino Torgal, Coimbra, Almedina, 2014.

ANDRADE, José Carlos Vieira de, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Coimbra, Almedina, 2012.

- *O Dever da Fundamentação Expressa De Actos Administrativos*, Coimbra, Livraria Almedina, 2007;

ANTUNES, Luís Filipe Colaço, *Para um Direito Administrativo de Garantia do Cidadão e da Administração – Tradição e Reforma*, Coimbra, Almedina, 2000.

BRAGA, Francisco Moreira, “A Impugnação de Atos Tributários” in *JURISMAT*, nº1, Portimão, 2012

Bulletin Official des Impôts, nº 86, de 04 de Outubro de 20101 - 13 L-11-10;

CADILHA, Carlos, *O novo regime da responsabilidade civil do Estado e demais entidades públicas pelo exercício da função administrativa*, disponível em https://www.csm.org.pt/ficheiros/eventos/6encontroscsm_carloscadilha2.pdf

CAETANO, Marcelo, *Manual de Direito Administrativo*, Tomo II, 9.º Edição (Reimpressão), Revista e Actualizada pelo Prof. Doutor Diogo Freitas do Amaral , 2013

CALDEIRA, João Fernando Damião, *O Procedimento Tributário de Inspeção –Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais*, Braga, Universidade do Minho, 2011;

CALLEJÓN, Francisco Balaguer, “Derechos Fundamentales y Constitucion Normativa”, in AAVV *Introduccion a los Derechos Fundamentales*, Vol. I, 1989

CÂMARA, Francisco de Sousa da, “Direitos e Garantias dos Contribuintes”, in *Fisco*, nº 35, Ano 3, Outubro 91, Viseu, Edifisco, 1991;

CÂMARA, Francisco Sousa da e QUINTELA, Maria, “Portugal”, in *The International Guide to Advance Rulings*, Amsterdam, IBFD, 2002

CAMPOS, Diogo Leite de, “ Boa Fé e Segurança Jurídica em Direito Tributário, in *Revista Ordem dos Advogados*, nº 68, Lisboa, Janeiro de 2008, p.125.

CAMPOS, Diogo, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4ª Edição Lisboa, Encontro de Escrita, 2012;

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição da Reimpressão de 2003, Coimbra, Almedina, 2014;

CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I Reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 2014;

CARANTA, Roberto, *La responsabilidad extracontractual de la pública administración – Sistemas e técnicas*, Milano, Giuffrè Editore, 1993.

CARVALHO, Raquel, *O Direito à Informação Administrativa Procedimental*, Porto, Publicações Universidade Católica, 1999;

CASADO, Eduardo Gamero e RAMOS, Severiano Fernández, *Manual Básico de Derecho Administrativo*, 11ª Edición, Madrid, Tecnos, 2012;

CAUPERS, João, *A responsabilidade do Estado e outros entes públicos*, disponível em www.fd.unl.pt, p.2.

CORTEZ, Margarida, “Responsabilidade Civil da Administração por actos administrativos ilegais e concurso de omissão culposa do lesado” in BFDUC, 2000.

EILERS, S. e SCHIESSL, M. “Germany” in Daniel Sandler e Ephraim Fuks (dirs.) *The International Guide to Advance Rulings*, Amsterdam, IBFD, 2001;

ENCICLOPEDIA TRECANNI – edição *online*;

ENTERRÍA, Eduardo Garcia de e FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Decimoquinta Edición, Navarra, Thomson Reuters, 2011;

- *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid, Civitas Ediciones, 2000.

FAVEIRO, Duarte, *O Estatuto do Contribuinte – A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002;

GAMA, João Taborda da “ Tendo surgido dúvidas sobre o valor das circulares e outras orientações genéricas...” in AAVV, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Vol. III – Direito Fiscal Parte Geral, Coimbra, Coimbra Editora, 2011;

GARCIA, Gloria Alarcón, “Sistema fiscal y Principios Tributarios”, in AAVV, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Professor Calvo Ortega*, 2005.

GARCIA, Maria da Glória, Pinto, “A responsabilidade civil do Estado e demais pessoas colectivas públicas”, CES, 1997, p. 48, disponível em <http://www.ces.pt/download/570/RespCivil%20Estado.pdf>

GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, 12ª Edição Lisboa, Rei dos Livros, 2003;

GOMES, Sofia Gonçalves “Contribuintes e Administração Fiscal – direito à informação”, in *Fiscalidade*, nº 103, Câmara Oficial dos Técnicos Oficiais de Contas, 2008;

GÓMEZ, M.ª Begoña Villaverde, *Las Consultas a la Administración Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2002;

- *La Naturaleza Jurídica de la Consulta Tributaria*, Santiago de Compostela, Universidad de Santiago, 1998.

GONÇALVES, Pedro, “ Notificação dos actos administrativos (Notas sobre a génese, âmbito, sentido e Consequências de uma Imposição Constitucional) ”, in *AB VNO AD OMNES. 75 Anos da Coimbra Editora 1920-1995*, Coimbra, Coimbra Editora, 1998;

GOUTHÈRE, Bruno, “France”, in Daniel Sandler e Ephraim Fuks (dirs.) *The International Guide to Advance Rulings*, Amsterdam, IBFD, 2001;

GUERREIRO, A. Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2001;

- “Recorribilidade da informação vinculativa” – Anotação ao Ac. do STA de 02 de Outubro de 1991, in *Fisco*, Maio 92, nº42, Ano 4, Lisboa, LEX, 1992.

GUERREIRO, Tiago Caiado, “Garantia da justiça tributária”, in *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário – Homenagem a Diogo Leite de Campos*, São Paulo, Editora Saraiva, 2013;

- “Garantia da Justiça Tributária” in Daniel Freire e Almeida, Fabio Luis Gomes e João Ricardo Catarino (org.) *Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário – Homenagem a Diogo Leite de Campos*”, São Paulo, Editora Saraiva, 2012;

LEIRIÃO, A *Cláusula Geral Anti-Abuso e o seu procedimento de aplicação*, Porto, Vida Económica, 2012.

LIGUORI, Renato, *Elementi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, Settima Edizione, Napoli, Casa Editrice Jovene, 1975;

LAGO, Miguel Ángel Martínez e MORA, Leonardo García de la, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 10.ª edición, Madrid, Iustel, 2013;

LAPATZA, José Juan Ferreiro, *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25.ª Edición, Madrid, Marcial Pons, 2006;

LECHUGA, Francisco Javier Jiménez, *La Responsabilidad patrimonial de los poderes públicos en el derecho español*, Barcelona, Marcial Pons, 1999,

LIGUORI, Renato, *Elementi de Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*, Settima Edizione, Casa Editrice Jovene, 1975.

LUCA, Gianni de, *Diritto Tributario – Aggiornato alla L. 11 marzo 2014, n° 23 e D.L. 24. Aprile, n° 66 XXVII Edizione*, Serie Manuali 14, Edizioni giuridiche Simone, 2014

MACHADO, Jónatas E.M. e COSTA, Paulo Nogueira da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2012;

MACHADO, Santiago Muñoz, *Tratado de Derecho Administrativo y Derecho Público General IV – La actividad Administrativa*, Madrid, Iustel, 2011;

MACHETE, Pedro, “O Princípio da Boa Fé” in *Novos e Velhos Princípios de Direito Público - III Encontro de Professores de Direito Público*, realizado em 29-30 de Janeiro de 2010 e disponível em www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/PMachete10.pdf (14-11-2014);

MARTINEZ, Francisco David Adame, *La consulta tributaria*, Granada, Editorial COMARES, 2000;

- *Regímen Jurídico de las Consultas Tributarias en derecho español y comparado*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

MARTÍNEZ, Joaquín Álvarez, *La Motivación de los Actos Tributarios*, Madrid, Marcial Pons, 1999;

MATEO, Ramón Martín, *Manual de Derecho Administrativo*, Vígésima Oitava Edición, Madrid, Aranzadi, 2009

MICHAUD, Patrick, “Les Rescrits Fiscaux –Une Garantie contre les changements de doctrine”, em efi.blog.blogspot-business.com/.../3521694530.doc [27-10-2013];

MIRANDA, Jorge, “ A Constituição e a responsabilidade civil do Estado”, in Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, pp 927-939.

MITA, Enrico de, *Principii di Diritto Tributario*, Milano, Giuffrè Editore, 2011.

MONCADA, Luís Cabral de, “ Boa Fé e Tutela da Confiança no direito administrativo”, in “*Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia*, Volume II, Coimbra, Coimbra Editora, 2010;

MOSCHETTI, Francesco, “Profili Generali”, in Andrea Amatucci (dir.), *Trattato di Diritto Tributario*, Vol. I, Tomo I, Milão, CEDAM, 1994;

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Coimbra Editora , 2012.

OLIVEIRA, Maria Odete, “Algumas notas sobre o procedimento de consulta tributária” in J.L. Saldanha Sanches e António Martins (org.) *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, pp. 497. a 526, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

OLIVER, Jose Maria Boquera, *Estudios sobre el acto administrativo*, Madrid, Editorial Civitas, 1988;

PALMA, Clotilde Celorico e SANTOS, António Carlos dos “ A derrogação do sigilo bancário para efeitos fiscais”, in *Revista Técnicos Oficiais de Contas*, Ano XIII, nº 146, Lisboa, 2012.

PERROTTA, Giulio, “L'attività amministrativa, in riferimento agli atti della pubblica amministrazione”, in <http://www.diritto.it/docs/33430-l-attivita-amministrativa-in-riferimento-agli-atti-della-pubblica-amministrazione> (09-09-2014).

PRIETO, Luiz María Cazorla, *Derecho Financiero Y Tributario – Parte General*, 14ª Edición, Navarra, Aranzadi, 2014.

QUEIRÓ, Afonso Rodrigues, *Lições de Direito Administrativo*, Vol. I, ed. policopiada, 1976.

RIBEIRO, Nuno Cerdeira, *O Controlo Jurisdicional dos actos da Administração Tributária –Relexões em torno da articulação com o processo administrativo*, Coimbra, Almedina, 2014..

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 5ª Edição Coimbra, Coimbra Editora, 2014;
- “Direito Pós-Moderno, patologias normativas e protecção da confiança” in RFDUP, Ano VII-2010 (Especial), pp.383-409.

ROMANO, Carlo, *Advance Tax Rulings and Principles of Law –Towards a European Tax Rulings System* , Amsterdam, Vol. 4 Doctoral Series, International Bureau of Fiscal Documentation, Academic Council, 2002.

ROYO, Fernando Perez, *Derecho Financiero Y Tributario – Parte General*, 23ª Edición, Navarra, Civitas, 2013;

SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007;
-“Segredo bancário, segredo fiscal, uma perspectiva funcional” in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº 21, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, Janeiro-Março 2005;
- *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Auto-Avaliação e Avaliação Administrativa*, Lisboa, 2000;
- *Princípios de Contencioso Tributário*, Lisboa, Fragmentos, 1987;

SANCHES, J.L Saldanha e GAMA, João Taborda da, Audição - Participação-Fundamentação: a Co-Responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária, in *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, organização de J.L. Saldanha Sanches e António Martins, Coimbra, Coimbra Editora, 2006;

- SANDLER, Daniel “Canada”, in Daniel Sandler e Ephraim Fuks (dirs.) *The International Guide to Advance Rulings*, Amsterdam, IBFD, 2003;
- SCOTTO, Ignazio, *Diritto Amministrativo*, Seconda Edizione, Milano, Giuffrè Editore, 1993;
- SÉRVULO CORREIA, José Manuel, “Acto administrativo e âmbito da jurisdição administrativa” in *Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares*, Coimbra, Studia Iuridica 61, Coimbra Editora, 2001;
- SILVA, Suzana Tavares da Silva, “Revisitando a garantia da tutela jurisdicional efectiva dos administrados”, in *Revista de Direito Público e de Regulação*, nº5, Coimbra, CEDIPRE, 2010;
- SILVEIRA, João Tiago V.A. da: “ O Princípio da Tutela Jurisdicional Efectiva e as Tendências Cautelares não Especificadas no Contencioso Administrativo” in http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/2012/O_principio_da_Tutela_Jurisdicional_Efectiva.pdf ;
- SOARES, Rogério Ehrhardt, *Diritto Amministrativo (Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra no ano lectivo de 1977/78)*, Coimbra, s/n, 1978;
- SOUSA, Alfredo José de e PAIXÃO, José da Silva, *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 1998.
- SOUSA, Domingos Pereira de, *Diritto Fiscal e Processo Tributário*, 1ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2013;
- SOUSA, Jorge de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, Vol. I, Anotado e Comentado, 6ª Edição, Lisboa, Áreas Editora, 2011;
- SOUSA, Marcelo Rebelo de, e MATOS, André Salgado de, *Diritto Administrativo Geral-Tomo III – Actividade administrativa – Responsabilidade civil administrativa*, 1ª Edição, reimpressão, Alfragide, 2010;
- Diritto Administrativo Geral – Tomo II – Actividade Administrativa, Lisboa, 2ª Edição, D.Quixote, 2009.
- SOUSA, Nuno J. Vasconcelos Albuquerque, *Noções de Direito Administrativo*, Coimbra Editora, 2011;
- TAMBO, Ignacio Salvo, “ Las consultas tributarias” in AAVV, (dir. Antonio Martínez Lafuente) *Estudios sobre La Nueva Ley Leneral Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004;
- TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario – Parte Generale*, Nona Edizione, Milanifiori Assago, UTET Giuridica, 2012;
- TOMAZ, João José Amaral, “Informações Vinculativas Fiscais” in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº413, Janeiro –Junho, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 2004, pp.222-267.
- TORRÃO, João António Valente, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Coimbra, Almedina, 2005.
- TRIPLETT, Charles S. e TRAUMAN, Brian P., “United States” in *International Guide to Advance Rulings*, IBFD, 2001;
- VAGNONI, Salvatore, *Le Responsabilità nelle Amministrazioni Statali e negli Enti Locali*, Milano, Giuffrè Editore, 1992
- VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *Roteiro de Justiça Fiscal –Os poderes da Administração Tributária versus as garantias dos contribuintes*, Porto, Vida Económica, 2011.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2015;
“O mecanismo da informação vinculativa” in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 397, Janeiro-Março, Lisboa, Boletim da Direcção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, 2000.

VEDEL, Georges e DELVOLVÉ, Pierre, *Droit administrative*, Paris, Presses Universitaires de France, 1990;

XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, FDUL, 1981;
- *Conceito e natureza de ato tributário*, Coimbra, Almedina, 1972.

WILLIASON, David e BRYANT, Tim “Income Tax Ruling Process: Dispelling the mystery” in
https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/1998ctj/1998CTJ2_Williamson.pdf (23-04-2014);

WEBSITES INSTITUCIONAIS CONSULTADOS :

<http://bofip.impots.gouv.fr> – BULLETIN OFFICIEL DES ÎMPOTS

<http://www.agenziaentrate.gov.it/> - AGENZIE DELLE ENTRATE;

<http://www.gazzettaufficiale.it> –GAZZETA UFFICIALE

http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html - THE FISCAL CODE OF GERMANY

<https://www.law.cornell.edu/uscode/text> - CORNELL UNIVERSITY LAW SCHOOL

<http://www.cra-arc.gc.ca/> - CANADA REVENUE AGENCY

JURISPRUDÊNCIA CITADA:

Supremo Tribunal Administrativo:

Ac de 03-07-2013 (RELATOR:ASCENSÃO LOPES)

Ac. de 21-11-2012 (RELATOR:CASIMIRO GONÇALVES)

Ac. de 21-10-2009 (RELATOR: PIMENTA DO VALE);

Ac de 19-03-2009 (RELATOR: PIMENTA DO VALE);

Ac. de 09-01-2008 (RELATOR: MIRANDA PACHECO);

Ac de 03-10-2007 (RELATOR:ANTÓNIO CALHAU);

Ac. de 07-07-2007 (RELATOR: ANTÓNIO CALHAU);

Ac. de 31-05-2006 (RELATOR: ALMEIDA LOPES)

Ac. de 07-12-2004 (RELATOR: BAETA DE QUEIROZ);

Ac. de 14-05-2003 (RELATOR: PIMENTA DO VALE);

Ac. de 13-04-1988 (RELATOR: RODRIGUES PARDAL).

Tribunal Central Administrativo Norte

Ac. de 15-02-2013 (RELATOR: CATARINA ALMEIDA E SOUSA);

Ac. de 16-10-2008 (RELATOR: JOSÉ VELOSO).

Tribunal Central Administrativo Sul

Ac. de 10-09-2015 (Relator: JOAQUIM CONDESSO)

Ac. de 27-11-2012 (RELATOR: JOAQUIM CONDESSO)

Ac. de 06-11-2012 (RELATOR: JOAQUIM CONDESSO)

Ac. de 22-05-2012 (RELATOR: JOAQUIM CONDESSO);

Ac. de 31-01-2012 (RELATOR: JOAQUIM CONDESSO);