

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A MEDIAÇÃO E A CONCILIAÇÃO  
NO CONTEXTO DO  
PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

---

Maria Célia Carvalho Dias Azevedo

Lisboa, janeiro de 2022



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A MEDIAÇÃO E A CONCILIAÇÃO  
NO CONTEXTO DO PROCEDIMENTO  
TRIBUTÁRIO

Maria Célia Carvalho Dias Azevedo

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins.

Constituição do Júri:

Presidente: Prof.<sup>a</sup> Doutora Clotilde Celorico Palma

Arguente: Prof. Doutor Francisco Nicolau Domingos

Vogal: Prof. Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, janeiro de 2022

«Mais vale um mau acordo que uma boa demanda.»

Provérbio português

## **Agradecimentos**

Ao meu Professor e Orientador Jesuíno Alcântara Martins, pelo empenho e dedicação;

Ao meu pai, que já não está entre nós, pelo eterno incentivo e apoio;

Ao Anselmo pelo grande apoio;

À minha mãe, à minha irmã e à minha filha pelo apoio.

## Resumo

Os meios alternativos de resolução de litígios são especialmente objeto de estudo enquanto sejam uma via que permite ultrapassar o problema dos atrasos na justiça e a excessiva formalidade dos processos judiciais em todo o mundo. Estes atrasos têm grande reflexo na economia, posto que são um foco de dissuasão de investimentos nacionais e estrangeiros em Portugal.

No presente estudo sobre a mediação e a conciliação no contexto do procedimento tributário, pretende-se realizar uma reflexão no sentido de identificar possíveis vias de evolução do sistema jurídico-tributário português no âmbito dos meios alternativos de composição de litígios.

Como primeiro caminho, propomo-nos efetuar uma análise crítica dos aparentes impedimentos jurídico-constitucionais à adoção da conciliação e da mediação, no que diz respeito à tributação.

Da mesma forma, o estudo recairá sobre a análise das diversas soluções existentes no âmbito do direito nacional, como a mediação administrativa ou figuras do procedimento tributário assimiladas à mediação, assim como do direito comparado, como o caso dos Estados Unidos, da Itália, do Brasil ou da Bélgica.

Assim, pretende-se contribuir para a evolução do estudo desta temática em Portugal, com implicações práticas diretas, face à iminência da adoção das figuras da mediação ou da conciliação no contexto do nosso ordenamento jurídico tributário, mais em concreto no âmbito do procedimento tributário.

**Palavras-chave:** Meios Alternativos de Resolução de Litígios; Mediação; Conciliação; Procedimento Tributário.

## **Abstract**

Alternative dispute resolution means are specially studied are especially the object of study as they are a way to overcome the problem of delays in justice and the excessive formality of judicial processes around the world. These delays have a great impact on the economy, as they are a deterrent focus on national and foreign investments in Portugal.

In this study on mediation and conciliation in the context of the tax procedure, we intend to carry out a reflection in order to identify possible ways of evolution of the Portuguese tax system in the context of alternative means of litigation composition.

As a first path, we propose to carry out a critical analysis of the apparent legal and constitutional impediments to the adoption of conciliation and mediation, regarding to taxation.

Likewise, the study will focus on the analysis of the various solutions existing under national law, such as administrative mediation or figures of tax procedure assimilated to mediation, as well as comparative law, as in the case of the United States, Italy, Brazil or Belgium.

Thus, it is intended to contribute to the evolution of the study of this theme in Portugal, with direct practical implications, given the imminent adoption of measurement or reconciliation figures in the context of our tax legal system, more specifically in the context of the tax procedure.

**Key-words:** Alternative Dispute Resolution; Mediation; Conciliation; Tax Procedure.

# Índice

Abreviaturas .....	xi
1.Introdução .....	1
2. Contencioso tributário em Portugal .....	5
2.1. A relação jurídica tributária .....	5
2.2. O procedimento tributário .....	9
2.3. Processo tributário .....	16
2.4. A arbitragem tributária .....	21
3. Meios alternativos de resolução de litígios .....	26
3.1. A negociação .....	27
3.2. A conciliação .....	28
3.3. A mediação .....	30
3.4. A transação .....	32
3.5. A arbitragem .....	33
3.6. <i>Dispute resolution boards</i> .....	33
4. Obstáculos à mediação ou à conciliação em matéria tributária .....	35
4.1. O princípio da legalidade .....	35
4.2. O princípio da indisponibilidade dos créditos tributários .....	40
4.3. O princípio da igualdade .....	43
4.3.1. O princípio da capacidade contributiva .....	44
4.3.2. O princípio da equivalência fiscal .....	44
4.3.3. O princípio da igualdade e suas implicações nos métodos alternativos de resolução de litígios .....	45
4.4. Exigências constitucionais quanto à mediação ou à conciliação tributárias .....	47
4.4.1. O princípio do acesso ao Direito .....	47
4.4.2. O princípio da participação dos administrados .....	48
4.4.3. O princípio da boa administração .....	50
5. A mediação administrativa .....	52
6. Figuras afins .....	55
6.1. A revisão da matéria tributável .....	55
6.2. A segunda avaliação de prédios urbanos .....	57
6.3. Os acordos prévios sobre preços de transferência .....	58
6.4. O novo acordo do procedimento de inspeção tributária .....	61
6.5. A reclamação graciosa .....	65
7. Direito comparado .....	67
7.1. Estados Unidos .....	67

7.2. Itália .....	70
7.2.1. <i>Accertamento con adesione</i> .....	70
7.2.2. <i>Mediazione tributaria</i> .....	71
7.3. Brasil .....	72
7.4. Bélgica .....	74
8. A Direção de Serviços de Apoio e Defesa do Contribuinte .....	78
9. Propostas legislativas anteriores .....	81
9.1. O Projeto de Lei nº 553/X – do Partido Popular – CDS-PP .....	81
10. Nossa proposta de conciliação tributária .....	85
11. Conclusão .....	88
Referências bibliográficas .....	91

## Abreviaturas

*ADR – Alternative Dispute Resolution*

*ADRA – Administrative Dispute Resolution Act*

APPT – Acordos prévios sobre preços de transferência

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CCP – Código dos Contratos Públicos

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código do Processo Civil

CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

CTN – Código Tributário Nacional

DSADC – Direção de Serviço de Apoio e Defesa do Contribuinte

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

*IRS – Internal Revenue Service*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LTFP – Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas

NRAA – Novo Regulamento de Arbitragem Administrativa

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJAMT – Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

UGC – Unidade dos Grandes Contribuintes

VPT – Valor patrimonial tributário

## 1.Introdução

O presente estudo recai sobre os institutos da mediação e da conciliação no procedimento tributário, tendo em conta a importância que poderá ter a adoção dos mesmos neste contexto, em virtude do crónico atraso das pendências judiciais, que determina custos de competitividade da economia portuguesa, mas também prejudica o acesso à justiça dos contribuintes.

Iniciaremos nossa análise com um capítulo dedicado ao enquadramento teórico do contencioso tributário em Portugal, no sentido de conhecermos, de uma forma geral, os meios de reação ao dispor dos contribuintes para defesa de seus direitos.

Por sua vez, a arbitragem tributária, que será analisada em especial, é, como a conciliação e a mediação, um meio alternativo de resolução de litígios, com uma importância muito significativa na justiça tributária portuguesa dos últimos anos, sendo sua principal vantagem a decisão do litígio em muito pouco tempo, em comparação com o recurso aos tribunais administrativos e fiscais, ou seja, potencia uma enorme celeridade processual na obtenção de uma decisão.

Neste âmbito, a arbitragem, inserida tipicamente num universo de Direito Privado, alcança atualmente também a esfera do Direito Público, ou seja, no domínio das relações jurídicas dos particulares com o Estado, onde terá capacidade para se ajustar às regras de uma relação jurídica paritária e guiada pela autonomia privada, como é típico do universo privatístico, segundo Ribeiro (2018).

A arbitragem tributária foi adotada em Portugal através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que estabeleceu o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária [adiante «RJAMT»], sendo que, com a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, foi estabelecida a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira, à época Direção-Geral dos Impostos e Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ao regime jurídico da arbitragem tributária, que engloba a fase do procedimento e do processo arbitral tributário.

A grande vantagem dos processos arbitrais tributários reside no segmento temporal em que são decididos. Com efeito, em regra, o prazo de seis meses para a emissão da decisão arbitral, estabelecido no artigo 21.º do RJAMT, embora possa ser prorrogado por mais três períodos de dois meses, tem vindo a ser cumprido.

Outra característica importante da jurisdição tributária arbitral é que as suas decisões são em princípio irrecorríveis, podendo, no entanto, haver recurso para o Tribunal Constitucional, para o Supremo Tribunal Administrativo, para o Tribunal Central Administrativo e ainda,

eventualmente, reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia, nos casos em que haja dúvidas sobre a boa aplicação do direito da União Europeia no caso concreto.

Os efeitos jurídicos das decisões arbitrais são os mesmos que os das decisões dos tribunais administrativos e fiscais, podendo o contribuinte, quando a AT não cumpra a decisão, ainda que fora do prazo de execução espontânea, lançar mão do meio judicial de execução de julgados previsto nos artigos 170.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos [adiante «CPTA»] para exigir o cumprimento das decisões arbitrais que lhe sejam favoráveis.

Portanto, temos de avaliar positivamente a existência da jurisdição tributária arbitral, ainda que limitada quanto às matérias e às entidades vinculadas, porquanto, a mesma gera celeridade na resolução de uma parte ainda significativa dos litígios, e assim, contribui de forma contemporânea e expressiva para a discussão e resolução dos problemas que ocorrem no dia a dia da aplicação do direito tributário.

Em seguida, propomo-nos a determinar o significado dos diversos tipos de meios alternativos de resolução de litígios, dando especial enfoque à mediação. Os meios alternativos de resolução de litígios, como a arbitragem ou a mediação, são utilizados em todo o mundo desde tempos imemoriais.

Analisaremos, em seguida, os possíveis obstáculos à mediação em matéria tributária, como o princípio da legalidade, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários e o princípio da igualdade, em conjunto, com os princípios do acesso ao Direito, da participação dos interessados e da boa administração, que, como nós entendemos, determinam a adoção da mediação ou da conciliação em matéria tributária.

Portanto, ao analisar em pormenor estes princípios, podemos chegar à conclusão de que os mesmos não impedem de todo a utilização dos meios alternativos de resolução de litígios em matéria tributária, sendo mesmo a sua existência determinante para a aplicação plena do princípio do acesso à justiça e para a obtenção da tutela plena e efetiva, sob pena de, quando houver decisão definitiva do litígio, já não estar a ser feita justiça, pois a justiça tardia é, de certa forma, uma violação desses direitos fundamentais.

Em capítulo próprio, faremos uma breve análise sobre a possibilidade da adoção da mediação administrativa nas suas diversas especialidades, em virtude da afinidade das matérias com a fiscalidade.

De referir que, no ordenamento jurídico-tributário português, já existem determinados procedimentos administrativos que se assemelham aos meios alternativos de resolução de litígios,

como é o caso da revisão da matéria tributável, em decorrência da determinação da matéria tributável por métodos indiretos, prevista no artigo 91.º da Lei Geral Tributária [adiante «LGT»], em que são discutidos os seus pressupostos ou a quantificação da matéria coletável, através da intervenção de dois peritos, um por parte da AT e outro por parte do contribuinte, podendo ainda ser nomeado um perito independente a pedido do contribuinte.

Também no procedimento tributário existe a possibilidade de celebração de acordos prévios sobre preços de transferência, previsto no artigo 138.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas [adiante «CIRC»], onde se prevê a possibilidade de celebração de um acordo que tenha por objeto estabelecer, com caráter prévio, o método ou métodos suscetíveis de se aplicarem futuramente na determinação dos preços de transferência entre entidades especialmente relacionadas.

Neste âmbito, ainda é de se referenciar o procedimento de segunda avaliação dos imóveis, para determinação de seu valor patrimonial tributário, que está previsto no artigo 74º e seguintes do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis [adiante «CIMI»]. A referida avaliação funciona através de uma comissão avaliadora para a qual são nomeados peritos tanto pela AT quanto pelo contribuinte.

Também fazemos uma análise sobre a reunião de regularização previsto artigo 58.º-A do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira [adiante «RCPITA»], no âmbito do procedimento inspetivo, assim como sobre a reclamação graciosa, no âmbito da qual poderá ser previsto o recurso à mediação ou à conciliação tributárias.

Em 2019, o Grupo de Trabalho para a Prevenção e Composição Amigável de Litígios entre o Contribuinte e a Administração Fiscal, coordenado por João Taborda da Gama, ilustre fiscalista, veio propor a criação de um Serviço de Apoio e Defesa do Contribuinte, sendo logo acolhida a proposta, com o intuito simplificar a forma e a celeridade na resolução dos litígios, que na maior parte das vezes levam muitos anos a serem resolvidos nos tribunais tradicionais.

De seguida, em 2020, é criada a Direção de Serviços de Apoio e Defesa do Contribuinte com os mesmos propósitos daquele serviço, que também será objeto de estudo, como possível responsável pela «mediação» tributária a instituir no futuro.

Por outro lado, atualmente, a nível internacional existe a tendência dos Estados adotarem mais extensamente a transação como forma de resolução de litígios, sendo que os meios alternativos vêm ganhando cada vez mais espaço nos ordenamentos jurídicos modernos, segundo Catarino e Filippo (2019).

Referem, por exemplo, o *concordato tributário* ou do *arbitrato* na Itália, assim como os *closing agreements* e a *arbitration* nos Estados Unidos, que serão objeto de estudo em capítulo próprio, em conjunto com os meios alternativos de resolução de litígios adotados pelo Brasil e pela Bélgica em matéria tributária.

A experiência da mediação e da conciliação em outros países é muito importante, pois podemos comparar estas diversas soluções e, tendo presente a realidade portuguesa, adotar as que sejam mais convenientes e vantajosas para o nosso ordenamento jurídico.

Em suma, haverá, nos próximos tempos, uma aceitação progressiva das figuras da conciliação e da mediação tributárias no procedimento tributário, mas também no âmbito judicial, tendo em conta igualmente o enquadramento internacional.

A metodologia adotada na investigação sobre o tema tem por base a pesquisa bibliográfica nacional e internacional, nomeadamente a relativa aos Estados Unidos, à Itália, ao Brasil, e à Bélgica, quanto aos meios alternativos de resolução de litígios no contexto do procedimento tributário, assim como do procedimento administrativo em geral.

## **2. Contencioso tributário em Portugal**

O contencioso tributário em Portugal apresenta hoje alguns problemas face ao excessivo formalismo existente nas relações entre a AT e os contribuintes, determinado em grande parte pela própria lei tributária, mas também pelos costumes de uns e de outros.

De uma forma geral, podemos dizer que o contencioso tributário, que se desenvolve na esfera da Administração Tributária, faz parte do procedimento tributário, e que o contencioso tributário, que se desenvolve nos tribunais, faz parte do processo tributário.

Como o propósito deste estudo é analisar a forma como podemos adotar a mediação ou a conciliação no âmbito do procedimento tributário, temos de nos debruçar sobre o mesmo, acrescentando ainda uma breve incursão quanto ao processo tributário.

Por fim, iremos analisar o meio alternativo de resolução alternativa de litígio por excelência do nosso ordenamento jurídico tributário, a arbitragem tributária.

### **2.1. A relação jurídica tributária**

A relação jurídica tributária pode ser definida como a relação na qual o Estado exige dos contribuintes o cumprimento da obrigação, de carácter pecuniário, a que os contribuintes ficam vinculados como sujeitos passivos, verificados os factos que a tipifica, esclarece Vasques (2021).

Tal obrigação pecuniária consiste no pagamento dos tributos, que são, conforme define Rocha (2018), todas as prestações coativas com finalidades financeiras.

Relativamente às normas aplicáveis, a Lei Geral Tributária tem uma importância fundamental para a ordem jurídica tributária em Portugal. Foi pretendido com a sua introdução no nosso ordenamento jurídico, através do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, a sistematização e clarificação dos princípios fundamentais do sistema fiscal, as garantias dos contribuintes e os poderes da Administração Tributária, conforme o seu preâmbulo, como referem Martins e Alves (2015).

Apesar de tratar, em muitas das suas disposições, matéria com relevância constitucional, não é reconhecido valor reforçado à LGT pela Constituição da República Portuguesa, embora o pudesse ter.

Portanto, tem o mesmo valor normativo que as outras leis comuns, somente de relevar as disposições que têm igual relevância constitucional, previstas expressamente também na CRP, e

por isso, poderem ter valor reforçado, que derivam da própria inconstitucionalidade, neste sentido Rocha (2012).

Assim, define a LGT, quanto aos sujeitos da relação jurídica tributária, no seu artigo 18.º, que são sujeitos ativos as entidades de direito público titulares do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente, quer através de representante, e que são sujeitos passivos as pessoas singulares ou coletivas, os patrimónios ou as organizações de facto ou de direito que, nos termos da lei, estão vinculados ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável, estando excluídos desta qualidade, nos termos do n.º 4, as entidades que somente suportam o encargo do imposto por repercussão legal e as que devam «prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho».

Merecem também referência as figuras da substituição [artigo 20.º e 28.º da LGT], que se efetiva através da retenção na fonte; e a responsabilidade tributária [artigo 22.º da LGT], que abrange, além dos sujeitos passivos originários, aqueles que solidária ou subsidiariamente respondem pela dívida tributária.

Também define a LGT, no seu artigo 15.º, que personalidade tributária «consiste na suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias», referindo-se a um leque mais abrangente de entidades do que a própria personalidade jurídica, como, por exemplo, uma sociedade comercial irregular ou que não tenha ainda o registo definitivo, heranças jacentes ou sociedades civis sem personalidade jurídica.

Desta forma, podemos referir que a Administração Tributária em sentido amplo abrange tanto a Autoridade Tributária e Aduaneira, quanto outras entidades públicas, como, por exemplo, as autarquias locais, as universidades públicas, os hospitais públicos, as conservatórias, segundo Rocha (2018) e nos termos do n.º 3 do artigo 1.º da LGT.

A atividade da AT está subordinada, enquanto serviço da administração direta do Estado, aos princípios da legalidade, que determina o respeito à lei e às garantias dos contribuintes; da flexibilidade organizativa, que pretende a otimização das unidades de trabalho face aos objetivos; da desburocratização, que visa a racionalização dos procedimentos administrativos; da desconcentração administrativa, que objetiva o cometimento das tarefas operativas aos serviços periféricos e aos serviços centrais as tarefas de conceção, planeamento e controlo,

tendencialmente; da valorização dos recursos humanos e da coordenação interadministrativa, enunciam Machado e Costa (2019).

Também neste sentido, Vasques (2021, p. 384) fala-nos de uma heterogeneidade de «entidades que dirigem aos contribuintes exigências de natureza tributária», como a administração central em benefício do próprio Estado, regiões autónomas ou autarquias locais, direções gerais, institutos públicos, empresas públicas, entidades reguladoras independentes ou ordens profissionais.

O objeto da relação jurídica tributária é composto, nos termos do artigo 30.º da LGT, pelo crédito e a dívida tributários; o direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição; o direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto; o direito a juros compensatórios e o direito a juros indemnizatórios.

Merece especial referência pelo n.º 2 do artigo 30.º da LGT a indisponibilidade do crédito tributário, que será melhor analisada no capítulo dedicado aos obstáculos à mediação em matéria tributária.

Nos termos do n.º 1 do artigo 36.º da LGT, a relação jurídica tributária se constitui com o facto tributário. Portanto, exclui, o legislador, importância à vontade das partes, quanto ao seu conteúdo e à sua validade, decorrendo os mesmos unicamente da lei, conforme defende Vasques (2021), com exceção do caso dos contratos fiscais, nos termos do n.º 5 do artigo 36.º e artigo 37.º da LGT.

A relação jurídica tributária extingue-se, via de regra, pelo pagamento da prestação tributária, previsto no n.º 1 do artigo 40.º da LGT, através de moeda corrente, cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal ou por outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize, admitindo-se que seja efetuado em prestações, dentro de determinadas condições, nos termos do artigo 42.º da LGT.

Por outro lado, conforme refere o n.º 2 do artigo 40.º da LGT, a dação em cumprimento e a compensação também são admitidas, nos casos expressamente previstos na lei, enquanto formas de extinção das relações jurídicas tributárias.

Concomitantemente, o decurso do tempo pode dar origem à extinção da relação jurídica tributária, através das figuras da caducidade, prevista no artigo 45.º da LGT, e da prescrição, prevista no artigo 48.º da LGT.

A caducidade se refere ao direito de liquidar os tributos de que a Administração Tributária é titular, que caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro, conforme prevê o n.º 1 do artigo 45.º da LGT.

Por sua vez, a prescrição se refere às próprias dívidas tributárias, referindo o n.º 2 do artigo 48.º da LGT que

[P]rescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

Constitui garantia geral dos créditos tributários o património do devedor, conforme refere o artigo 50.º da LGT, da mesma forma que prevê o artigo 601.º do Código Civil, que todos os bens do devedor suscetíveis de penhora respondem pelo cumprimento da obrigação, diz-nos Vasques (2021).

A Autoridade Tributária e Aduaneira pratica, nos termos da lei, diferentes tipos de atos administrativos, definindo-se como ato administrativo tributário, com carácter operativo, segundo Rocha (2018), «o ato da Administração Tributária de aplicação da norma tributária ao caso concreto e produtor de efeitos jurídicos na esfera jurídica de determinado sujeito.»

No que se refere ao conceito de ato tributário, podemos falar em atos tributários *stricto sensu*, que são os atos de liquidação, e em atos em matéria tributária, que são todos os outros atos que não sejam atos de liquidação, como atos de reconhecimento de benefícios fiscais, de indeferimento do pedido de compensação entre dívidas tributárias, de indeferimento do pedido de pagamento em prestações de dívida tributária ou de indeferimento de pedido de sub-rogação, entre outros, conforme nos dizem Neto e Trindade (2017).

Sobre as invalidades do ato tributário, matéria de discussão doutrinal considerável quanto delimitação dos seus tipos, é de referir a possibilidade do ato tributário em sentido amplo ser considerado anulável, que é a regra neste regime das invalidades, nulo ou inexistente, categorias de vícios subsumíveis todas ao conceito geral de «vício de ilegalidade», conforme refere o artigo 99.º do CPPT, que a impugnação judicial tem como fundamento «qualquer ilegalidade».

Neste âmbito, podemos considerar a invalidade como a desconformidade com qualquer norma que poderão ser normas constitucionais; normas de Direito Internacional; normas de Direito da

União Europeia; normas legais, como os códigos tributários, normas regulamentares, ou até atos administrativos, como informações vinculativas ou avaliações prévias, conforme Rocha (2018).

Por fim, como toda relação jurídica, podem surgir conflitos entre os sujeitos da relação jurídica tributária, pelo que serão resolvidos através do contencioso tributário.

Após o reconhecimento pelas partes da existência do conflito, por exemplo, com a apresentação de reclamação graciosa no caso de liquidação adicional resultante de correções efetuadas pela inspeção tributária, ou com a interposição de impugnação judicial, já podemos falar na existência de um verdadeiro litígio.

## **2.2. O procedimento tributário**

O procedimento tributário, segundo Machado e Costa (2019, p. 507), constitui um ramo do procedimento administrativo, sendo seu «principal objetivo estruturar e formalizar a interação entre os particulares e a Administração Tributária de acordo com os princípios conformadores de um Estado de Direito democrático de direitos fundamentais».

Há alguma doutrina que questiona a transferência para os particulares de determinadas atribuições típicas da Administração Tributária, como o lançamento, liquidação e cobrança de impostos, face às obrigações de declaração de rendimentos, da autoliquidação ou da retenção na fonte, onde a intervenção da Administração Tributária ocorre em consequência das mesmas, conforme referem aqueles autores.

Em virtude de sua fundamental atividade, a Administração Tributária goza de determinadas prerrogativas, como nos enuncia Rocha (2018) as seguintes:

- a) Existência de um benefício de execução prévia, tendo em conta que os meios impugnatórios interpostos pelos contribuintes não têm efeito suspensivo, a não ser que seja prestada garantia idônea, conforme artigos 67.º, n.º 1, 69.º, alínea f) e 103.º, n.º 4 do CPPT, por outras palavras, como referem Neto e Trindade (2017), trata-se o princípio do *solve et repete*;
- b) Existência, em determinadas circunstâncias, de privilégio no pagamento dos seus créditos face a outros credores, conforme artigos 733.º e seguintes do Código Civil;
- c) As certidões de dívida por si emitidas têm força de título executivo, sem necessitar de recurso a tribunal, conforme artigo 162.º do CPPT;

- d) As dívidas tributárias são cobradas através de um processo de execução especial, diferente das dívidas comuns, que regra geral é bastante célere, nos termos do artigo 177.º do CPPT, onde se prevê o prazo de um ano para a sua conclusão;
- e) Para efeitos criminais, os funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira são considerados autoridade pública, quando estejam no exercício das suas funções, nos termos do artigo 64.º-C da LGT, sendo relevante para efeitos do preenchimento do tipo criminal de desobediência, previsto no artigo 348.º do Código Penal.

Por sua vez, o contribuinte tem diversos direitos face à atuação da Administração Tributária.

Em primeiro lugar, decorrente do princípio da legalidade, previsto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 103.º e na alínea i), do n.º 1 do artigo 165.º da CRP e no artigo 8.º da LGT, que analisaremos no capítulo referente aos obstáculos à adoção da mediação tributária, o contribuinte tem direito à correta aplicação do direito tributário.

Neste âmbito, podemos falar igualmente do direito à informação, consagrado no artigo 268.º da CRP, que vincula a Administração Pública em geral, conforme referem Neto e Trindade (2017), sendo que em especial se encontra previsto no artigo 67.º da LGT, onde se prevê que o contribuinte tem direito à informação sobre a fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão; a existência e teor das denúncias dolosas não confirmadas e a identificação do seu autor; e a sua concreta situação tributária, devendo ser prestadas no prazo de 10 dias.

O contribuinte também tem direito à confidencialidade, encontrando-se regulado o dever de sigilo tributário pelos artigos 26.º, n.º 1 da CRP, 64.º da LGT e 22.º do RCPITA, segundo as autoras.

Acrescentam ainda o direito à fundamentação, previsto nos artigos 77.º, n.º 6 da LGT e 36.º do CPPT; o direito à válida notificação, previsto nos artigos 268.º, n.º 3 da CRP e 77.º, n.º 6 da LGT; o direito de participação no procedimento e audição prévia, previstos nos artigos 60.º da LGT e 45.º do CPPT; o direito a juros indemnizatórios, previsto no artigo 43.º da LGT e o direito ao pagamento em prestações, previsto no artigo 42.º da LGT.

Dispõe o artigo 54.º da LGT que o procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente:

- a) As ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária;
- b) A liquidação dos tributos quando efetuada pela Administração Tributária;

- c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários;
- d) O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;
- e) A emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária;
- f) As reclamações e os recursos hierárquicos;
- g) A avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- h) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial.

Tal enunciação é simplesmente exemplificativa, constando igualmente do n.º 1 do artigo 44.º do CPPT, que acrescenta todos os demais atos dirigidos à declaração dos direitos tributários, que podem ser, por exemplo, a retificação, a ratificação ou conversão de atos administrativos em matéria tributária, a contestação de carácter técnico relacionada com a classificação pautal, a origem ou o valor das mercadorias objeto de uma declaração aduaneira e a correção de erros da Administração Tributária, como referem Martins e Alves (2015).

Devemos ter presente também que os procedimentos com carácter sancionatório, na sequência da prática de contraordenações, não fazem parte do procedimento tributário propriamente dito, pois estão em causa prestações, coimas e sanções acessórias, que não têm a natureza tributária, esclarecem estes autores.

Os princípios a que o procedimento tributário está subordinado são vários, conforme enunciam Martins e Alves (2015), como o princípio da legalidade, o princípio da igualdade; o princípio da proporcionalidade; o princípio da justiça; o princípio da imparcialidade; o princípio da celeridade; o princípio da colaboração; o princípio da decisão; o princípio da participação; e o princípio da confidencialidade, que serão, alguns deles, tratados em capítulo próprio.

Por sua vez, Machado e Costa (2019) também referem como princípios do procedimento tributários, além daqueles, o princípio da prossecução do interesse público; o princípio da legitimidade procedimental ampla; o princípio do respeito pelas garantias dos contribuintes, que decorre dos princípios da justiça e da legalidade tributária; o princípio do inquisitório; o princípio da estabilidade da instância, tendo em conta que a competência para o procedimento é determinada no início do procedimento, nos termos do n.º 5 do artigo 10.º do CPPT, e o princípio do duplo grau de decisão, previsto no artigo 47.º da LGT.

Também elencam Neto e Trindade (2017) o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários [artigo 30.º, n.º 2 da LGT], da verdade material, da boa-fé [artigo 266.º, n.º 2 da CRP] e do duplo grau de decisão [artigo 47.º do CPPT].

Quanto à competência relativa ao procedimento tributário, regra geral, está atribuída aos serviços periféricos locais, nos termos do n.º 2 do artigo 10.º do CPPT.

Existem vários procedimentos tributários em especial, de caráter contencioso e não contencioso, sendo os mais comuns os seguintes:

a) Orientações genéricas, informações vinculativas e avaliação prévia

No que diz respeito às orientações genéricas, previstas nos artigos 68.º-A da LGT e 55.º do CPPT, são da exclusiva competência do dirigente máximo do serviço, ou seja, o Diretor Geral da AT, ou do funcionário em quem ele tiver delegado essa competência a emissão de orientações genéricas, visando a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias pelos serviços, que vinculam a AT perante os contribuintes.

Relativamente às informações vinculativas, encontram-se previstas no artigo 68.º da LGT e artigo 57.º do CPPT, onde o contribuinte pode pedir que a Administração Tributária se pronuncie sobre determinada questão da sua situação tributária, cujo entendimento terá efeitos para o futuro, sendo que, em relação ao objeto do pedido, não pode a Administração Tributária posteriormente proceder em sentido diverso da informação prestada, salvo em cumprimento de decisão judicial.

Por fim, a avaliação prévia se encontra regulada no artigo 58.º do CPPT, no âmbito da qual os contribuintes poderão, caso provem interesse legítimo, e mediante o pagamento de uma taxa, solicitar a avaliação de bens ou direitos que constituam a base de incidência de quaisquer tributos, a que a Administração Tributária ainda não tenha procedido, que vincula a mesma por um período de três anos após se ter tornado definitiva.

b) Avaliação direta

A avaliação direta, prevista nos artigos 81.º a 86.º da LGT, é efetuada com base na real situação do contribuinte, segundo Neto e Trindade (2019), podendo ocorrer no âmbito da inspeção tributária, regulada no RCPITA, quando é determinado o valor patrimonial tributário dos imóveis (VPT) e na autoliquidação ou na (hetero)liquidação.

c) Avaliação indireta

Nos termos dos artigos 85.º, n.º 1 e 87.º da LGT, a avaliação é subsidiária da avaliação direta, somente podendo efetuar-se, nos casos de regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei; impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto; a matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei, que nunca foram publicados, não se aplicando na prática; os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 89.º-A da LGT; os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco; ou o acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000,00, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

d) Procedimento de liquidação

A liquidação dos tributos se opera quando a taxa de imposto é aplicada à matéria tributável, resultando no tributo devido, fazendo parte do procedimento tributário, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 54.º da LGT, quando a liquidação é efetuada pela Administração Tributária.

e) Procedimento de aplicação de disposição antiabuso

Determina o artigo 38.º, n.º 2 da LGT, onde consta a chamada cláusula geral antiabuso, que

As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.

Por sua vez, o procedimento exigido para a aplicação da cláusula geral antiabuso se encontra previsto no artigo 63.º do CPPT, onde é explicitada a especial fundamentação necessária, que

deve ser efetuado sempre no âmbito de um procedimento inspetivo, exigindo-se a reclamação graciosa necessária prévia à impugnação judicial, face à liquidação subsequente.

Nos termos do n.º 7 do artigo 63.º do CPPT, a aplicação da cláusula geral antiabuso é prévia e obrigatoriamente autorizada, após a audição prévia do contribuinte prevista no n.º 5, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência.

f) Procedimento de ilisão de presunções

O procedimento de ilisão de presunções, regulado no artigo 64.º do CPPT, pode existir mediante pedido do interessado que pretender ilidir qualquer presunção prevista nas normas de incidência tributária deverá para o efeito, caso não queira utilizar as vias da reclamação graciosa ou impugnação judicial de ato tributário que nela se basear.

g) Procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais

O procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais, regulado no artigo 65.º do CPPT, prevê o pedido apresentado pelo contribuinte, no caso do benefício fiscal dependente de reconhecimento.

h) Procedimento de cobrança

A cobrança das dívidas tributárias, nos termos do artigo 78.º do CPPT, pode ocorrer por pagamento voluntário, efetuado dentro do prazo de pagamento voluntário [artigo 84.º do CPPT], ou por cobrança coerciva, quando é extraída certidão de dívida e instaurada o processo de execução fiscal [artigo 88.º do CPPT].

i) Procedimento de inspeção tributária

O procedimento de inspeção tributária pode existir por iniciativa do contribuinte, sendo esta hipótese mais rara, mediante pagamento de uma taxa, regulado no Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro, ou por iniciativa da Administração Tributária, encontrando-se regulado no RCPITA, visando, nos termos do n.º 1 do seu artigo 2.º, a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.

j) Procedimento de acesso a informações bancárias

O acesso a informações bancárias pela Administração Tributária se encontra regulado nos artigos 63.º-B da LGT, que prevê o acesso sem recurso a uma decisão judicial prévia, em determinadas circunstâncias.

#### k) Revisão da matéria coletável

A revisão da matéria coletável será tratada em capítulo posterior, referente às figuras assimiladas à mediação.

#### l) Revisão de atos tributários

O procedimento de revisão dos atos tributários se encontra previsto no artigo 78.º do CPPT, pretendendo-se a revisão dos atos tributários ou dos atos de fixação da matéria tributável pelo próprio órgão que o praticou, podendo ser da iniciativa do sujeito passivo ou da Administração Tributária.

Trata-se de um meio excecional para se contestar a legalidade dos atos tributários, pois ultrapassado o prazo de reclamação graciosa de 120 dias, previsto no n.º 1 do artigo 70.º do CPPT, somente pode ser apresentado pedido de revisão oficiosa pelo sujeito passivo com base em erro imputável aos serviços, injustiça grave ou notória ou duplicação da coleta.

Como resultado da revisão oficiosa, poderá haver lugar à anulação do ato tributário, podendo ser reconhecido o direito a juros indemnizatórios a serem considerados desde o pagamento indevido, no caso de ter sido apresentado o pedido dentro do prazo de reclamação graciosa, ou a partir de um ano a contar do pedido apresentado, se o atraso for imputável à AT, no caso de ter sido apresentado fora do prazo de reclamação graciosa, nos termos do artigo 43.º, n.ºs 1 e 3, alínea c) da LGT.

#### m) Reclamação graciosa

A reclamação graciosa será tratada em capítulo posterior, referente às figuras assimiladas à mediação.

#### n) Recurso hierárquico

Com o recurso hierárquico, pretende-se contestar a legalidade dos atos em matéria tributária, sendo esta a única forma no âmbito do procedimento administrativo de o fazer, ou contestar atos de indeferimento expresso ou tácito de uma reclamação graciosa apresentada contra um ato tributário, segundo Neto e Trindade (2017).

Nos termos do artigo 80.º da LGT, a decisão do procedimento é suscetível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do ato, mas, salvo disposição legal em sentido contrário, este é sempre facultativo. De ressaltar, no entanto, que perante o ato tributário *stricto sensu*, o contribuinte não pode apresentar recurso hierárquico sem antes lançar

mão da reclamação graciosa. Ou seja, pode apresentar recurso hierárquico após o indeferimento ou deferimento parcial da reclamação graciosa, nos termos do artigo 76.º do CPPT.

O recurso hierárquico, nos termos do artigo 66.º, n.º 2 do CPPT, deve ser apresentado no prazo de 30 dias a conta da notificação do ato recorrido, no caso de decisão expressa, a contar do termo do prazo do procedimento tributário em causa, por regra, 4 meses, após o pedido do contribuinte, nos termos do artigo 57.º, n.º 5 da LGT, e dirigido ao mais elevado superior hierárquico.

### **2.3. Processo tributário**

O princípio da tutela jurisdicional efetiva, previsto no artigo 20.º da CRP, determina que «[a] todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos».

Da mesma forma, também o artigo 9.º da LGT prevê «o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos».

O processo tributário se encontra previsto também na LGT, enquanto parte fundamental das garantias impugnatórias dos contribuintes, nos artigos 95.º e seguintes, encontrando-se regulamentado no CPPT.

Trata-se de um contencioso de plena jurisdição, e não de mera anulação, pois o Tribunal, no caso da impugnação de um ato tributário, pode não só anular o ato, mas substituí-lo por outro mais adequado, desde que possua os elementos para tal, segundo Neto e Trindade (2017), assim como a maior parte da doutrina.

Portanto, citando Saldanha Sanches<sup>1</sup>, referem as autoras que, fundamentalmente, o processo tributário deve ser visto sob o prisma da teoria subjetivista, enquanto tutelar de direitos subjetivos e interesses dignos de tutela jurídica dos particulares, em contraposição à concepção objetivista que defende que a legalidade e proteção do interesse público constituem a finalidade deste processo.

---

<sup>1</sup> Sanches, J. S. (1999). Processo Fiscal. In *Dicionário Jurídico da Administração Pública - 1.º Suplemento* (p. 399-ss). Lisboa

Por outro lado, defende Rocha (2018) que deverá haver «concordância prática» entre as teorias objetivista e subjetivista, tendo em conta que, além dos contribuintes, a Administração Tributária e outros atores podem merecer proteção através do contencioso tributário, assim como poderão existir outros interesses constitucionalmente consagrados, como a verdade material ou a estabilidade das finanças públicas, que devem merecer também tutela processual, sendo o objetivo principal do contencioso tributário a obtenção da paz jurídica.

São os princípios mais importantes do processo tributário, segundo Martins e Alves (2015), o princípio da celeridade, o princípio da igualdade das partes, o princípio do inquisitório e o princípio da colaboração.

Devem ainda ser acrescentados o princípio da tutela jurisdicional efetiva, o princípio do pedido, o princípio do contraditório, o princípio da economia processual, o princípio *pro actione*, como enunciam Machado e Costa (2019), sendo todos eles comuns a todos os processos judiciais, incluindo os da competência dos tribunais judiciais.

Neto e Trindade (2017) também referem os princípios da plenitude dos meios processuais [artigo 97.º, n.º 2 da LGT], da tipicidade das formas processuais, da adequação formal [artigo 98.º, n.º do CPPT], da livre apreciação da prova [artigo 607.º, n.º 5 do CPC], da aquisição processual [artigo 413.º do CPC], da imediação quanto aos meios de prova e do duplo grau de jurisdição.

Merece especial referência o processo de execução fiscal que abrange a cobrança coerciva dos tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais; das coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns; das coimas e outras sanções pecuniárias decorrentes da responsabilidade civil determinada nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias; assim como, nos casos e termos expressamente previstos na lei, de outras dívidas ao Estado e a outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força de ato administrativo; de reembolsos ou reposições ou de custas, multas não penais e outras sanções pecuniárias fixadas em processo judicial, nos termos do artigo 148.º do CPPT.

O processo de execução fiscal tem natureza judicial, embora seja tramitado no âmbito da Administração tributária, nos termos do n.º 1 do artigo 103.º da LGT.

Os meios processuais tributários se encontram previstos no artigo 101.º da LGT, assim como no artigo 97.º do CPPT. São eles:

a) A impugnação judicial

Nos termos do artigo 99.º do CPPT, constitui fundamento de impugnação judicial qualquer ilegalidade, nomeadamente a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários; a incompetência; a ausência ou o vício da fundamentação legalmente exigida; e a preterição de outras formalidades legais.

Assim, em regra, o processo de impugnação judicial visa a anulação ou declaração de nulidade ou de inexistência de atos tributários ou de atos em matéria tributária que versem sobre a legalidade de atos tributários [atos de segundo ou de terceiro grau], como sejam as decisões de reclamações gratuitas e de recursos hierárquicos, segundo referem Neto e Trindade (2017).

A petição inicial é apresentada no prazo de três meses, contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte; da notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação; da citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal; da formação da presunção de indeferimento tácito; da notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos do CPPT; ou do conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas hipóteses anteriores, nos termos do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT, podendo ser apresentada a todo o tempo se o fundamento for a nulidade, nos termos do n.º 3 do artigo 102.º do CPPT.

Em certos casos, a lei exige, enquanto condição de impugnabilidade do ato tributário, a interposição de reclamação gratuita, nos termos dos artigos 131.º a 133.º-A do CPPT, a que se chama reclamação gratuita necessária; o pedido de revisão da matéria coletável, previsto no artigo 91.º da LGT ou o pedido de prova do preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis, previsto no artigo 139.º do CIRC.

b) A ação para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária

A ação para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, prevista no artigo 145.º do CPPT, visa, por exemplo, obter o estatuto de portador de deficiência, de dependente ou de residente ou não residente em território nacional, como nos dizem Neto e Trindade (2017).

c) O recurso, no próprio processo, de atos de aplicação de coimas e sanções acessórias

As decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objeto de recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância, no prazo de 30 dias após a sua notificação, a apresentar no

serviço tributário onde tiver sido instaurado o processo de contraordenação - conforme previsto no artigo 80.º do Regime Geral das Infrações Tributárias [adiante «RGIT»].

- d) O recurso dos atos praticados na execução fiscal, no próprio processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso

As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da Administração Tributária que no processo afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são suscetíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1.ª instância. - conforme o artigo 276.º do CPPT, no mesmo sentido, o n.º 2 do artigo 103.º da LGT.

- e) Os procedimentos cautelares de natureza judicial

A lei tributária prevê procedimentos cautelares de natureza judicial, como o arresto [artigos 136.º a 139.º do CPPT] e o arrolamento [artigos 140.º a 142.º do CPPT], a favor da Administração tributária, ou outros a favor do contribuinte.

- f) Os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões

- g) A produção antecipada de prova

- h) A intimação para um comportamento

A intimação para um comportamento, em caso de omissões da Administração Tributária lesivas de quaisquer direitos ou interesses legítimos, prevista no artigo 147.º do CPPT, onde pode, por exemplo, o interessado pedir a condenação da Administração Tributária na prática de ato de deferimento ou de indeferimento expresso, quando tenham sido ultrapassados os prazos de decisão ou na prática da restituição do imposto pago indevidamente, ultrapassados os prazos de cumprimento voluntário desta restituição.

- i) A impugnação das providências cautelares adotadas pela Administração Tributária

- j) Os recursos contenciosos [ação administrativa] de atos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros atos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do ato de liquidação

Conforme referem Machado e Costa (2019), quando estejam em causa atos denegadores de isenções ou benefícios fiscais ou de outros atos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do ato de liquidação, o meio adequado de reação de que os contribuintes podem lançar mão é a ação administrativa, nos termos dos artigos 101.º, al. j) da LGT, 97.º, n.º 1, al. p) do CPPT e 191.º do CPTA, que segue as regras dos artigos 37.º e seguintes do CPTA.

- k) A oposição à execução, os embargos de terceiros e outros incidentes, bem como a reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos

O executado somente pode deduzir oposição com os seguintes fundamentos, nos termos do artigo 204.º do CPPT:

- a) Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou, se for o caso, não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respetiva liquidação;
- b) Ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida;
- c) Falsidade do título executivo, quando possa influir nos termos da execução;
- d) Prescrição da dívida exequenda;
- e) Falta da notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade;
- f) Pagamento ou anulação da dívida exequenda;
- g) Duplicação de coleta;
- h) Ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o ato de liquidação;
- i) Quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título.

A oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora; ou da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado, de acordo com o artigo 203.º do CPPT, e apresentada junto ao órgão de execução fiscal.

O meio processual de embargos de terceiro pode ser apresentado junto do órgão da execução fiscal, quando o arresto, a penhora ou qualquer outro ato de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência de que seja titular um terceiro, no prazo de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o ato ofensivo ou desde que o embargante tem conhecimento do ato, nos termos do artigo 237.º do CPPT.

#### l) Outros meios processuais previstos na lei

Além dos meios processuais enunciados, existem outros como o processo de execução [artigo 157.º do CPTA], processo de derrogação do dever de sigilo bancário [artigo 146.º-A do CPPT], recurso de decisão de avaliação da matéria coletável com base em manifestações de fortuna [artigo 146.º-B do CPPT], segundo Neto e Trindade (2017).

### **2.4. A arbitragem tributária**

A arbitragem tributária é, como a conciliação e a mediação, um meio alternativo de resolução de litígios, com uma importância muito significativa na justiça tributária portuguesa, sendo sua principal vantagem a decisão do litígio em muito pouco tempo, em comparação com o recurso aos tribunais administrativos e fiscais, ou seja, a celeridade processual.

No âmbito do direito privado existe mesmo, em determinados setores, a arbitragem necessária, como a arbitragem desportiva e a arbitragem dos litígios emergentes de direitos de propriedade industrial sobre medicamentos de referência e medicamentos genéricos.

Trata-se de uma temática que, no plano internacional, merece atenção desde finais do século XIX, como sustentam Catarino e Fillipo (2019), através de numerosas propostas de criação de tribunais arbitrais, com especial importância para a resolução dos casos de dupla tributação.

A arbitragem tributária foi adotada em Portugal através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que estabeleceu o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, sendo nos meses seguintes aprovada a regulamentação complementar sobre a matéria.

Neste âmbito, defendem Catarino e Fillipo (2019) que a arbitragem deve ser integrada no elenco das garantias impugnatórias dos contribuintes, visando o reforço da tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, portanto, constituindo um direito potestativo.

Por sua vez, refere Figueiras (2020, p. 305) que a arbitragem em matéria tributária é um meio de resolução de litígios voluntário, portanto, dependente da vontade das partes, sujeito passivo e Administração Tributária, assumindo, no entanto, tal voluntariedade contornos especiais.

De facto, o n.º 3 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, que aprovou o Orçamento do Estado de 2010, que autorizou o Governo a legislar no sentido de instituir a arbitragem tributária, prevê que a mesma deve constituir um direito potestativo dos contribuintes.

Assim, prevê o n.º 1 do artigo 4.º do RJAMT que a vinculação da Administração Tributária à arbitragem tributária deve ser estabelecida através de portaria do Governo, que determina, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

Neste seguimento, com a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, é estabelecida a vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira, à época Direção-Geral dos Impostos e Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, à jurisdição do CAAD.

Portanto, na perspetiva da Administração Tributária, a arbitragem é, efetivamente, num primeiro momento, voluntária, assumindo-se, posteriormente, como uma verdadeira imposição, com a sua vinculação à arbitragem, nos exatos termos da portaria de vinculação, por contraposição ao direito potestativo do sujeito passivo, podendo a voluntariedade da submissão do litígio à arbitragem levantar um grave problema, por violação do disposto na lei de autorização legislativa, segundo Figueiras (2020).

Para a autora, a vontade do sujeito passivo estaria previamente limitada pela vontade da própria Administração Tributária, que, nos termos do RJAMT, deve ser «declarada» em portaria.

Com a criação do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, Portugal se tornou um país pioneiro neste campo, sendo, com exceção dos Estados Unidos, um dos poucos países com experiência nesta matéria, segundo Ferreira (2019).

Assim, pretendeu o legislador alcançar três objetivos principais: «i) *imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a Administração Tributária ao sujeito passivo*; ii) *reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais*; e, finalmente, iii) *reforçar o Direito Fundamental de acesso ao Direito e aos Tribunais*», conforme Figueiras (2019, p. 307).

Ou, como refere o próprio preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que instituiu o RJAMT, como é citado por Villa-Lobos (2019, p. 194), são objetivos da instituição da arbitragem:

- I. Reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos;
- II. Imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a Administração Tributária ao sujeito passivo, e;
- III. Reduzir a pendência dos processos nos tribunais administrativos e fiscais.

E como indica Ferreira (2019), a razão de ser da submissão dos tribunais fiscais arbitrais à organização do CAAD se deve a ser o único centro de arbitragem a funcionar sob a égide do

Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que é a entidade competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Tributária.

A grande vantagem dos processos arbitrais tributários reside no prazo de seis meses para a emissão da decisão arbitral, nos termos do artigo 21.º do RJAMT, embora possa ser prorrogado por mais três períodos de dois meses.

Quanto à matéria que pode ser sujeita a tribunal arbitral não abarca todos os litígios jurídico-tributários, mas somente aqueles em que haja vinculação da AT à jurisdição arbitral, prevista no artigo 2.º da referida Portaria que dispõe:

## **Artigo 2.º**

### **Objeto da vinculação**

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objeto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com exceção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;
- b) Pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação;
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira; e
- e) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.

Portanto, há diversas matérias que não podem ser objeto de apreciação pelos tribunais arbitrais constituídos através do CAAD, assim como as Câmaras Municipais ou a Segurança Social não sejam entidades vinculadas a esta jurisdição, embora se encontrem dentro do conceito de Administração Tributária, previsto na LGT no seu artigo 1.º.

Também prevê o artigo 3.º da referida portaria que a vinculação da Administração Tributária está limitada a litígios de valor não superior a € 10.000.000,00 e ao cumprimento de determinadas condições em litígios acima de € 500.000,00.

Outra característica importante da jurisdição tributária arbitral é que as suas decisões são em princípio irrecorríveis, podendo, no entanto, haver recurso para o Tribunal Constitucional, para o Supremo Tribunal Administrativo, para o Tribunal Central Administrativo e ainda, eventualmente, reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia, nos casos em que haja dúvidas sobre a boa aplicação do direito da União Europeia no caso concreto.

Os recursos das decisões arbitrais se encontram previsto no artigo 25.º do RJAMT, onde se prevê recurso para o Tribunal Constitucional nos casos em que a decisão arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja constitucionalidade haja sido suscitada; recurso para o Supremo Tribunal de Administrativo nos casos em que a decisão arbitral esteja em contradição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com outra decisão arbitral ou com acórdão proferido pelos Tribunais Centrais Administrativos ou pelo Supremo Tribunal Administrativo; ou ainda, recurso para o Tribunal Central Administrativo, com fundamento na não especificação dos fundamentos de facto e de direito que sustentam a decisão, assim como nos casos em que haja oposição dos fundamentos da decisão com a própria decisão, casos de omissão ou de excesso de pronúncia, ou violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes, conforme Ferreira (2019).

Como refere ainda o autor, no âmbito da arbitragem tributária, poderá ainda haver reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia, sempre que seja suscitada no CAAD uma questão sobre a interpretação dos Tratados da União Europeia ou questão sobre a validade ou interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União Europeia.

Neste âmbito, merece especial referência o Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12-06-2014, conhecido como Acórdão Ascendi, como é referenciado por Villa-Lobos (2019, p. 197), sobre a possibilidade do CAAD proceder ao reenvio prejudicial de questões submetidas à arbitragem, tendo sido elencados os seguintes pilares fundamentais:

- a) Consagração da arbitragem tributária como meio de resolução jurisdicional de litígios em matéria tributária parcialmente alternativo ao processo de impugnação judicial;
- b) Aplicação estrita do direito constituído, sendo expressamente vedado o recurso à equidade (artigo 2.º, n.º 2, do RJAT);

- c) Funcionamento dos tribunais arbitrais no Centro de Arbitragem Administrativa;
- d) Vinculação prévia da Autoridade Tributária através de portaria que fixe designadamente o tipo e o valor prévio dos litígios abrangidos;
- e) Designação de árbitro sem regra pelo Conselho Deontológico, de entre a lista aprovada pelo Centro de Arbitragem Administrativa (artigo 6.º do RJAT);
- f) Sujeição dos árbitros a acrescidos requisitos e garantias de independência e imparcialidade (artigos 7.º, 8.º e 9.º do RJAT e Código Deontológico);
- g) Composição coletiva dos tribunais arbitrais nas causas de valor superior a 60 mil euros (artigos 5.º do RJAT);
- h) Previsão de uma marcha processual sem formalidades especiais, com um limite de 6 meses, no total improrrogável de 1 ano;
- i) Publicidade obrigatória das decisões arbitrais através da respetiva publicação no site do CAAD [artigo 16.º, alínea g) do RJAT];
- j) Consagração, como regra geral, da tendencial irrecorribilidade da decisão arbitral, sem prejuízo da possibilidade de recurso nos casos previstos na lei.

Desta forma, os efeitos jurídicos das decisões arbitrais são os mesmos que os das decisões dos tribunais administrativos e fiscais, podendo o contribuinte lançar mão do meio judicial de execução previsto no artigo 164.º e seguintes do CPTA para exigir o cumprimento dessas decisões que lhe sejam favoráveis.

Portanto, aqui chegados, podemos concluir que são diversos procedimentos tributários e diversos processos tributários que servem para organizar a atuação da Administração Tributária, assim como, no caso dos procedimentos impugnatórios e processos judiciais tributários, para defesa dos contribuintes perante atuações da Administração Tributária desconformes com a ordem jurídica.

Por outro lado, temos de avaliar positivamente a existência da jurisdição tributária arbitral, ainda que limitada quanto às matérias abrangidas e às entidades vinculadas, gerando celeridade na resolução de uma parte ainda significativa dos litígios, e assim, contribuindo de forma contemporânea com a discussão dos problemas que ocorrem no dia a dia da aplicação do direito tributário.

### 3. Meios alternativos de resolução de litígios

Por definição, são meios alternativos ou extrajudiciais de resolução de litígios todos os veículos utilizados pelas partes dos mesmos para a sua resolução, que dispensem a intervenção ativa dos tribunais do Estado, como referem Gouveia (2021), Garín (2019) e Figueiras (2020).

Outros autores preferem a expressão «meios complementares de resolução de litígios», por entenderem que não se tratam de soluções contraditórias, mas vias distintas, com vantagens e desvantagens, que complementam o sistema de justiça tradicional, diz-nos Figueiras (2020), sendo disto exemplo Domingos (2019, p. 151), que utiliza a expressão «meios complementares de acesso à Justiça».

A voluntariedade do recurso aos meios alternativos de resolução de litígios é sua característica principal, cabendo, porém, exceções, como o caso da arbitragem desportiva, segundo Gouveia (2021).

De destacar o caso da arbitragem tributária, estudada no capítulo anterior, onde a voluntariedade da Administração Tributária está prevista de força especial, na portaria de vinculação.

Existem duas formas de solucionar conflitos jurídicos: a autocomposição, onde são as próprias partes a encontrar a solução para o conflito, através de acordo, e a heterocomposição, onde a solução é dada por um agente externo ao conflito, que decide de forma imparcial, como referem Cuevas e Miranda (2017).

No que diz respeito à autocomposição, onde se pretende alcançar um acordo ou uma resolução, entre as partes, podemos referir as figuras da negociação, da conciliação, da mediação e da transação.

Assim, para Neves (2019), com o acordo, integrado em decisão administrativa ou autónoma a esta, deixa de existir interesse em agir judicialmente, tendo em conta a participação do administrado na obtenção do acordo.

Relativamente à heterocomposição, onde é um terceiro que encontra uma solução para o litígio, são de referir a arbitragem e a figura americana dos comitês de resolução de disputas (*Dispute Resolution Boards*).

Por sua vez, Santos (2020) faz referência às formas de resolução de conflitos, citando exemplos, sendo a heterocompositiva: jurisdição estatal, os tribunais administrativos-fiscais ou arbitral; e a autocompositiva: mediação, conciliação e transação.

Figueiras (2019) fala-nos que são meios alternativos de resolução de litígios a mediação, a conciliação e a arbitragem, entre outros.

Neste âmbito, Gouveia (2019) classifica os meios alternativos de resolução de litígios, como meios adjudicatórios, para se referir à heterocomposição, e como meios consensuais, para se referir à autocomposição dos litígios.

No que diz respeito à transação, há divergência na doutrina que tanto pode classificá-la como um meio alternativo da resolução de litígios, ou como um contrato, propriamente dito, ou até mesmo como um contrato imperfeito, posto que normalmente a vontade do contribuinte é expressa por mera adesão à proposta da Administração Tributária, conforme veremos mais adiante.

Também no âmbito da defesa dos direitos dos administrados, não nos podemos esquecer da figura do Provedor de Justiça, que, conforme é referido em sua página eletrónica [<https://www.provedor-jus.pt/quem-somos/perguntas-frequentes/>],

[É] um órgão do Estado independente que defende as pessoas que vejam os seus direitos fundamentais violados ou se sintam prejudicadas por atos injustos ou ilegais da administração ou outros poderes públicos. Inspirado numa figura originária da Suécia – o “*Ombudsman*” - o Provedor de Justiça foi criado em 1975 e funciona como elo de ligação entre as pessoas e o poder. Ou seja, é um defensor dos cidadãos e ao mesmo tempo um promotor de uma administração pública justa e eficaz. Nessa medida, é um elemento importante para o fortalecimento da Democracia e do Estado de Direito, como ainda em 2019 foi reiterado pela Comissão de Veneza para a Democracia, organismo que aconselha o Conselho da Europa em questões constitucionais.

Uma vez enunciado o elenco dos meios alternativos de resolução de conflitos, passemos à sua análise pormenorizada, sem esquecer a delicada tarefa de proceder à sua distinção.

### **3.1. A negociação**

No que diz respeito à negociação, Martinoli (2017) a define como o mecanismo em que o procedimento se desenvolve integralmente somente com a presença das partes, ou, dito de outra forma, entre a administração fiscal e o obrigado tributário sem a intervenção de um terceiro.

Por sua vez, Lemos (2018) acrescenta que, embora não exista a figura de um terceiro não interessado, as partes podem fazer-se representar por negociadores, que podem ser ou não interessados imediatos do caso concreto, cabendo às partes optarem por estar presentes ou não nos encontros.

A negociabilidade, objetiva e subjetiva, está presente de forma transversal nos diversos meios alternativos de resolução de conflitos, como à conciliação e à mediação, segundo Tonin (2019).

Entende este autor que a negociabilidade objetiva diz respeito aos conflitos passíveis de solução por negociação, que seriam os conflitos que envolvem direitos patrimoniais disponíveis, assim como os relativos a direitos indisponíveis que admitam transação, de acordo com a lei brasileira relativa à mediação [Lei n.º 13.140/2015].

Quanto aos modelos de negociação, refere Gouveia (2018) que nos dias de hoje há uma combinação de dois modelos de negociação [modelo cooperativo e modelo competitivo].

Assim, no modelo cooperativo, o interesse principal é alcançar a resolução do litígio, enquanto no modelo competitivo, o interesse principal é ganhar o litígio, podendo, por vezes, passar por manipulação.

### **3.2. A conciliação**

A conciliação seria similar à mediação, exceto quando pressupõe uma intervenção mais ativa do terceiro, que, por sua vez, sugere soluções. Portanto, a pessoa que intervém como conciliador deve ter uma série de qualificações que lhe permitam induzir as partes a um acordo amigável, devendo ser, além de neutro e imparcial, devidamente qualificado para propor soluções que satisfaçam as partes envolvidas, segundo Martinoli (2017).

Aqui o terceiro teria um papel mais ativo que na mediação, propondo soluções concretas para que as partes resolvam de comum acordo as suas diferenças, mas sem que lhe seja atribuída a decisão do litígio, deixando a mesma à vontade das partes, segundo a autora.

Assim, o principal objetivo da conciliação seria o fim do litígio por meio de acordo, podendo ser sugerido pelo conciliador, de caráter objetivo por ser um terceiro imparcial, «buscando os factos ocorridos no passado para apontar culpados e assim esclarecer os pontos que causaram a disputa», nestes termos Lemos (2018, p. 24).

Em forma de conclusão, define Domingos (2019) que a conciliação é o método pelo qual o terceiro convida as partes a reunirem e aproximarem as suas posições, com o objetivo da celebração do acordo.

O autor é da opinião de que há uma divergência doutrinal acerca do conceito de mediação, sendo que, para um setor, o mediador intervém, promovendo o debate entre as partes, favorecendo a concertação de interesses e, por vezes, propondo os termos de um acordo que as partes devem

analisar, para o outro setor, o mediador assistiria as partes nas suas comunicações, no sentido de alcançar o acordo, mas sem as aconselhar sobre o conteúdo do mesmo.

Assim, ao se adotar a segunda posição quanto ao papel do mediador, seria esta a principal diferença entre a conciliação e a mediação, «meios complementares de acesso à justiça», consistindo, no caso da conciliação, na existência da intervenção ativa do terceiro na resolução do conflito, propondo soluções.

No mesmo sentido, defendem Poyato e Novoa (2015) que a mediação e a conciliação são métodos de resolução de litígios em que ambas as partes aceitam a intervenção de um terceiro para aproximar a posição de ambas as partes, sendo especializado e com um papel mais ativo de proposta no caso da conciliação, e menos especializado e limitado na tentativa de aproximação das partes no caso da mediação.

Para Tonin (2019), a conciliação pode ser pré-processual ou processual, devendo o acordo ser homologado por sentença, constituindo título executivo judicial.

Para este autor os princípios aplicáveis, quer à conciliação, quer à mediação, que merecem especial atenção em relação à Administração Pública, são os princípios da imparcialidade do mediador, da isonomia entre as partes e da confidencialidade.

Faz ainda importante referência Tonin (2019, p. 180) às conclusões de Grinover (2015)<sup>2</sup> sobre a distinção entre mediação e conciliação, que teria nascido da doutrina tipicamente brasileiras, pois nos EUA a conciliação vem absorvida pela mediação e, noutros países, como em França ou em Itália, o termo conciliação é utilizado mais amplamente englobando a mediação.

Portanto, para Figueiras (2019), a tentativa de conciliação ocorre normalmente no âmbito de um processo jurisdicional, nos termos do n.º 3 do artigo 594.º do CPC.

De assinalar a posição de Gouveia (2021) que considera que a conciliação judicial prevista no CPC não se pode enquadrar como um meio alternativo de resolução do litígio, posto que ainda se encontra sob a alçada do juiz, não havendo aplicação do princípio do pleno domínio do processo pelas partes.

---

<sup>2</sup> Grinover, A. P. (2015). Os métodos consensuais de resolução de litígios no Novo CPC. In *O Novo Código de Processo Civil: questões controvertidas* (pp. 1-21). São Paulo: Atlas.

Portanto, a definição de resolução alternativa de litígios deve «*ser alargada a todos os meios de resolução de conflitos que sejam diferentes da decisão por julgamento em tribunal estadual*», defende Gouveia (2021, p.18).

Também de assinalar a figura da *evaluación neutral temprana*, que é referida por esta autora Martinoli (2017), na qual, um terceiro, normalmente especialista, efetua uma avaliação preliminar não vinculante para as partes a respeito da questão, objeto do litígio, no sentido de traçar um caminho para as negociações, de forma a evitar um aumento desnecessário da conflitualidade.

### **3.3. A mediação**

De acordo com Fonseca (2019, p. 85), no âmbito da lei de mediação (Lei n.º 29/2013, de 19 de abril):

[A] mediação é a forma de resolução alternativa de litígios realizada por entidades públicas ou privadas, através da qual duas ou mais partes em litígio procuram voluntariamente alcançar um acordo com assistência de um mediador de conflitos. E o mediador é o terceiro imparcial e independente, desprovido de poderes de imposição aos mediados, que auxilia na tentativa de construção de um acordo final sobre o objeto do litígio.

Lopes e Patrão (2019) fazem referência ao artigo 11.º da Lei n.º 29/2013 (Lei da Mediação), onde se teriam combinado o critério da patrimonialidade dos interesses em causa com o critério da suscetibilidade de transação, somente aplicáveis por via legal aos litígios em matéria civil e comercial, sendo que no caso dos litígios jurídico-administrativos, inexistindo uma norma especial, abre-se espaço para a discussão doutrinal.

Em Espanha, o artigo 1.º da *Ley 5/2012, de 6 de julio*, dispõe que

Se entiende por mediación aquel medio de solución de controversias, cualquiera que sea su denominación, en que dos o más partes intentan voluntariamente alcanzar por sí mismas un acuerdo con la intervención de un mediador.

Também o Regulamento de Mediação do Centro de Arbitragem Comercial no artigo 1.º define a mediação como

[U]ma forma de resolução de litígios, através da qual duas ou mais partes em litígio procuram voluntariamente alcançar um acordo com assistência de um mediador de conflitos desprovido de poderes de autoridade para imposição de uma solução às partes.

Por sua vez, o artigo 2.º refere que os litígios que podem ser objeto de mediação do Centro de Arbitragem Comercial são «os litígios de natureza civil ou comercial que respeitem a interesses de natureza patrimonial ou sobre os quais as partes possam celebrar transação».

Cavaleiro (2019) define a mediação como a justa composição do litígio pelas partes, que a procuram voluntariamente, recorrendo à assistência de um terceiro imparcial e equidistante.

Segundo este autor, são notas caracterizadoras da mediação:

- a) a voluntariedade [tem de assentar na vontade das partes];
- b) o assistencialismo imparcial de um terceiro [as partes convergem na procura da assistência de um terceiro que vai atuar de forma equidistante];
- c) a informalidade [a procura do consenso não está sujeita a qualquer hipertrofia procedimental].

Para Garín (2019), tanto a mediação institucional, serviço público prestado diretamente pelas entidades públicas, como a mediação por convênios, através de terceiros, implica o reconhecimento do direito dos cidadãos ao acesso à justiça, que não se limita ao acesso aos tribunais.

Gouveia (2021) e Figueiras (2019) são da opinião de que a mediação se distingue da conciliação em virtude de esta ter natureza processual, sendo conduzida pelo juiz ou árbitro da causa, ao contrário da primeira, que é presidida por um terceiro, sem contato direto com o processo.

Quanto ao papel do mediador, refere Portocarrero (2019) que o mesmo não deve fazer sugestões de ou sobre o mérito decisório, nem intervir quanto ao mérito, devendo apenas conduzir as partes no diálogo a fim de encontrarem por si mesmas o acordo possível, de forma que as partes possam aderir ao mesmo com convicção e plenamente ao mesmo.

Por outro lado, Figueiras (2019) refere que, para a doutrina, há duas noções no que diz respeito à mediação, cuja principal diferença diz respeito ao papel do mediador e a possibilidade do mesmo efetuar propostas às partes ou não.

A questão da confidencialidade é um problema em aberto, referindo-se a doutrina por vezes, como Martinoli (2017), que a confidencialidade é característica da mediação.

Para Lemos (2018), o mediador seria um facilitador, que estimula a comunicação entre as partes, não sendo o principal objetivo da mediação alcançar um acordo, mas o restabelecimento da comunicação entre as partes que está fragilizada.

### 3.4. A transação

Importa referir, em primeiro lugar, que a transação, enquanto contrato, encontra-se prevista no artigo 1248.º do Código Civil que dispõe que é o «contrato pelo qual as partes previnem ou terminam um litígio mediante recíprocas concessões».

Para Santos (2020) a transação tributária deve ser entendida como um meio de resolução de litígios, que consiste na criação de uma norma individual e concreta, na forma prevista pela própria lei, tendo como consequência a extinção do crédito tributário através do seu pagamento ou do cumprimento das obrigações pelas partes, pondo fim ao litígio.

Por sua vez, Lemos (2018) simplifica, referindo que transação é, no direito brasileiro, o ato de ceder em algum ponto para obter em troca a extinção de uma obrigação.

Também Figueiras (2020, p. 138) adota o conceito de transação no sentido de que bastaria «a ocorrência de um conflito que se pode traduzir num mero “confronto de perspectivas”, de interpretações, ou de incertezas (*res dubia*) na aplicabilidade dos factos e/ou direito, que não requer a intervenção de nenhum terceiro para resolver ou ajudar a resolver.»

Portanto, segundo a autora, a transação poderia visar tanto a prevenção de litígios (*ex ante*), como a resolução de um litígio (*ex post*) já instalado entre as partes, sendo que neste último caso não poderia ser analisada autonomamente, pois assentaria em verdadeiros meios alternativos de resolução de litígios como a mediação ou a conciliação, tratando-se do seu resultado.

Ainda sobre a questão, Domingos (2019, p. 150) fala-nos que a transação teria por fonte a conciliação, constituindo a participação do terceiro o melhor elemento para distinguir a transação da conciliação. Assim, a transação seria o resultado do ajuste de vontades, enquanto o instituto da conciliação assumiria uma natureza processual.

Podemos dar o exemplo da transação tributária brasileira, prevista no artigo 171.º do Código Tributário Nacional, desde 1966, que refere que

A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Em 2020, no Brasil, entrou em vigor a Lei n.º 13.988, de 14 de abril de 2020, regulamentando a transação tributária na esfera federal, que estabelece os requisitos e as condições para que a Administração Tributária e os devedores realizem transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, prevendo

quatro modalidades, nos termos do seu artigo 2.º: por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União; por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

Sobre a transação brasileira, Poyato, Novoa, Acitores, Valdés e Cámara (2015) – classificam-na como meio de resolução de conflitos.

Para Tonin (2019), a transação seria somente um contrato, negócio jurídico bilateral, tal como previsto no Código Civil brasileiro.

Por sua vez, Júnior (2007), defende que a transação brasileira é uma forma de extinção das obrigações e não um contrato.

Assim, entendemos que a transação, além de constituir o próprio acordo que põe fim ao litígio, merece também a classificação de meio alternativo de resolução de litígios quando não haja recurso a quaisquer outros meios alternativos de resolução de litígios. Portanto, o procedimento através do qual a Administração Tributária e o sujeito passivo celebram a transação, pode ser visto como o meio alternativo de resolução de litígios denominado «transação», inexistente no nosso ordenamento jurídico-tributário.

### **3.5. A arbitragem**

A arbitragem é o meio alternativo de resolução de litígios que requer a intervenção de um terceiro para decidir o conflito entre as partes com força de caso julgado, neste sentido Figueiras (2019).

Portanto, os árbitros exerceriam uma verdadeira e própria função jurisdicional, tal como um juiz dos tribunais do Estado.

A arbitragem tributária é hoje uma realidade em Portugal, conforme descrevemos no capítulo anterior.

### **3.6. *Dispute resolution boards***

As *dispute resolution boards* são um método de resolução de conflitos, como referem Lemos (2018) e Gouveia (2021), heterocompositivo, que é usado com frequência em obras de grande porte ou de alto nível de complexidade, pretendendo-se prevenir o adensar do litígio.

Portanto, as partes, que optaram pela constituição da *dispute resolution board*, não participam diretamente da resolução do conflito, cabendo esta à comissão formada, ou seja, incumbe-lhe encontrar a solução para o problema.

Em Portugal, conforme refere o artigo 6.º do Regulamento de *Dispute Boards* do Centro de Arbitragem Comercial da Câmara do Comércio e Indústria Portuguesa, as decisões dessas comissões assumem natureza vinculativa e devem ser cumpridas de imediato ou no prazo estipulado, independentemente de haver lugar a impugnação.

Em suma, com a descrição das principais características referentes aos diversos meios alternativos de resolução de litígios, pudemos compreender o que verdadeiramente será cada um deles, em especial no que diz respeito à mediação, em que há um terceiro imparcial que meramente determina a forma das negociações, e à conciliação, em que o terceiro imparcial, além de determinar a forma das negociações, pode emitir parecer não vinculativo sobre a matéria em conflito.

## 4. Obstáculos à mediação ou à conciliação em matéria tributária

No âmbito dos meios alternativos de resolução de litígios, aparentemente nos deparamos com impedimentos legais à adoção da mediação ou da conciliação em matéria tributária, face aos princípios a que esta deve obediência, como os princípios da legalidade, da indisponibilidade dos créditos tributários, ou da igualdade.

Portanto, torna-se essencial dedicarmos especial atenção a estes princípios, compatibilizando-os com outros de grande importância como o princípio do acesso ao Direito, o princípio da participação dos interessados ou o princípio da boa administração.

### 4.1. O princípio da legalidade

O direito tributário tem como um dos seus princípios centrais o princípio da legalidade, previsto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 103.º e na alínea i), do n.º 1 do artigo 165.º da CRP e no artigo 8.º da LGT.

A conceção clássica do princípio da legalidade remete para a célebre expressão anglo-saxónica *no taxation without representation*, que atribui ao Parlamento a competência exclusiva para a aprovação das leis fiscais, segundo Sanches (2007).

O princípio que tem também como base o brocardo latino *nullum tributo sine lege* ou *nullum vectigal sine lege*, como refere Guimarães (2018).

Sintetiza o autor, que a melhor doutrina refere dois aspetos muito importantes do princípio da legalidade na alçada do direito fiscal: a preeminência da lei e a reserva da lei.

Quanto à preeminência de lei, deve-se ter em conta que a subordinação do legislador à lei constitucional e do administrador à lei constitucional e à lei ordinária, ensina.

Por outro lado, no que diz respeito à reserva de lei, deve-se entender que os impostos só devem ser criados por lei de órgão com competência legislativa normal.

Por sua vez, Vasques (2021, p. 337) disciplina que o «princípio da legalidade tributária exige que as leis de imposto sejam votadas pelo parlamento democraticamente eleito e que essas leis fixem os elementos essenciais do imposto com a densidade suficiente para garantir a segurança dos contribuintes».

Portanto, o princípio exige, segundo Vasques, a reserva de lei parlamentar em matéria fiscal, na sua dimensão formal, assim como a tipicidade ou determinabilidade da lei fiscal, na sua dimensão material.

Ou seja, a reserva de lei não teria verdadeira efetividade, caso a previsão normativa fosse demasiado ampla, de forma que os seus destinatários não pudessem conhecer o objeto ou os limites da tributação.

Assim, perante a exigência de densificação da lei fiscal, falamos de tipicidade, que no alemão chama-se *Tatbestandsmäßigkeit*.

Por sua vez, Dourado (2019, p. 765) refere que

O *Tatbestand* de garantia ou princípio da tipicidade na função de garantia, permite-nos explicar o princípio da legalidade substancial. Ele caracteriza o Direito Fiscal dos Estados de Direito, porque contribui para a sistematização da relação jurídica de imposto, identificando os elementos estruturais da mesma [a função constitutiva da tipicidade], e porque impede o esvaziamento da reserva de lei.

No que diz respeito à mediação ou à transação tributárias, a parte do princípio da legalidade que mais releva é o da tipicidade e determinação das normas de incidência tributárias, tendo em conta a finalidade desses meios de resolução de litígios, que é alcançar o acordo entre as partes.

Assim, refere Guimarães (2018, p. 93), que o princípio da legalidade tem as seguintes vertentes:

- A lei determina a forma constitucional da criação dos impostos, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a liquidação e cobrança;
- A lei determina quais os órgãos com competência fiscal legislativa e de Administração Fiscal;
- A lei determina as formas e processos de formação da vontade legal e da administração em matéria fiscal;
- A lei regula as formas de relacionamento entre a Administração e os contribuintes;
- A lei regula o conteúdo da obrigação de imposto, seu nascimento evolução e extinção, incluindo a eventual patologia.

Segundo o autor, em direito fiscal, não é possível absolutamente que haja atuação da administração sem fundamento legal específico, ao contrário do direito administrativo, onde existe tal possibilidade é discutida na doutrina.

Portanto, recai sobre o Parlamento, face à referida reserva relativa, prevista na al. i), do n.º 1, do art. 165.º da CRP, a competência para determinar os aspetos essenciais das normas tributárias,

podendo delegar a criação dos tributos ao Governo, desde que estabeleça os seus conteúdos fundamentais, conforme refere Sanches (2007).

Dourado (2019, p. 764) ensina que, no Direito Fiscal em Itália, Portugal, Alemanha entre outros, os espaços de alguma indeterminação da lei parlamentar são preenchidos por atos normativos secundários de concretização, que aparecem em cascata, devendo, os mesmos, respeito pelos atos normativos de grau superior, podendo simultaneamente preencher os espaços livres deixados por estes últimos.

No entanto, é de frisar que, os atos normativos de que a autora fala, são de facto atos normativos e não atos individuais de aplicação da lei, que asseguram de forma mais eficaz o que tradicionalmente caberia à lei parlamentar.

Sobre a determinabilidade da norma fiscal, diz-nos Dourado (2019, p. 768) que

[S]e a determinação é exigida porque assim garante a previsibilidade, a indeterminação que ainda resultar do decreto-lei autorizado disciplinando os elementos do *Tatbestand* de garantia, deve ser progressivamente diminuída por uma aplicação administrativa de sentido constante, respeitadora do princípio da igualdade, e publicitada. Esta nossa proposta vai ainda no mesmo sentido da teoria da essencialidade, ..., e que não advoga uma reserva absoluta de lei para certas matérias, mas antes a sua disciplina por lei quando sejam essencialíssimas, podendo os aspectos menos essenciais dessa matéria ser desenvolvidos por regulamentos.

Assim, para Figueiras (2019), a dificuldade da consagração da mediação tributária, enquanto visa um estabelecimento de um acordo, em nosso ordenamento jurídico se deve às ideias consagradas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 36.º da LGT que referem que «[o]s elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes» e que «[a] Administração Tributária não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias».

No entanto, defende Figueiras (2019, p. 310), que estando prevista em lei da Assembleia da República ou em decreto-lei autorizado a possibilidade de recurso à mediação tributária, o problema da violação do princípio da legalidade não se coloca, porque a Administração Tributária estaria a cumprir a lei a que está vinculada ao submeter um litígio a um mediador.

No mesmo sentido, Domingos (2019, p. 152) que defende que, face às dúvidas e incertezas que resultarem da própria lei tributária, quando esta lance mão de conceitos jurídicos indeterminados ou ofereça margem para apreciação, não haveria risco de ofensa ao princípio da legalidade, quanto ao recurso à mediação tributária, se tal possibilidade estivesse prevista na lei.

Estar-se-ia a afastar a incerteza que a própria utilização da norma provocou, modelando o *quantum* da dívida ao conteúdo da norma, alcançando o consenso habilitado normativamente.

Dourado (2019, p. 760) disciplina que a alguma indeterminação da lei é inevitável, não sendo a lei tributária exceção, pois é inerente à linguagem corrente e à linguagem jurídica.

Ora, sendo esta indeterminação limitada aos casos difíceis, quando os argumentos legais não garantem ou justificam um só resultado, não se põe em causa a reserva de lei, pois é compatível com o Estado de Direito.

Defende, Dourado (2019) que a legalidade não é um super-princípio do Direito Fiscal, mas conflitua com outros princípios de igual importância como o princípio da capacidade contributiva.

A lei tributária deve conter alguma indeterminação legal, contendo, como deve ser, soluções estilizadas, com o sentido de que a lei não fique sobrecarregada de pormenores que torne a sua aplicação demasiado rígida de tal forma que poderia comprometer o próprio sentido da lei, conforme a autora.

Portanto, Dourado (2019, p. 777) nos fala que deve ser deixada à Administração Tributária uma margem de livre apreciação, «procedendo à sua concretização, sempre no respeito dos limites da lei, os quais devem ser controlados pelos tribunais».

No entanto, a indeterminação legal não deve abranger os elementos essenciais do imposto, que são elementos constitutivos do *Tatbestand* de garantia, portanto, não confere verdadeira discricionariedade, segundo a autora.

Portanto, a indeterminação legal tem como consequência a necessidade da concretização da lei fiscal através de regulamentos, como as circulares da administração fiscal e, em particular, as orientações genéricas, que são vinculativas para a administração, tribunais e sujeitos passivos, segundo a autora.

Sanches (2007, p. 127) também nos fala que é preferível que o legislador tributário, de forma prudente, limite-se aos aspetos essenciais da regulamentação, permitindo que seja a Administração Tributária a densificar essa regulamentação por circular.

Neste âmbito, fala-nos Dourado (2019, p. 778) sobre o princípio da praticabilidade que justifica «a administração escolha os meios adequados de execução da lei, de entre os disponíveis, de forma a atingir os resultados pretendidos pela lei e uma execução eficaz e uniforme».

No entanto, disciplina que não nos devemos esquecer que o princípio da praticabilidade é ainda elemento da interpretação teleológica, devendo ser avaliado conjuntamente com o princípio da igualdade e da proibição do excesso.

Assim, sobre o encargo interpretativo da Administração Tributária, conclui Dourado (2019, p. 778) que:

A administração de massas colocou o fisco num “estado de necessidade”, não lhe sendo exigível que a determinação da matéria tributável e a quantificação do imposto implique a fiscalização de todos os sujeitos passivos, um a um, de modo que o exercício da margem de livre apreciação concedida por lei indeterminada, implique um juízo individualizado. O princípio do inquisitório e da verdade material não são assim princípios de aplicação irrestrita. A fiscalização deve ser eficiente como instrumento de persuasão de comportamentos abusivos, e não de aplicação permanente ao universo dos sujeitos passivos, pois esta pretensão, por ser irrealista, conduz à inércia administrativa e à evasão fiscal.

Um exemplo de faculdades discricionárias está previsto nos n.ºs 3 e 4 do artigo 2.º do CIVA, que determina que as entidades públicas que exerçam certas atividades económicas fiquem sujeitas ao IVA, exceto quando não as exerçam de forma significativa, sendo da responsabilidade do Ministro da Finanças a determinação caso a caso das circunstâncias em que isso acontece, segundo Vasques (2021).

Também refere o autor outro exemplo do CIVA, previsto no n.º 6 do artigo 4.º que confere à AT o poder de excluir do conceito de prestação de serviços as entregas de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda em que o fornecimento pelo dono da obra seja «insignificante».

Já no que diz respeito a conceitos indeterminados, cita Vasques (2021) o exemplo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que define como sujeitos passivos as pessoas que, «de um modo independente e com carácter de habitualidade», exerçam uma atividade de produção, comércio ou prestação de serviços.

Vasques defende, assim como a doutrina em geral, a utilidade da atribuição à administração de faculdades discricionárias e de uma margem de livre apreciação quanto aos conceitos indeterminados na garantia da segurança jurídica e da igualdade do sistema, evitando que razões de ordem formal determinem o tratamento diferenciado de situações idênticas, flexibilizando o sistema a novas circunstâncias.

Neste âmbito, Domingos (2019) defende que, sobre a admissibilidade da mediação no domínio dos tributos, devemos ter presente que, por um lado, o Estado de direito, democrático e social

cria normas a que a Administração Tributária deve obedecer na sua atividade, que são necessariamente materializadas de forma aberta com vista à participação dos cidadãos na definição concreta do interesse público e, por outro lado, a aplicação das normas tributárias efetua-se no quadro de uma incerteza fáctica e jurídica.

Por fim, no que diz respeito à mediação ou à conciliação no âmbito do procedimento tributário, em obediência ao princípio da legalidade, o recurso à equidade para resolução do litígio deve estar totalmente afastado, como no caso da arbitragem, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do RJAMT.

#### **4.2. O princípio da indisponibilidade dos créditos tributários**

De acordo com o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, o credor tributário não poderia «conformar por ato de vontade – seja em termos modificativos, seja em termos extintivos – o objeto da obrigação tributária, afirmando-se esta, por conseguinte, como uma obrigação exclusivamente *ex legge*.» - Rocha (2018, p. 462).

Portanto, aparentemente, não haveria margem permitida pela lei para quaisquer ponderações ou acordos entre a Administração Tributária e os contribuintes, posto que os princípios da legalidade e da indisponibilidade a isto obrigaria, constituindo a única via possível de resolução de litígios a aplicação literal da lei.

Machado e Costa (2019, p. 247) nos ensinam que a relação jurídica tributária obedece ao princípio da inalterabilidade, previsto no n.º 2 do artigo 36.º da LGT, sendo este um subprincípio do princípio da legalidade tributária, baseando-se da mesma forma no princípio da igualdade, da necessidade tributária e do realismo tributário.

Referem os autores diversos corolários do princípio da inalterabilidade, como sejam:

- i) A inalterabilidade dos elementos essenciais da relação jurídica tributária por vontade das partes;
- ii) A preclusão de moratórias no pagamento das obrigações tributárias, salvo nos casos expressamente previstos na lei [artigo 36.º, n.º 3 da LGT];
- iii) A irrelevância da qualificação jurídica do negócio feita pelas partes [artigo 36.º, n.º 4 da LGT];
- iv) A indisponibilidade do crédito tributário [artigo 30.º, n.º 2 e artigo 37.º, n.º 2 da LGT].

Assim, dispõe o n.º 2 do artigo 30.º da LGT que «[o] crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária».

Entende a doutrina que a indisponibilidade dos créditos tributários é um princípio dirigido especialmente à atuação da Administração Tributária e não ao legislador, sendo a este permitido criar leis especiais que possam reduzir as obrigações tributárias ou alterar as condições de seu pagamento.

Neste sentido, falamos Neto e Trindade (2017, p. 114) dos mecanismos especiais de perdão fiscal que foram lançados pelo legislador como:

- i) O «Plano Catroga» introduzido pelo Decreto-Lei n.º 225/94, de 5 de Setembro;
- ii) O «Plano Mateus» instituído através do Decreto-Lei n.º 124/96;
- iii) O «Plano Ferreira Leite» implementado pelo Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro;
- iv) O Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Tributárias imposto pelo Decreto-Lei n.º 151-A/2013, de 31 de Outubro e
- v) Os Regimes Extraordinários de Regularização Tributária I, II e III, introduzidos pela Lei n.º 39-A/2005 de 29 de Julho – Lei do Orçamento do Estado Rectificativo para 2005 -, pela Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril e pela Lei n.º 64-B/2011 de 30 de Dezembro, respetivamente.

De referir ainda os últimos mecanismos extraordinários de regularização de dívidas tributárias lançados pelo legislador tributário, criados através do Decreto-Lei n.º 151-A/2013, de 31 de outubro, o Regime Excepcional de Regularização de Dívidas Fiscais e à Segurança Social - RERD e do Decreto-Lei n.º 67/2016, de 3 de novembro, o Programa Especial de Redução do Endividamento ao Estado - PERES.

No âmbito destes últimos, foi adotado, segundo Figueiras (2019, p. 311),

[U]m conjunto de medidas excepcionais de recuperação de dívidas à Administração Tributária, permitindo a dispensa ou a redução do pagamento dos juros de mora, dos juros compensatórios e das custas do processo de execução fiscal nos casos de pagamento a pronto, total ou parcial, da dívida de capital, bem como a atenuação do pagamento das coimas associadas ao incumprimento do dever de pagamento dos tributos.

Devemos ter em conta que a lei refere no n.º 2 do artigo 30.º da LGT «créditos tributários» no sentido de que o princípio da indisponibilidade abrange unicamente créditos tributários já

concretizados através da liquidação dos tributos, e não a créditos não assentes, conforme Neto e Trindade (2017).

No entanto, como referem as autoras, o comando dirigido à Administração Tributária não abrange somente a proibição de conceder moratórias ou de alterar as condições de pagamento, mas abrange igualmente a proibição de proceder a perdão de tributos ou de renunciar de qualquer forma ao seu pagamento.

Portanto, embora não haja consagração constitucional deste princípio, deve ser visto como um princípio materialmente constitucional, enquanto corolário dos princípios da legalidade, previsto nos artigos 3.º, n.º 2 e 266.º, n.º 2 da CRP, e da igualdade, previsto no artigo 13.º da CRP.

Ora, aqui chegados, devemos analisar se o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários impede a possibilidade do recurso à mediação ou à conciliação tributária, ou seja, da obtenção de um acordo entre a Administração Tributária e o contribuinte no âmbito do procedimento tributário.

Assim, as considerações que devemos ter presentes são as mesmas que tivemos acerca do princípio da legalidade. Ou seja, não haverá perdão ou redução da dívida tributária se entendermos que são as próprias normas tributárias que podem ou devem conter alguma indeterminação em determinadas situações, a chamada margem de livre apreciação.

Por outro lado, nos conflitos que poderiam ser levados à mediação ou à conciliação tributárias, muitas vezes pode estar em causa a determinação da própria factualidade que estabelece ou não a própria tributação.

Ou ainda, conforme refere Figueiras (2019), poderá estar em conflito uma questão relativa às obrigações acessórias, que em seu entendimento, é matéria propícia à consensualização.

Por sua vez, entende Domingos (2016, p. 381) que, uma vez estando perante um campo de indeterminação fáctica e jurídica para a aplicação do direito tributário,

[N]ada obsta a que prévia ou posteriormente à realização do facto tributário, a administração e o contribuinte possam concretizar o *quantum* da obrigação, quando a administração tenha dificuldades acrescidas na concretização de factos essenciais para a determinação da obrigação tributária.

No entanto, relativamente à possibilidade de adoção da mediação ou da conciliação tributárias no âmbito do procedimento tributário, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários não estaria verdadeiramente em questão, posto que ainda encontrar-se-ia em discussão a própria determinação da liquidação dos tributos.

Sem prescindir que, podendo o próprio legislador prever a adoção da mediação ou da conciliação tributárias, não haverá violação do princípio da legalidade tributária, logo não haverá violação do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, posto que seria a própria lei a prever os termos em que seria possível a celebração de acordos entre a Administração Tributária e os sujeitos passivos, como no caso da celebração de contratos fiscais, previstos no artigo 37.º da LGT.

### 4.3. O princípio da igualdade

Os clássicos já se debruçavam sobre o princípio da igualdade, que é transversal a toda a juridicidade. Como na expressão Aristóteles: *“tratar o igual igualmente, e o desigual, desigualmente”*, que refere as duas dimensões deste princípio, que são a dimensão horizontal e a dimensão vertical.

A igualdade tributária está intrinsecamente ligada à ideia de justiça material, prevista no artigo 13.º da CRP que dispõe o seguinte:

1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.
2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.

Portanto, o princípio da igualdade fiscal, fundamenta-se constitucionalmente neste artigo de carácter geral, não carecendo de um específico preceito constitucional, e tendo sempre inerente a ideia de «generalidade» ou de «universalidade», nos termos da qual os cidadãos se encontram obrigados ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da «uniformidade», a exigir que tal dever seja aferido pelo mesmo critério, que é o da capacidade contributiva, segundo Nabais (2017).

O critério da capacidade contributiva implica então igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva, igualdade horizontal, e diferente imposto, em termos qualitativos ou quantitativos, para os que dispõem de diferente capacidade contributiva, na proporção desta diferença.

Assim, o princípio da igualdade tributária pode ser concebido «como um limite negativo à liberdade de conformação do legislador, vedando-lhe o critério distintivo que negue radicalmente a justiça sem, por isso, lhe impor um critério justo», conforme expõe Vasques (2021, p. 291).

Além do princípio da capacidade contributiva, o outro corolário do princípio da igualdade tributária é o princípio da equivalência, que está ligado especialmente às taxas e contribuições especiais, enquanto critério de repartição dos tributos.

#### **4.3.1. O princípio da capacidade contributiva**

Como aos tributos é inerente uma ideia de solidariedade, significa que ao pagarmos impostos sabemos que estamos a custear prestações que também aproveitam a terceiros, restando unicamente uma expectativa difusa de beneficiar do modo como Estado emprega esses recursos, disciplina Vasques (2021).

Assim, conforme refere o autor, a única solução justa será a de fazer com que cada um contribua na medida da sua força económica e, por isso, o seu alcance mais elementar está na exigência de que o imposto incida sobre manifestações de riqueza e que todas as manifestações de riqueza lhe fiquem sujeitas. Manifestações que se podem reconduzir sinteticamente ao rendimento, ao património e ao consumo.

Por outro lado, tendo em consideração a justiça material, a tributação dessas manifestações de riqueza não deve ser efetuada sem levar em conta também a situação pessoal dos contribuintes, personificando os tributos, quando possível, sendo, portanto, tal uma exigência do princípio da capacidade contributiva.

Tal personificação dos impostos está claramente consagrada, por exemplo, no artigo 104.º, n.º 1 da CRP que refere que «[o] imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar».

#### **4.3.2. O princípio da equivalência fiscal**

O princípio da equivalência fiscal é o segundo corolário em que se desdobra o princípio da igualdade, encontrando-se também previsto na Constituição da República Portuguesa no seu artigo 103.º, n.º 1, onde é referido que «[o] sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza».

Alia-se, portanto, a um juízo de proporcionalidade, mas também de reciprocidade, tendo como base de tributação a equivalência entre a cobertura do custo ou o benefício para o contribuinte de um bem coletivo ou de um serviço obtido da Administração Pública.

Segundo Nabais (2017), o conceito do princípio da equivalência teria surgido na sua forma primitiva como o princípio do benefício, na época do liberalismo, vindo a ser desenvolvido pela ciência financeira e, mais tarde, por impulso das teses da tributação corretiva, uma lógica de equivalência: para além do benefício, devemos atender também ao custo externo do comportamento dos particulares.

Assim, a sua principal base de incidência verificar-se-ia nos tributos comutativos, contribuições especiais e taxas, que são aqueles que incidem sobre serviços prestados aos contribuintes.

Portanto, o princípio da equivalência seria aplicável em especial às finanças públicas locais, e sua especial força está em não permitir que nos impostos comutativos se introduzam diferenciações alheias ao custo ou ao benefício que os contribuintes deveriam ter, em sacrifício destes contribuintes, mas em benefício de toda a nação.

Por outro lado, Vasques (2021) descreve os vários corolários do princípio da equivalência, em que deve haver correspondência entre a cobertura do custo ou do benefício para o contribuinte na aquisição de um bem ou serviço coletivo obtido da Administração Pública, sem prescindir de um juízo de proporcionalidade e reciprocidade.

Portanto, segundo o autor, são corolários do princípio da equivalência:

- a) Base de incidência objetiva estreita, sob a reserva do praticável;
- b) Base de incidência subjetiva estreita: homogeneidade de grupo, responsabilidade de grupo, utilidade ou aproveitamento de grupo;
- c) Base tributável específica, diferente da riqueza do particular que não constitui um indicador válido do custo ou valor de uma prestação pública;
- d) Montante próximo do custo ou valor das prestações a compensar, não o devendo ultrapassar de modo significativo; e
- e) Consignação direta ou indireta da receita.

#### **4.3.3. O princípio da igualdade e suas implicações nos métodos alternativos de resolução de litígios**

O princípio da igualdade, aplicado aos meios alternativos de resolução de litígios em matéria tributária, demanda a publicidade destes, de forma a torná-los transparentes, conforme defendem Figueiras (2019) e Domingos (2019).

Assim, no âmbito da mediação tributária, a importância da publicidade do acordo celebrado entre a Administração Tributária e o sujeito passivo é fundamental.

Por outro lado, o próprio processo de mediação tributária exigiria uma maior troca de informações entre a Administração Tributária e os sujeitos passivos, alcançando uma tributação mais de acordo com a verdade material, ou seja, mais em conformidade com sua situação económica, ou seja, com a sua verdadeira capacidade contributiva, segundo Figueiras (2019).

Numa outra perspetiva, fala-nos Domingos (2019) que não há qualquer violação do princípio da igualdade quanto à utilização da transação e da mediação em matéria tributária, tendo em conta que, na sua atuação unilateral, a Administração Tributária não utiliza necessariamente os mesmos critérios de interpretação e aplicação das normas tributárias, podendo variar conforme o funcionário em causa.

Por sua vez, segundo o autor, no âmbito da mediação ou da transação tributária, o sujeito passivo tem sempre a possibilidade de recusar a proposta de acordo.

No que se refere à mediação, o princípio da igualdade entre os mediados requer mais do que a materialização absoluta deste princípio, exigindo uma aproximação de posições entre o próprio princípio da igualdade, a defesa dos interesses públicos, a boa governação e a necessidade de uma Administração Pública transparente e próxima ao cidadão, conhecida como Administração relacional, que promova confiança e estabilize as posições dos litigantes, segundo Diz (2019).

Devemos compreender o acesso à mediação ou à conciliação tributárias, desde que seja gratuito ou de custo reduzido, como uma importante concretização da igualdade no acesso à justiça tributária, que se encontra atualmente muito prejudicado, face aos altos custos do recurso aos tribunais, nomeadamente com as custas judiciais ou com honorários de advogados.

Em conclusão, a consideração do princípio da igualdade tributária não impede o recurso à via da mediação ou da conciliação no âmbito do procedimento tributário, muito pelo contrário. Tem a virtualidade de garantir a igualdade no acesso à justiça tributária e uniformidade de sua aplicação, desde que seja garantida a publicidade de seus resultados.

#### **4.4. Exigências constitucionais quanto à mediação ou à conciliação tributárias**

Como nos pontos anteriores deixamos antever, não existem princípios de Direito absolutos, mesmo tratando-se dos princípios da legalidade ou da indisponibilidade dos créditos tributários, sendo de exigir um juízo de ponderação entre os diversos princípios constitucionalmente relevantes para efeitos tributários.

Portanto, outros princípios de sinal contrário, como «o princípio da eficiência e da celeridade da atuação administrativa e da igualdade [justiça] tributária», determinam que «apenas uma leitura ponderada e harmonizante dos imperativos constitucionais pode conduzir a resultados normativamente satisfatórios e permitir a introdução de esquemas consensuais que liberem a Administração e o contribuinte da incerteza de uma discussão longa», conforme refere Rocha (2018, p. 462).

Relativamente ao princípio da reserva da função jurisdicional, previsto no n.º 1 do artigo 202.º da CRP, que pressupõe que somente cabe aos tribunais a administração da justiça, não se encontra verdadeiramente em causa quando falamos da mediação ou da conciliação no contexto do procedimento, pois o mediador não é chamado a decidir o litígio, mas a coordenar o diálogo entre as partes com o intuito de alcançar um acordo.

O n.º 4 do artigo 202.º da CRP prevê mesmo que a lei poderá criar instrumentos e formas de composição não jurisdicional de conflitos, como a mediação ou a conciliação, que promovem o diálogo, não se substituindo à intervenção dos tribunais estaduais, neste sentido Neves (2019).

Portanto, devemos ter presentes o princípio do acesso à justiça tributária ou da proteção jurídica, o princípio da participação dos administrados e os princípios da eficiência e da boa administração, enquanto determinam que a possibilidade do acesso à mediação ou à conciliação no âmbito do procedimento tributário pode ser vista como um imperativo constitucional.

##### **4.4.1. O princípio do acesso ao Direito**

O princípio do acesso ao direito se encontra constitucionalmente consagrado no n.º 1 do artigo 20.º da CRP, tratando-se de um direito fundamental, que dispõe o seguinte:

A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos.

Ora, tal direito fundamental não deve ser exclusivamente visto como o direito ao acesso aos tribunais, mas ao acesso ao direito e à justiça nas várias formas possíveis existentes para a resolução de litígios, neste sentido Figueiras (2019).

Portanto, segundo a autora, com base nessa interpretação atualista, fazem parte do conteúdo material do acesso ao direito todos os instrumentos de resolução de litígios que não impliquem, necessariamente, uma decisão jurisdicional no âmbito de um Tribunal, como a mediação ou a conciliação.

Desta forma, o princípio do acesso ao direito poderá ser especialmente concretizado através da adoção das figuras da mediação ou da conciliação no contexto do procedimento tributário, em especial se for garantida a gratuidade das mesmas ou o recurso às mesmas a um custo reduzido.

Aqui também merece especial referência a celeridade na obtenção de uma solução jurídica definitiva para o conflito, enquanto concretização do princípio do acesso ao direito, no que diz respeito à efetividade do mesmo.

Seria claramente um acrescento muito relevante ao elenco dos meios de garantia de acesso ao direito e à justiça dos contribuintes, ou segundo Figueiras (2019) pode ser vista como uma exigência constitucional, enquanto consequência de uma interpretação atualista da dimensão do acesso ao Direito, que constitui um direito fundamental.

#### **4.4.2. O princípio da participação dos administrados**

Dispõe o n.º 1 do artigo 267.º da CRP que:

A Administração Pública será estruturada de modo a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efetiva, designadamente por intermédio de associações públicas, organizações de moradores e outras formas de representação democrática.

Também dispõe o seu n.º 5 que:

O processamento da atividade administrativa será objeto 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.

No que diz respeito ao direito tributário, o princípio da participação se encontra especialmente consagrado no artigo 60.º da LGT, que determina que haja a participação dos contribuintes na

formação das decisões que lhes digam respeito, podendo efetuar-se através da possibilidade do exercício do direito de audiência ainda antes da decisão da Administração Tributária.

Para Martins e Alves (2015, p. 34), o grande objetivo do princípio da participação é de que a decisão final no procedimento tributário resulte não somente da posição da Administração Tributária, mas também dos argumentos trazidos para o procedimento pelos contribuintes, podendo neste contexto falar-se em «decisão participada».

Por sua vez, Rocha (2018, p. 139) refere que a participação dos contribuintes no procedimento procura assegurar a corresponsabilização das decisões, que pode ganhar dimensão jurídica de diversas formas, sendo de salientar:

- i) A participação enquanto direito fundamental de qualquer administrado e contribuinte, que assume uma configuração positiva, ao exigir dos órgãos administrativos atuações e medidas que promovam a sua exequibilidade [i. é, a real e efetiva intervenção daqueles, nomeadamente promovendo a audiência, o contraditório, a oposição];
- ii) A participação enquanto garantia dos contribuintes, que assume uma configuração negativa, ao impedir que estes sejam lesados quando, devendo pronunciar-se ou agir, não tiveram qualquer palavra a dizer;
- iii) A participação enquanto princípio respeitante à estrutura do procedimento. O procedimento não pode ser perspectivado como tendo uma estrutura unilateral ou inquisitiva, mas sim bilateral, estrutura essa que será juridicamente assegurada através de mecanismos de participação diversos, no âmbito dos quais o direito de audiência e de contraditório [resposta e defesa] assumem uma importância incontornável.

Ora, o recurso à mediação ou à conciliação deve pressupor a existência de um litígio, ou dito de outra forma, a existência de uma decisão ou de um ato tributário «desfavorável» ao contribuinte.

Assim, a mediação ou a conciliação seriam mecanismos especiais de resolução de litígios, onde haveria a participação qualificada do contribuinte, enquanto verdadeira parte, tendo em conta que o objetivo das mesmas é a existência de um diálogo com o fim de alcançar um acordo.

Por outro lado, como refere Figueiras (2019, p. 313), a participação «constitui, inclusivamente, uma condição fundamental para uma tributação mais conforme com a capacidade contributiva, ou com o benefício que o sujeito passivo retira da atuação da Administração, o que parece promover, desde logo, uma maior justiça tributária.»

Relativamente à participação dos contribuintes no procedimento tributário, diz-nos Domingos (2019, p. 148) que a sua natureza não é unívoca, podendo ser «contraditória ou co-constitutiva da

decisão, consoante se reconduza à mera intervenção ou tenha aptidão para influir materialmente no exercício da função administrativa», inserindo nesta segunda modalidade os mecanismos consensuais para a extinção do procedimento tributário.

Logo, o princípio da participação seria especialmente concretizado com a adoção desses mecanismos de resolução de litígios.

#### **4.4.3. O princípio da boa administração**

O recurso a meios alternativos de resolução de litígios por parte da Administração Tributária pode ser entendido como uma importante solução para otimizar a eficiência e a celeridade, no que diz respeito à sua atuação, tendo em conta que os processos nos tribunais tributários geralmente demoram anos a ser solucionados.

Determinam o interesse público na arrecadação da receita tributária, o interesse do contribuinte na estabilização da sua situação jurídica, e o interesse de todo o ordenamento jurídico em conseguir a efetividade do princípio da segurança jurídica, que as questões tributárias, litigiosas ou não, sejam resolvidas em tempo útil, segundo Rocha (2018).

Portanto, refere o autor que, em matéria de procedimento, o princípio de celeridade traduz-se na exigência geral de que aquele seja concluído num prazo razoável, comportando as seguintes dimensões:

- i) Simplicidade e economia procedimental, através da prevalência das atuações desburocratizadas e da proibição da prática de atos inúteis ou dilatórios, sendo o procedimento da iniciativa do contribuinte obrigatoriamente arquivado se ficar parado mais de 90 dias por motivo a este imputável; ii) Rapidez de atuações, mediante o estabelecimento de um prazo de duração máxima do procedimento tributário [o nosso legislador fixou tal prazo em 4 meses] e de um prazo máximo para a prática de atos procedimentais [em concreto, 8 dias, salvo disposição legal em sentido contrário]. – Rocha (2018, p. 131).

Relativamente ao princípio da celeridade, dizem-nos Neto e Trindade (2017) que no procedimento administrativo está previsto no artigo 59.º do CPA, em concretização do princípio da boa administração previsto no artigo 5.º do CPA.

Também referem Martins e Alves (2015), que em especial a LGT prevê em seu artigo 57.º que o procedimento tributário deve estar concluído em quatro meses [prazo geral], exigindo, para este efeito, que tanto a Administração Tributária como os contribuintes se devem abster da prática de atos inúteis ou dilatórios.

Segundo Lopes e Patrão (2019, p. 24), o acordo originado nos mecanismos administrativos de impugnação pode revelar-se «uma decisão mais eficaz, capaz de poupar recursos e esforços, o que toma relevância atendendo ao princípio da boa administração que hoje vincula os órgãos públicos, sempre que a decisão administrativa se encontre num espaço de discricionariedade».

Também Domingos (2019, p. 158) refere que existe um incremento da eficiência na atuação da Administração Tributária com a utilização da transação e da mediação, diminuindo os índices de litigância tributária, desde que haja limitações à possibilidade de impugnação judicial na regulação normativa dos referidos institutos jurídicos.

Em conclusão, os principais obstáculos à adoção da mediação e da conciliação tributárias têm origem nos princípios aplicáveis ao direito tributário. No entanto, não podem constituir um impedimento absoluto, tendo em conta que também os princípios acima referidos parecem mesmo exigir a possibilidade do recurso à mediação ou à conciliação, podendo falar-se inclusivamente da existência de um imperativo constitucional, também neste sentido Figueiras (2019).

## 5. A mediação administrativa

No âmbito do presente estudo, torna-se importante nos debruçarmos acerca da mediação administrativa em especial, pela proximidade com o Direito Tributário, embora também seja de referir que, no âmbito penal, laboral, familiar ou comercial, entre outros, existe atualmente mediação.

Em matéria de Direito Administrativo, podemos desde logo citar a possibilidade, prevista no n.º 3 do artigo 57.º, n.º 3 do CPA, da Administração e dos administrados celebrarem acordos endoprocedimentais que poderão recair sobre a fixação da tramitação do procedimento ou da delimitação do conteúdo do ato a praticar pela Administração.

A mediação administrativa é uma realidade no que diz respeito às matérias das relações jurídicas de emprego público e dos contratos públicos, quando haja o recurso à arbitragem do Centro de Arbitragem Administrativa [adiante «CAAD»], nos termos do n.º 3 do artigo 187.º do CPTA e do artigo 4.º do Novo Regulamento de Arbitragem Administrativa [adiante «NRAA»].

Assim, dispõe o artigo 4.º do NRAA:

Artigo 4.º

Mediação

1. O CAAD disponibiliza um serviço de mediação, que pode ser solicitado por qualquer interessado.
2. Se o requerimento de mediação não for conjunto, o CAAD notifica os terceiros indicados pelo requerente para informarem, no prazo de 30 dias, se aceitam a mediação.
3. Salvo convenção das partes, a mediação é concluída no prazo de 30 dias a contar da designação do mediador, prorrogável por igual período.

No entanto, o acordo obtido, que no NRAA em seu n.º 4 do artigo 23.º é chamado de transação, deve ser homologado pelo tribunal arbitral para ter valor de sentença.

Como referem Lopes e Patrão (2019) e Fonseca (2019), é hoje uma realidade a conjugação entre a admissibilidade da mediação administrativa aos casos que podem ser sujeitos à arbitragem, não sendo unicamente uma proposta doutrinal.

Assim, no caso do CAAD, é o próprio que oferece igualmente o serviço de mediação.

A mediação administrativa do CAAD é, porém, insuficiente e muito limitada, tendo em conta que está circunscrita a determinadas matérias e ao recurso à arbitragem.

Ora, o recurso à mediação administrativa poderia ser alargado facilmente a outras matérias como veremos de seguida, deveria ultrapassar a circunscrição da arbitragem, passando a ser uma possibilidade prévia ao recurso à mesma.

Além da possibilidade do recurso à mediação no âmbito da arbitragem, nos processos judiciais administrativos, o n.º 1 do artigo 87.º do CPTA prevê que possa haver tentativa de conciliação e mediação no âmbito dos mesmos, desde que a causa couber dentro dos poderes de disposição das partes, em qualquer fase do processo.

No entanto, Lopes e Patrão (2019, p. 38) alargam a possibilidade do recurso à mediação administrativa também para o âmbito do procedimento, relativamente ao «leque de litígios jurídico-administrativos susceptíveis de serem sujeitos a procedimentos de mediação», ligando-se, «de *iure condendo* e de *iure condito*, ao círculo de contendas em que a transacção é possível», sendo este o «*critério material* que delimita o âmbito de aplicação da mediação enquanto mecanismo autónoma de solução de litígios jurídico-administrativos».

Relativamente aos princípios gerais aplicáveis à mediação administrativa judicial, elenca Garín (2019) os seguintes: confidencialidade, cooperação, discricionarietà, ética, equidade, flexibilidade formação, imparcialidade, informalidade, imediação, neutralidade, participação, postulação, profissionalidade e voluntariedade.

Faz referência ainda a autora ao facto de que, muitas vezes, no âmbito do procedimento administrativo, o resultado final é fruto de uma mediação ou de uma negociação não formalizada, que implica uma maior flexibilidade.

Garín (2019) também faz alusão a algumas matérias suscetíveis de mediação administrativa como as disputas de carácter económico da responsabilidade administrativa, os contratos e determinação do preço justo, o regime disciplinar, as sanções administrativas, os conflitos coletivos em matéria de função pública e a execução de sentenças.

Em concreto, no que diz respeito às entidades administrativas independentes, a Lei n.º 67/2013, de 28 de agosto, já atribui a estas entidades competências para promover a resolução alternativas de litígios como a mediação, a conciliação ou os tribunais arbitrais criados no seu seio para tal fim, como no caso da ERSE [Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos], que prevê regulamentos próprios para efetivar estes mecanismos, conforme refere Fonseca (2019).

A mediação, a conciliação ou a arbitragem são dos serviços que podem ser adquiridos por ajuste direto e por consulta prévia, de acordo com o artigo 27.º do Código dos Contratos Públicos [adiante «CCP»], para resolução de quaisquer litígios jurídico-administrativos, conforme refere Neves (2019).

A mediação também se encontra especialmente prevista para os conflitos emergentes da função pública, nos termos do artigo 391.º da Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas [adiante «LTFP»]. Dispõe o n.º 1 do referido artigo que «[a]s partes podem, a todo o tempo, acordar em submeter a mediação os conflitos coletivos, a efetuar pelos serviços públicos de mediação ou outros sistemas de mediação laboral», conforme é lembrado por Guimarães (2019).

A LTFP também prevê a existência da conciliação, que, como defende Guimarães (2019, p. 168), neste âmbito,

[É] uma forma de mediação, uma negociação assistida por terceiro, sem poder de decisão deste último, com a particularidade de a conciliação surgir na inexistência de acordo das partes para a sua realização, por iniciativa apenas de uma das partes quando falta resposta à proposta de celebração ou de revisão do acordo coletivo, ou, fora deste caso, mediante aviso prévio de oito dias, por escrito, à outra parte [*vide* alínea b) do n.º 1 do artigo 388.º].

Na área da saúde, defende Portocarrero (2019, p. 247), que poderia haver o recurso à mediação pública, como método alternativo e autónomo, para resolução dos litígios relativos à regularização das taxas moderadoras, «em que os interesses contrapostos das partes são passíveis de discussão e de aproximação de pontos de vista, para um desfecho consensual amigável».

Em conclusão, a mediação administrativa é atualmente possível no âmbito dos processos arbitrais, dos conflitos coletivos da função pública, das entidades administrativas independentes assim como está prevista no âmbito dos processos judiciais em matéria administrativa, não afastando os autores a possibilidade do recurso à mediação ou à conciliação de uma forma geral para resolução dos conflitos jurídico-administrativos no âmbito do procedimento.

## 6. Figuras afins

Em continuação do nosso estudo, torna-se pertinente abranger também as figuras que fazem parte do procedimento tributário, onde haja o recurso ao diálogo, de forma especial, entre a Administração Tributária e os contribuintes, portanto, mais próximas das figuras da mediação ou da conciliação, para compreendermos os mecanismos vigentes em pleno funcionamento no nosso ordenamento jurídico-tributário, de forma a encontrarmos a solução ótima de resolução alternativa de litígios de acordo com a lei.

Assim, entendemos por pertinente analisarmos a revisão da matéria tributável, a segunda avaliação do imóvel, os acordos prévios sobre preços de transferência, o novo acordo do procedimento de inspeção e a reclamação graciosa.

### 6.1. A revisão da matéria tributável

O procedimento de revisão da matéria tributável, previsto nos artigos 91.º a 94.º da LGT, é o meio de reação disponível ao contribuinte que sofreu correções à sua matéria tributável por métodos indiretos.

Assim, dispõe o n.º 1 do artigo 91.º da LGT que:

O sujeito passivo pode, salvo nos casos de aplicação do regime simplificado de tributação em que não sejam efetuadas correções com base noutra método indireto, solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da Administração Tributária da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão e contendo a indicação do perito que o representa.

No âmbito deste procedimento, merece especial referência o papel dos peritos que são chamados a avaliar os pressupostos da determinação indireta da matéria tributável ou a quantificação da mesma.

Assim, conforme dispõe o n.º 1 do artigo 92.º da LGT:

O procedimento de revisão da matéria coletável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária, com a participação do perito independente, quando houver, e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação.

Portanto, nos termos do n.º 2 do artigo 92.º, o procedimento é conduzido pelo perito da AT, sendo que deve ser disponibilizado todos os elementos necessários ao perito do contribuinte para

uma eficaz análise das questões colocadas no pedido de revisão, devendo estar concluído em 30 dias.

Ao procedimento de revisão também se aplica o princípio da gratuidade dos procedimentos administrativos, previsto no artigo 15.º do CPA, decorrendo encargos para o contribuinte se, em virtude da complexidade da matéria, requerer a nomeação do perito independente, nos termos do n.º 4 do artigo 91.º e do artigo 93.º da LGT, sem prejuízo da possibilidade de aplicação do agravamento de até 5% da coleta, nos termos do n.º 9 do artigo 91.º da LGT, conforme refere Martins (2018).

No caso de haver acordo entre os peritos, o tributo deverá ser liquidado de acordo com a matéria tributável acordada, e, caso esta seja divergente da anteriormente fixada, deverá o acordo ser fundamentado, nos termos dos n.ºs 3 e n.º 4 do artigo 92.º da LGT.

A existência de acordo tem igualmente como consequência o impedimento da AT alterar a matéria tributável acordada, conforme dispõe o n.º 5 do artigo 92.º da LGT, «salvo em caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação, considerando-se então suspenso o prazo de caducidade no período entre o acordo e a decisão judicial.»

No que diz respeito à possibilidade de impugnação judicial, conforme referem Martins e Alves (2015), havendo acordo no procedimento de revisão, está vedada a via da impugnação judicial, solução que não existia antes da entrada em vigor da LGT, nos termos dos n.ºs 4 e n.º 5 do artigo 86.º da LGT.

No caso de não haver acordo entre os peritos, o órgão competente para a fixação da matéria tributável decidirá, de acordo com o seu prudente juízo, tendo em conta as posições de ambos os peritos, mas também em especial da posição do perito independente, caso tenha intervindo no procedimento, como referem os n.ºs 6 e n.º 7 do artigo 92.º da LGT.

A lei prevê ainda uma consequência especial no caso de haver conformidade entre os pareceres do perito independente e do perito do contribuinte, e a AT ter decidido em sentido diferente. Ou seja, a reclamação graciosa ou a impugnação judicial subsequente terão efeito quanto à parte da liquidação controvertida em que aqueles peritos estiveram de acordo, conforme o n.º 8 do artigo 92.º da LGT.

Portanto, o procedimento de revisão da matéria tributável é um meio especial de resolução de litígio prévio à fase judicial do conflito, prévio até à própria liquidação.

No âmbito deste procedimento privilegia-se o diálogo entre os peritos de forma a chegar a um acordo, que é uma característica fundamental tanto da mediação como da conciliação.

Por fim, de referir ainda que o papel do perito independente não se assemelha a de um mediador, embora o possa ser na prática, pois é chamado a emitir um parecer no caso de não haver acordo entre os peritos da AT e do contribuinte, prevendo a lei consequências conforme o sentido do mesmo.

## **6.2. A segunda avaliação de prédios urbanos**

A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios é importante, pois tem ou poderá ter reflexos para efeitos da liquidação do IMI, IMT, Imposto do Selo, IRS e/ou IRC, sendo alcançado através dos procedimentos de avaliação direta, previstos nos artigos 37.º e seguintes do CIMI.

Assim, uma vez determinado o VPT, poderão ter lugar a segunda avaliação de prédio rústico ou a segunda avaliação de prédio urbano, conforme o caso. Portanto, estamos perante os meios de reação, ainda na esfera administrativa, ao dispor dos contribuintes, contra atos de fixação do valor patrimonial tributário de imóveis, ou seja, de avaliação direta, previsto no artigo 71.º e seguintes do CIMI, como referem Neto e Trindade (2017).

A segunda avaliação dos prédios urbanos, prevista no artigo 76.º do CIMI, que analisaremos de seguida, tem maior relevância que a de prédios rústicos e é vista como um procedimento semelhante à revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos, conforme referem Guimarães (2019) e Neto e Trindade (2017).

Nos termos do n.º 1 do artigo 76.º do CIMI, caso o contribuinte, a câmara municipal ou o chefe de finanças não concordem com a avaliação direta efetuada pela AT, podem apresentar pedido de segunda avaliação de prédio urbano ou promover o mesmo, respetivamente, no prazo de 30 dias, desde a data em que o ato de avaliação tenha sido notificado.

No caso especial do VPT resultante da aplicação dos critérios previstos nos artigos 38.º e seguintes do CIMI ser considerado distorcido face ao valor de normal mercado, 15% a mais ou a menos, «a comissão efetua a avaliação em causa e fixa novo valor patrimonial tributário que releva apenas para efeitos de IRS, IRC e IMT, devidamente fundamentada, de acordo com as regras constantes do n.º 2 do artigo 46.º, quando se trate de edificações, ou por aplicação do método comparativo dos valores de mercado no caso dos terrenos para construção e dos terrenos previstos no n.º 3 do mesmo artigo», nos termos do n.º 3 do artigo 76.º do CIMI,

estando o pedido, de acordo com o n.º 4 do mesmo artigo, sujeito ao pagamento de uma taxa inicial a fixar entre 7,5 e 30 unidades de conta, condicionado à complexidade da matéria.

Para a realização do procedimento, é constituída uma comissão composta por um perito regional designado pelo diretor de finanças, que a presidirá, por um vogal nomeado pela respetiva Câmara Municipal e pelo contribuinte ou pelo seu representante designado pelo mesmo, sendo a responsabilidade pelas respetivas remunerações de quem os nomeou, nos termos dos n.ºs 2 e n.º 14 do artigo 76.º do CIMI.

No caso de a avaliação do prédio urbano ter sido efetuada por omissão à matriz ou na sequência de transmissão onerosa de imóveis e o alienante seja interessado para efeitos tributários, deverá o mesmo ser notificado do seu resultado para, querendo, requerer segunda avaliação, caso em que poderá integrar a comissão de avaliação ou nomear representante, nos termos do n.º 8 do artigo 76.º do CIMI.

Assim, «[n]as avaliações em que intervierem simultaneamente o alienante e o adquirente ou os seus representantes, o perito regional que presidir à avaliação tem direito a voto e, em caso de empate, voto de qualidade.» - n.º 9 do artigo 76.º do CIMI.

A apresentação do pedido de segunda avaliação tem efeito suspensivo da liquidação até à notificação da decisão final do referido procedimento, podendo ser apresentada impugnação judicial da segunda avaliação que não tem efeito suspensivo da liquidação, nos termos do n.º 1 do artigo 118.º do CIMI.

### **6.3. Os acordos prévios sobre preços de transferência**

O regime jurídico dos acordos prévios sobre preços de transferência [adiante «APPT»], conhecidos como *advance pricing agreements* [APA], foi introduzido no CIRC pelo Orçamento de Estado de 2008, embora já existisse há muito tempo em outros países. Teve por base as diretrizes da OCDE de 1999, assim como as diretrizes relativas aos Acordos Prévios sobre os Preços de Transferência na União Europeia – Código Conduta [2007].

Atualmente está previsto no artigo 138.º do CIRC e se encontra regulamentado na Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho, tratando-se de um procedimento negocial com a finalidade de estabelecer um acordo sobre a forma de cálculo aplicável ao sujeito passivo acerca dos preços de transferência, sujeito ao pagamento de taxas, cujo valor depende do volume de negócios do sujeito passivo, que no caso de renovação do acordo é de metade daquele valor.

Assim, dispõe o n.º 1 do artigo 138.º do CIRC que:

Os sujeitos passivos podem solicitar à Autoridade Tributária, para efeitos do disposto no artigo 63º do CIRC (preços de transferência), a celebração de um acordo que tenha por objeto estabelecer, com carácter prévio, o método ou métodos suscetíveis de assegurar a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes nas operações comerciais e financeiras, incluindo as prestações de serviços intragrupo e os acordos de partilha de custos, efetuadas com entidades com as quais estejam em situação de relações especiais ou em operações realizadas entre a sede e os estabelecimentos estáveis.

O pedido é dirigido ao Diretor Geral da AT e deve respeitar o disposto nos n.ºs 3 e 9 do artigo 138.º e na Portaria n.º 620-A/2008, de 16 de julho, sendo a análise dos APPT e o acompanhamento da sua aplicação da competência da Unidade dos Grandes Contribuintes, que dispõe de uma equipa especializada neste domínio.

No caso dos acordos que envolvem outros países, acordos bilaterais ou multilaterais, a Direção de Serviços de Relações Internacionais também intervém no procedimento.

De acordo com o artigo 2.º da Portaria 620-A/2008, os APPT podem ser:

- Unilaterais: quando celebrados entre a AT e um ou mais sujeitos passivos de IRS ou IRC;
- Bilaterais/multilaterais: quando, para além do acordo celebrado entre um ou mais sujeito passivo e a AT, é igualmente celebrado um acordo com outras administrações fiscais.

Quando são bilaterais ou multilaterais, garantem, além das vantagens referidas, a eliminação da dupla tributação, sendo que o seu processo de negociação compreende uma fase de consultas entre as autoridades fiscais dos países do artigo 25.º, parágrafo 3, do modelo de convenção fiscal da OCDE e, por isso, aqueles acordos só podem ser celebrados com os Estados com os quais Portugal celebrou uma convenção fiscal que comporte uma disposição baseada naquele artigo, de acordo com a Direção de Serviços de Formação da AT (2016).

Quando são unilaterais, pode haver troca de informações da AT com os outros países em causa, por recomendação das *Guidelines* da OCDE, ou, no caso de países da União Europeia, é obrigatória a troca de informações.

O acordo é confidencial e as informações transmitidas pelo sujeito passivo no processo de negociação estão protegidas pelo dever de sigilo fiscal, sem prejuízo das obrigações em matéria de troca de informação para efeitos fiscais a que o Estado português se encontra vinculado, nos termos do n.º 5 do artigo 138.º do CIRC.

O acordo é válido por período máximo de 4 anos, que foi alterado em setembro de 2019, antes eram 3 anos, podendo, no entanto, ser renovado por igual período, mediante requerimento a apresentar pelo sujeito passivo seis meses antes do termo do prazo de vigência, de acordo com o n.º 6 do artigo 138.º do CIRC.

O acordo pode ser objeto de revisão por iniciativa de qualquer das partes, desde que ocorra qualquer facto que altere substancialmente as circunstâncias que fundaram a aceitação e metodologia para a determinação dos preços de transferência, nos termos do artigo 14.º da Portaria 620-A/2008.

O mecanismo de acompanhamento da aplicação do acordo se encontra previsto no artigo 17.º da referida portaria, que refere que sujeito passivo fica obrigado a elaborar um relatório anual sobre a aplicação do acordo, que possibilite verificar a conformidade dos métodos utilizados com os termos do acordo, e a enviá-lo para a UGC, no prazo de entrega da declaração periódica modelo 22 de IRC. A inexistência do relatório determina a caducidade do acordo, que produz efeitos a contar do período de tributação a que o mesmo respeita.

No caso de ter sido celebrado um APPT, a Administração Fiscal pode ainda efetuar inspeções aos sujeitos passivos respetivos, que, em circunstâncias normais, será limitada à verificação e controlo da aplicação do APPT.

De acordo com o artigo 12.º da referida portaria, a resolução do acordo é declarada pela AT nos seguintes casos:

- Fornecimento de dados erróneos, omissão, dissimulação ou viciação de informação relevante e declarações falsas imputáveis ao SP;
- Incumprimento dos termos e condições estabelecidas no acordo e demais obrigações dele derivadas.

O n.º 8 do artigo 138.º do CIRC prevê uma proibição de impugnação administrativa do APPT, ficando vedada a possibilidade de os sujeitos passivos reclamarem ou interporem recurso do conteúdo do acordo.

A celebração de APPT acarreta vantagens para todas as partes, sendo que do lado do contribuinte podemos falar na prevenção de litígios, na segurança jurídica, na correta e eficaz planificação estratégica da atividade, na diminuição de custos administrativos e na vantagem competitiva para empresas com atividades internacionais. Também evita o risco de sujeição ao pagamento de juros e penalidades que decorreriam de ajustamentos e correções motivados pela

não aceitação pelas autoridades fiscais da política de preços de transferência seguida pelo contribuinte.

Por sua vez, para a Administração Tributária, a celebração dos APPT acarreta uma maior certeza na determinação da receita, um fator que potencia o investimento estrangeiro e uma redução das disputas entre Administração Tributária e sujeitos passivos.

#### **6.4. O novo acordo do procedimento de inspeção tributária**

Com a publicação da Lei 7/2021, de 26 de fevereiro, foi modificado o regime da regularização no decurso do procedimento inspetivo, nos termos em que foram alterados, ao que aqui interessa, o n.º 3 do artigo 28.º, a alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º, a alínea n) do n.º 3 e n.º 4 do artigo 62.º, assim como foi aditado o artigo 58.º-A, todos do RCPITA, cujo novo regime entra em vigor no dia 1 de janeiro de 2022.

Em primeiro lugar, introduziu-se o n.º 3 do artigo 28.º, que prevê a impossibilidade do contribuinte, «para garantia da eficácia da ação inspetiva», apresentar «declarações tributárias relativas a factos compreendidos no âmbito e extensão de procedimento de inspeção credenciado por ordem de serviço, desde o início do procedimento inspetivo até à sua conclusão».

Pretende-se claramente que haja um diálogo quanto às correções a serem feitas no âmbito do próprio procedimento inspetivo e não à revelia da inspeção tributária. Entende-se, como não poderia deixar de ser, que o procedimento de inspeção deve ser participativo e colaborante, sendo mais eficaz haver alterações das declarações tributárias a final, no sentido de ser o produto de um verdadeiro «diálogo» entre a inspeção e o contribuinte inspecionado com vista a se obter um resultado ótimo, sempre sob o prisma da legalidade.

Nesse âmbito foi introduzida a figura da reunião de regularização, cuja possibilidade de realização o regime de regularização anterior não excluía, mas sem as mesmas consequências.

Portanto, prevê a nova redação do artigo 58.º do RCPITA que, após a notificação do projeto de conclusões do relatório inspetivo, a entidade inspecionada pode, no prazo que dispõe para exercer o direito de audição, apresentar requerimento no sentido da regularização, identificando as correções constantes do projeto de relatório que pretende regularizar, considerando-se a situação regularizada com o cumprimento das obrigações em falta.

No seguimento da apresentação do requerimento de regularização, é agendada uma reunião de regularização, cujo regime se encontra previsto no novo artigo 58.º-A do RCPITA, com a seguinte redação:

#### Artigo 58.º-A

##### Reunião de regularização

1 - Na sequência da apresentação do requerimento previsto no n.º 2 do artigo anterior, é agendada uma reunião entre a entidade inspecionada, ou mandatário com poderes especiais para os efeitos previstos no presente artigo, o inspetor tributário e o dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção, com o objetivo de definir os exatos termos em que a regularização pretendida se deve concretizar, designadamente quais as obrigações declarativas a cumprir para o efeito pela entidade inspecionada, com detalhe do respetivo teor.

2 - A referida reunião deve realizar-se no prazo máximo de 15 dias após a entrada do requerimento, devendo a entidade inspecionada indicar duas datas alternativas, compreendidas nesse período, e o meio de contacto preferencial.

3 - Recebido o requerimento, a Administração Tributária contacta a entidade inspecionada ou o representante indicado, de forma a fixar a data da reunião, valendo como desistência do pedido de reunião a não comparência da entidade inspecionada ou de quem a legalmente represente.

4 - Os termos da regularização são reduzidos a escrito num documento a assinar conjuntamente pelo dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção e pela entidade inspecionada ou por quem a legalmente represente, devendo esta proceder voluntariamente ao cumprimento das obrigações dele constantes no prazo de 15 dias após a realização da reunião.

5 - Caso a entidade inspecionada não proceda à regularização no prazo referido no número anterior, ou apenas proceda à regularização parcial, desse facto é feita menção no relatório final.

6 - A assinatura pela entidade inspecionada ou por quem a legalmente represente do documento de regularização preclude o direito desta de sindicar a legalidade das correções projetadas objeto do documento assinado, caso a entidade inspecionada proceda à regularização no prazo previsto no n.º 4.

7 - No documento de regularização deve expressamente constar informação do efeito preclusivo previsto no número anterior, bem como do benefício decorrente do pedido de pagamento voluntário das coimas e dos requisitos legais de que depende a sua efetivação.

Quando deva haver lugar à reunião de regularização, o procedimento inspetivo fica suspenso, nos termos da alínea e) do n.º 5 do artigo 36.º do RCPITA, desde a apresentação do requerimento de regularização até à data da reunião prevista no artigo 58.º-A, ou, caso seja de proceder à

assinatura do documento de regularização, ou como refere Domingos (2021), da ata de regularização, no âmbito do procedimento de inspeção, até ao termo do prazo de 15 dias após a realização da reunião, previsto no n.º 4 do artigo 58.º-A.

A entidade inspecionada que procede à regularização da situação tributária neste âmbito beneficia de redução das coimas para 50% do montante mínimo em causa, nos termos da alínea b) do n.º 1 e da alínea b) do n.º 3 do artigo 30.º do RGIT.

Por fim, nos termos da nova redação do artigo 62.º do RCPITA, o relatório final do procedimento inspetivo deve fazer referência ao pedido de regularização tributária e a seus resultados, em especial à não regularização ou à regularização parcial da situação tributária acordada no documento de regularização, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 58.º-A, ficando, tanto o pedido, como o documento previsto no artigo 58.º-A, anexos ao mesmo.

Assim, a diferença mais importante face ao regime anterior é a preclusão do direito de sindicar a legalidade das correções projetadas pela inspeção tributária e que foram regularizadas pela entidade inspecionada.

De acordo com o regime anterior, o contribuinte poderia proceder à regularização da situação tributária, apresentando declarações, beneficiando da redução das coimas, mas não deixava de poder apresentar reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato tributário consequente.

Quanto à configuração da ata de regularização, entende Domingos (2021) que é inspirada na *acquiescenza* italiana, limitando-se o contribuinte a aceitar a totalidade ou parcialmente as correções projetadas pela inspeção tributária, havendo benefícios para ambas as partes: o contribuinte não pode impugnar a liquidação decorrente da ata de regularização, obtendo, por sua vez, a redução das coimas aplicáveis na medida da regularização concretizada.

Para o autor, as atas de regularização não determinariam a obrigação tributária, como nos casos do instituto italiano do *accertamento con adesione* e das *actas con acuerdo*, instituto adotado pela Espanha, onde é possível haver a determinação da obrigação tributária, de modo concertado, estando em causa a aplicação de conceitos jurídicos indeterminados, a apreciação dos factos relevantes para o caso concreto ou as características relevantes para a determinação do *quantum* da obrigação tributária.

Por outro lado, a regularização é desencadeada pela entidade inspecionada no prazo que dispõe para o exercício de seu direito de audição, nos termos do n.º 2 do artigo 58.º do RCPITA, ou seja, no caso de somente concordar parcialmente com as correções projetadas, poderá pedir a

marcação da reunião de regularização com vista à proporcional regularização e exercer o direito de audição no mesmo prazo, de preferência no mesmo requerimento.

Da mesma forma, o n.º 1 do artigo 58.º-A do RCPITA refere que o objetivo da reunião de regularização é «definir os exatos termos em que a regularização pretendida se deve concretizar», não se encontrando ainda definitivamente determinadas as correções necessárias também na perspetiva da Administração Tributária, posto que não há decisão final, encontrando-se o procedimento inspetivo ainda numa fase que permite instrução.

Ou seja, recebido o direito de audição acompanhado do pedido de marcação da reunião de regularização, deverá a mesma ser realizada no prazo máximo de 15 dias após a entrada do requerimento, nos termos do n.º 2 do artigo 58.º-A do RCPITA, não podendo ser adiada para efeitos de adicional instrução do procedimento inspetivo, cujos atos de inspeção somente são considerados concluídos após a análise e verificação dos factos invocados pelo sujeito passivo, conforme o disposto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 61.º do RCPITA.

Logo, torna-se demasiado redutor fixar o objeto das correções a regularizar no âmbito da reunião de regularização por respeito unicamente às correções previstas no projeto de relatório do procedimento inspetivo, sem ter em conta também os factos e argumentos trazidos pela entidade inspecionada no âmbito de seu direito de audição.

Portanto, a reunião de regularização, pelo seu posicionamento na tramitação do procedimento inspetivo, pode também ter um carácter contraditório sobre a própria determinação da obrigação tributária, no sentido de «definir os exatos termos em que a regularização pretendida se deve concretizar», nos termos do n.º 1 do artigo 58.º-A do RCPITA, aproximando-se do instituto italiano do *accertamento con adesione*.

Este novo regime recebeu duras críticas por parte de advogados que questionam a sua constitucionalidade no que diz respeito, entre outras, à violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, prevista no artigo 20.º da CRP, face à inimpugnabilidade das correções objeto de regularização, como foi o caso de Júnior (2021), Ogando (2021) e Costa (2021).

Neste âmbito, defende Domingos (2021), posição com a qual concordamos, que não há violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, tendo em conta o carácter voluntário da regularização efetuada pela entidade inspecionada e as vantagens com a redução das coimas e dos gastos com o contencioso.

## 6.5. A reclamação graciosa

A reclamação graciosa é uma garantia impugnatória do contribuinte perante um ato de liquidação, em que se pretende a sua anulação, nos termos do n.º 1 do artigo 68.º do Código do Procedimento e Processo Tributário [adiante «CPPT»], sendo um dos meios de defesa mais utilizados pelos contribuintes, nesse sentido, Martins e Alves (2015).

O pedido de reclamação graciosa é apresentado pelo contribuinte, devendo ser dirigido ao órgão periférico regional da AT, por escrito no serviço periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, podendo sê-lo oralmente mediante redução a termo em caso de manifesta simplicidade, no prazo geral de 120 dias, a contar do termo do prazo de pagamento voluntário, havendo liquidação, ou da notificação de outros atos, nos termos dos n.º 1 e 6 do artigo 70.º, artigo 73.º e do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

De acordo com o artigo 69.º do CPPT, são regras fundamentais do procedimento de reclamação graciosa a simplicidade de termos e brevidade das resoluções, a dispensa de formalidades essenciais, a inexistência de caso decidido, a isenção de custas, a limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, tendo efeito suspensivo unicamente se for prestada garantia adequada.

O procedimento de reclamação graciosa, assim como o procedimento de revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT, tendo em conta o seu objetivo de reconhecimento de uma ilegalidade do ato tributário, são os meios mais adequados para a introdução da figura da mediação ou da conciliação tributária no âmbito do procedimento.

Será, portanto, a fase ideal do contencioso administrativo tributário para haver uma tentativa de acordo entre a posição do contribuinte e a posição adotada pela AT, posto que ainda não foi dada pela AT a última palavra acerca do conflito.

Mesmo hoje em dia, a lei não exclui, embora não encoraje ou preveja em especial, tendo em conta a «simplicidade de termos e brevidade das resoluções», enquanto concretização do princípio da celeridade, a possibilidade de haver, no âmbito da instrução do procedimento de reclamação graciosa, um diálogo entre a AT e os reclamantes, através de pedidos de esclarecimentos ou de reuniões.

Muitas vezes a complexidade das questões em apreço pode exigir que proceda-se a este «diálogo», em respeito aos princípios da colaboração e da descoberta da verdade material, nos termos da alínea e) do artigo 69.º do CPPT, *in fine*.

Aqui podemos acrescentar ainda o princípio da adequação procedimental, previsto no artigo 56.º do CPA, *ex vi* da alínea d) do artigo 2.º do CPPT, face à inexistência de disposição injuntiva quanto à tramitação do procedimento de reclamação graciosa.

Posição contrária à assumida por Figueiras (2020, p. 172) que defende que, tendo em conta a «autonomia axiológica e principológica do Direito Tributário face ao Direito Administrativo», os artigos 56.º e 57.º do CPA não seriam diretamente aplicáveis ao procedimento tributário.

Assim, o procedimento de reclamação graciosa pode comportar uma fase de «conciliação» na prática, por contraditória, com a participação dos funcionários responsáveis pela sua apreciação e dos contribuintes, podendo estes ser acompanhados por mandatários, inexistindo a figura do mediador ou conciliador neste âmbito.

Em resumo, são meios assimilados a meios alternativos de resolução de litígios, por envolverem de forma especial os princípios da participação e do contraditório, a revisão da matéria tributável, a segunda avaliação do imóvel, os acordos prévios sobre preços de transferência, a reunião de regularização do procedimento inspetivo e, de certa forma a reclamação graciosa, que poderá ser o procedimento administrativo de base para a introdução da mediação ou da conciliação tributárias.

## 7. Direito comparado

Um pouco por todo o mundo, são cada vez mais adotados meios alternativos de resolução de litígios no âmbito tributário.

Por isso, devemos analisar os exemplos dos Estados Unidos, da Itália, do Brasil e da Bélgica, por entendermos que são exemplos diversificados das possíveis formas de resolução de litígios tributários.

Assim, tendo presente diferentes perspetivas internacionais, poderemos encontrar uma solução adequada ao ordenamento jurídico-tributário português para a futura adoção de um modelo de mediação ou de conciliação no âmbito do procedimento tributário.

### 7.1. Estados Unidos

Nos Estados Unidos, é o *Internal Revenue Service* [IRS] a autoridade tributária, responsável pela coleta de impostos e sua fiscalização.

Sobre a questão dos acordos no âmbito dos conflitos jurídicos nos Estados Unidos, devemos considerar que se trata de uma prática enraizada, sendo transversal a todos os ramos de Direito, encontrando-se na própria estrutura jurídica norte-americana, como afirma Domingos (2016), a maior parte dos litígios que opõem a Administração Tributária aos contribuintes é resolvida por transação.

Segundo o autor, são múltiplos os procedimentos colocados à disposição do contribuinte com vista ao estabelecimento de acordos de forma a evitar a via judicial.

O *Administrative Dispute Resolution Act* [ADRA], em 1990, teve um papel muito importante na adoção de medidas com vista a simplificação dos procedimentos administrativos no âmbito de uma política de eficácia na resolução de litígios entre os particulares e a Administração federal, sustenta Domingos (2016).

Assim, foram acolhidas novas soluções, também no que diz respeito aos tributos, as chamadas *alternative dispute resolution* [ADR], como a negociação, a conciliação, a mediação e a arbitragem, em substituição do sistema judicial de resolução de conflitos.

Também a recente figura da «reunião de regularização», no âmbito do procedimento inspetivo, existe nos Estados Unidos, embora com algumas nuances que diferem da forma adotada por Portugal, como, por exemplo, na primeira reunião não ser obrigatória a presença do superior

hierárquico; a iniciativa também poder caber aos próprios serviços de inspeção tributária ou poder haver gravação da mesma.

Portanto, no âmbito do procedimento tributário, nos Estados Unidos, conforme refere Figueiras (*s.d.*), existe a figura da mediação em matéria tributária, que foi introduzida no *Internal Revenue Code* pelo *Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998*. Atualmente, o *Internal Revenue Service*, através do *Office of Appeals*, oferece aos sujeitos passivos, essencialmente, três programas de mediação.

O *Office of Appeals* é um órgão que, apesar de inserido no IRS americano, tem como características a sua atuação neutra e independente, face aos órgãos inspetivos e de gestão tributária que tomaram a decisão de proceder à liquidação adicional ou de indeferir uma pretensão do contribuinte, mas também a especialização em matéria de acordos, defende Martinoli (2017).

Esses três programas de mediação destinam-se a diferentes tipos de sujeitos passivos e a diferentes fases do procedimento tributário, e incluem, designadamente o *Fast Track Settlement*, o *Fast Track Mediation* e, ainda, o *Post Appeals Mediation*.

Nestes termos, explica Figueiras (*s.d.*, p. 13), que o *Fast Track Settlement* oferece aos sujeitos passivos [*Large Business and International, Small Business/Self-Employed* e *Government Entities*] a possibilidade de resolverem os seus litígios, o mais cedo possível, ainda na fase de *examination process*, sendo que

O objetivo é resolver o litígio no prazo de 60 ou 120 dias, conforme o tipo de sujeito passivo e a partir do momento em que é feito o pedido. Assim, é escolhido um mediador que integra o *Office of Appeals* do *Internal Revenue Service*, que tem por função auxiliar o sujeito passivo e o *Internal Revenue Service* a chegar a um acordo. Neste âmbito, o mediador do *Office of Appeals* pode definir as regras e os termos do processo de mediação; pode reunir conjunta ou separadamente com as partes; e, finalmente, pode fazer propostas de acordo, as quais podem, ou não, ser aceites pelas partes.

Por sua vez, o *Fast Track Mediation* apenas se destina a *Small Business/Self-Employed*, em que esteja em causa montantes até 50.000\$00, cujos litígios surjam na fase de *collection process*, ou seja, logo após uma inspeção ou quando já existam propostas de acordo.

Este processo de mediação tem a duração de 30 a 40 dias, sendo seus trâmites muito próximos do *Fast Track Settlement*, como explicam Figueiras (*s.d.*) e Domingos (2016), onde não é possível a indicação de um co-mediador privado.

Na conclusão do procedimento, o mediador elabora um relatório onde descreve as conclusões resultantes das sessões com o contribuinte e com os funcionários em questão, sendo entregue um exemplar a cada uma das partes com vista à resolução dos pontos ainda em litígio. Havendo acordo, são preenchidos os devidos formulários.

Por fim, o *Post Appeals Mediation* é acessível a todos os tipos de sujeitos passivos, depois de se esgotarem as possibilidades de recursos ou de acordos dentro do próprio *IRS*, tendo a duração de 60 a 90 dias.

Também não se encontra limitada por valores, nem a questões de facto, podendo incidir sobre questões de direito.

No caso desta mediação, assim como nos outros, o mediador será um funcionário do *Office Appeals* do *IRS*, ficando este obrigado a entregar uma declaração ao contribuinte no sentido de que a sua condição de funcionário não influenciará a imparcialidade exigida às suas funções de mediador. Porém, neste caso, o sujeito passivo poderá nomear um co-mediador que não integre o *Office Appeals*, sendo que, neste caso, as custas ficarão inteiramente a seu cargo, conforme Figueiras (*s.d.*) e Domingos (2016).

Será, portanto, a segunda via de natureza facultativa de resolução do litígio, antes do recurso à via judicial, em que se solicita a intervenção do *United States Tax Court*, como ensina Domingos (2016).

Além disso, a mediação tributária tem como características principais a sujeição ao sigilo, que implica que a informação recolhida não pode ser revelada pelas partes, exceto quando haja a violação de uma norma tributária, devendo ser dado conhecimento ao superior hierárquico, e a proibição do contato de uma das partes com o mediador fora da sessão de mediação, de forma a evitar que uma das partes tenha influência sobre o mediador, embora não impeça que o contato com vista a se obter respostas às solicitações do mediador, explica o autor.

Assim, uma vez alcançado o acordo, são preenchidos os respetivos formulários, que produzem efeitos nos períodos identificados.

Ora, os diversos meios de acesso à mediação tributária são de louvar, embora alguma doutrina não os qualifique como de mediação, posto que o mediador não deixa de ser um funcionário do *IRS*, embora especialmente qualificado e com funções específicas.

No entanto, podemos dizer que se trata de um grande êxito, pois, como refere Domingos (2016), a sua taxa de sucesso de resolução administrativa de conflitos é de 80%.

## 7.2. Itália

No âmbito do procedimento tributário italiano, existem duas figuras centrais no que diz respeito a meios de dirimir conflitos entre a autoridade tributária [*Agenzia delle Entrate*] e os contribuintes: o *accertamento con adesione*, também conhecida como concordata tributária, e a *mediazione tributaria*.

### 7.2.1. *Accertamento con adesione*

A primeira das figuras, o *accertamento con adesione*, ensina Domingos (2019) permite a participação ativa do contribuinte relativamente à determinação definitiva da matéria coletável, que se inicia com o convite da Administração Tributária para este comparecer junto aos serviços para um debate contraditório prévio à liquidação, com todos os elementos necessários para tal.

O contribuinte inspecionado também pode apresentar o pedido para o início do procedimento de *accertamento con adesione*, em que solicita aos serviços que elabore uma proposta de liquidação, que poderá ser apresentado antes de ter recebido a notificação da proposta de decisão final do procedimento inspetivo não precedido de convite à comparência com vista ao acordo, ou depois de ter recebido a referida notificação até ao momento em que não tenham expirado os prazos para propositura de recurso perante a Comissão Tributária [tribunal tributário].

O procedimento decorre através de reuniões em que se pretende o diálogo, ou seja, de forma contraditória, podendo ser necessárias várias reuniões em que o contribuinte por ser representado ou auxiliado por procurador.

O ato final do procedimento deve indicar a sua motivação, concretizando os fundamentos de facto e de direito, de forma a permitir o controlo de toda a atividade do funcionário responsável pelo procedimento, sendo assinado por ambas as partes, somente se considerando válido após o pagamento integral ou pedido de pagamento em prestações com apresentação de garantia.

No caso de acordo acerca das correções à matéria coletável objeto de procedimento inspetivo, o ato é considerado definitivo, não podendo ser impugnado pelo contribuinte e impossibilitando a Administração Tributária de iniciar novo procedimento que vise a matéria objeto de acordo, havendo uma redução da sanção administrativa, sendo devida até um terço,

ou criminal aplicável, enquanto circunstância atenuante, que resulta também numa redução até um terço das penas aplicáveis, inexistindo sanções acessórias, segundo a *Agenzia delle Entrate*, em sua página eletrónica.

### **7.2.2. *Mediazione tributaria***

Por sua vez, a *mediazione tributaria* é um meio alternativo de resolução de litígios relativamente novo, tendo sido instituído em 2011, consubstanciando-se na possibilidade dos sujeitos passivos, no âmbito do procedimento de reclamação obrigatória, ou seja, de litígios com valor inferior a € 50.000,00 [atualizado com a entrada em vigor da chamada *Manovra correttiva* de abril de 2017], apresentar uma proposta de mediação tributária, devendo a mesma ser motivada e fundamentada, sendo ambas, a reclamação e a proposta de mediação, apresentadas na junta da *Direzione provinciale* ou da *Direzione regionale* de que depende o órgão que haja praticado o ato, procedendo depois ao seu reencaminhamento para junto de um departamento jurídico autónomo aí sedeados.

A apresentação da reclamação, que pode ser apresentada com o pedido de mediação, é considerada obrigatória, no sentido de que é um pré-requisito para o acesso à via judicial, afirmam Martinoli (2017) e Domingos (2019).

Relativamente ao cálculo do valor a considerar para efeitos desta obrigatoriedade tem por referência cada ato impugnado e o valor reclamado pelo contribuinte, líquido de juros e eventuais sanções aplicadas, sendo que no caso de reclamações de sanções, o valor do litígio é dado pela soma das sanções contestadas, segundo informação constante da página da *Agenzia delle Entrate*.

Assim, conforme refere Figueiras (2019), estes departamentos analisam a proposta apresentada e podem aceitá-la, ainda que parcialmente, rejeitá-la ou apresentar uma contraproposta de *mediazione*, tendo em atenção o princípio da economicidade da ação administrativa.

Portanto, tal instituto não prevê a participação de um terceiro relativamente às partes, mas somente existe um «diálogo» entre as partes, teoricamente em igualdade de circunstâncias, com o intuito de se alcançar um acordo, embora seja denominada de mediação fiscal.

O acordo é celebrado mediante o assentimento de *l'Ufficio* e do sujeito passivo que o devem assinar e concretiza-se com o pagamento, pelo sujeito passivo, do montante acordado.

O procedimento de *mediazione* tributária tem, como importante vantagem para o sujeito passivo, o benefício da redução da sanção administrativa em 60%.

No entanto, conforme afirma Martinoli (2017), se não houver lugar a acordo no final do procedimento de mediação e havendo impugnação judicial posterior, a parte vencida será condenada a pagar, além das custas judiciais, um agravamento de 50% das mesmas a título de reembolso do procedimento de mediação.

Segundo entende Figueiras (2019), a mediação tributária italiana não constitui uma verdadeira mediação, pois o «mediador» se confunde com uma das partes, não tendo suficiente autonomia.

No mesmo sentido, defende Domingos (2019, p. 165) que

O instituto em estudo não pode ser considerado uma mediação, visto que o procedimento não decorre perante um órgão de mediação ou de um verdadeiro mediador, mas no seio da própria Administração Tributária. O mérito da mediação tributária italiana consiste na existência de um filtro adicional que evitará o recurso à via judicial, conclusão esta já com respaldo estatístico.

Em posição semelhante, Poyato, Novoa, Acitores, Valdés e Cámara (2015) defendem que, na realidade, a aparente introdução de técnicas de mediação no ordenamento tributário italiano seria mais de forma, que de fundo, unicamente motivada pelo *marketing*, face ao valor reduzido dos litígios e à falta de independência e de formação específica dos funcionários responsáveis pela mediação.

Apesar de tudo, referem que a mediação tributária italiana recai sobre as questões de facto ou interpretativas, com respeito aos princípios da legalidade, imparcialidade, publicidade e transparência, a que devem obedecer a atuação administrativa, em especial a tributária.

### **7.3. Brasil**

No caso do Brasil, em 2015 foi aprovada a Lei n.º 13.140, de 26 de junho, que veio regular a possibilidade de mediação e de conciliação entre os particulares e a Administração Pública para a resolução de litígios, com inclusão das matérias tributárias.

A Lei da Mediação de 2015 torna possível a mediação, a conciliação e a negociação na esfera de Direito Público, a depender da adequação do uso de cada um destes institutos às especificidades do litígio, segundo Baptista (2018).

Refere a autora que o artigo 33.º daquela lei prevê que a mediação possa ser utilizada na esfera pública de modo judicial e extrajudicial, através das câmaras de resolução de conflitos, que atualmente é a Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal, criada em 2007, suspendendo o prazo prescricional, de acordo com o artigo 34.º da referida lei.

Assim, explica que a mediação ou a conciliação se iniciam por iniciativa dos órgãos públicos interessados que remetem por escrito o litígio, com os documentos necessários para a instrução do procedimento, sendo efetuadas em seguida reuniões com objetivo de obter acordo, presididas pelo Advogado Público, que exerce a função de conciliador.

Neste âmbito, prevê o artigo 35.º a «transação por adesão» a parecer ou à autorização dos órgãos públicos, cuja aceitação constitui uma renúncia a poder recorrer.

No entanto, apesar da lei admitir a existência de mediação entre a Administração Tributária e os contribuintes, a utilização prática do instituto ainda é muito escassa, preferindo-se o recurso ao instituto da transação tributária, em virtude da dificuldade de negociação com a Administração, segundo Leoratti (2021).

De acordo com Tonin (2019), no âmbito da transação tributária, a Fazenda Pública brasileira pode oferecer benefícios no pagamento ou planos de pagamento em prestações de tributos em atraso, de forma a se evitar o recurso à execução fiscal, que tem caráter completamente judicial, assim como é possível a obtenção de um acordo que substituirá a aplicação de uma sanção administrativa.

Assim, no Brasil, nos dias de hoje, a doutrina tem defendido o uso de formas alternativas para resolução de conflitos também em matéria tributária, de forma a prevenir conflitos, mas também para a resolução de conflitos formalmente litigiosos, onde existem processos administrativos ou judiciais em curso, como a arbitragem, refere Tonin (2019).

Com efeito, o autor, referindo-se à doutrina de Heleno Taveira Torres, expõe que no âmbito preventivo, existem diversas modalidades de procedimentos administrativos, como o parcelamento, previsto no artigo 155.º-A do Código Tributário Nacional (adiante «CTN»), a consignação em pagamento, prevista no artigo 164.º do CTN, e a anistia prevista no artigo 180.º do CTN.

Por outro lado, como métodos alternativos de resolução de litígios estabelecidos, citam-se a conciliação judicial, a mediação e a transação (administrativa, prevista no artigo 171.º do CTN).

Assim, dispõe o artigo 171.º do CTN que:

A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Desta forma, a transação depende lei prévia que a autorize, nos termos da qual deverá ser indicada a autoridade competente e os limites objetivos para a celebração da mesma em cada caso, refere Sabbag (2017), entendendo que poderá ser utilizada tanto na esfera judicial, como na esfera administrativa.

Na esfera das políticas adotadas pelo Brasil de recuperação dos créditos tributários, explica Tonin (2019, p. 188), que

[O] Conselho Nacional de Justiça editou a Resolução n.º 261, de 11 de setembro de 2018, que cria e institui a Política e o Sistema de Solução Digital da Dívida Ativa, com o objetivo de melhorar a composição entre o contribuinte e as Fazendas Públicas, em atenção à eficiência da execução e à razoável duração do processo. Compete ao CNJ desenvolver o Sistema de Solução Digital da Dívida Ativa com o objetivo de estimular e facilitar o acordo entre as partes, incentivando a pacificação social e a redução dos litígios fiscais, ampliando a probabilidade de recebimento de dívidas consideradas irrecuperáveis [art. 3.º].

Em resumo, no Brasil, há uma clara preferência por parte da Administração Tributária de resolução dos litígios tributários através da transação, em detrimento da mediação ou da conciliação, tendo a mesma relativo sucesso.

#### **7.4. Bélgica**

Na Bélgica, a Administração Tributária a nível federal é conhecida como *Service Public Fédéral des Finances*, adiante «SPFF».

Em 2007, pela lei *L 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV)*, foi criado um sistema específico de conciliação tributária, o *Service de Conciliation Fiscale*, adiante «SCF», na Bélgica, embora só tenha entrado em vigor em 2010, apresentando uma forma híbrida entre o que seria uma mera defesa do contribuinte e um serviço de ADR, segundo Poyato, Novoa, Acitores, Valdés e Cámara (2015).

Por outro lado, a lei *AR 9 mai 2007 portant exécution du Chapitre 5 du Titre VII L 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV)* cria o serviço de conciliação tributária e o incorpora no

âmbito do *SPFF*, constituindo um órgão independente, sendo os seus membros, os conciliadores, inamovíveis, salvo demissão ou culpa grave, conforme referem aqueles autores.

Assim, este serviço tem a competência de dar andamento aos pedidos de conciliação apresentados pelos contribuintes, tendo aqui características de um meio alternativo de resolução de litígios, com respeito aos atos tributários emitidos pela Administração Federal da Bélgica, no âmbito de quaisquer tributos administrados pela mesma, como o imposto de renda pessoal, imposto sobre as sociedades, imposto de não residentes, imposto retido na fonte, imposto retido na fonte, imposto de circulação, imposto de registro, eurovinheta, imposto sobre automático dispositivos de entretenimento, imposto sobre jogos de azar e apostas, IVA, direitos de registro e herança, renda cadastral e alfândegas e impostos especiais de consumo, conforme informação disponibilizada na página eletrónica do *SPFF*.

De acordo com o Relatório Anual de 2020, as atribuições do *SCF* consistem no seguinte:

- 1- Obtenção de acordos amigáveis no caso de conflito originado por dificuldades de aplicação das leis fiscais, contribuindo de forma construtiva para a redução do número de disputas judiciais;
- 2- Permitir ou acelerar a cobrança de dívidas fiscais;
- 3- Fazer recomendações ao Presidente do *SPFF* com base nos problemas observados nos procedimentos administrativos que são lá tramitados, com vista à melhoria da lei ou de sua aplicação;
- 4- Emitir um relatório sobre a conciliação tributária ao Ministro das Finanças e à Câmara dos Representantes.

O acesso à conciliação tributária tem caráter gratuito, podendo seu pedido ser apresentado pelo próprio ou através de mandatário, existindo especificidades unicamente no que diz respeito à renda cadastral de imóveis, onde o pedido pode ser apresentado pelo próprio contribuinte desde que as negociações com o funcionário da Administração Tributária federal que examinou o seu processo já tenham ocorrido e o auto de divergência ainda não tenha sido lavrado, ou pelo funcionário da Administração Tributária federal, que elaborou a declaração de renda cadastral, que também elabora o requerimento, que deve ser assinado pelo contribuinte, encaminhando-o posteriormente ao *SCF*.

Por outro lado, aparentemente, o procedimento é bastante informal, podendo ser solicitada a conciliação por telefone, *e-mail*, correio ou oralmente, embora seja dada preferência a uma determinada aplicação informática específica para o efeito.

A conciliação somente é possível desde que o procedimento se encontre na fase administrativa, não sendo possível a intervenção do *SCF* quando haja litígio pendente nos tribunais.

Segundo a Administração Tributária belga, no caso dos impostos sobre o rendimento e de impostos equiparados [impostos sobre jogos e apostas, impostos rodoviários sobre veículos, etc.], apenas podem intervir enquanto estiver em curso o processo de reclamação administrativa.

Uma vez recebido o pedido de conciliação, o serviço decide sobre a sua admissibilidade no prazo de 15 dias, sendo informado o departamento financeiro da Administração Tributária, que também é convidado a participar no que chamam de entrevista de conciliação.

Ora, durante a entrevista de conciliação, são ouvidas as posições das partes, tentando-se chegar a um acordo.

Caso não se chegue a acordo, as entrevistas são registadas num relatório de conciliação não vinculativo, que é enviado a ambas as partes, que não deve incluir, no entanto, os argumentos das partes e questões levantadas durante as conversas de conciliação exploratória com cada uma das partes, pois têm carácter confidencial.

Portanto, a conciliação fiscal pode ser vista como uma resolução amigável de litígios, não sendo o conciliador tributário simplesmente um terceiro que orientará as partes na busca de uma solução, trabalhando com um conjunto de especialistas que procurarão por conta própria a solução do litígio, sugerindo soluções para a obtenção de resultados, podendo atuar como um intermediário não só entre as partes, mas também entre os diferentes departamentos e hierarquia.

O relatório do procedimento de conciliação fiscal não é vinculativo para a Administração Tributária, devendo, no entanto, ser devidamente justificada quaisquer decisões em sentido diverso, fazendo alusão ao mesmo.

De acordo com Lei de 10 de julho de 2017, foi estabelecido o efeito suspensivo do pedido de conciliação fiscal quanto à tomada de qualquer decisão no âmbito do procedimento relativo ao litígio entre o contribuinte e a Administração Tributária, desde que o pedido de conciliação seja declarado admissível pelo *SCF*, começando a contar o período de suspensão a partir da data da decisão de admissibilidade do pedido de conciliação fiscal e terminando com a aprovação do relatório de conciliação pelo conjunto dos conciliadores fiscais.

Em 2018, foram introduzidas alterações no regime da conciliação tributária que ampliaram as competências do *SCF* que passaram a incluir o poder de remissão ou de redução de impostos e coimas.

Neste âmbito, foi criada uma «*Cellule sanctions administratives*», que entrou em funcionamento em janeiro de 2019 e está inserida na orgânica do *SCF*.

O *SCF* é dirigido pelos chamados de conciliadores fiscais, que formam o conselho do *SCF*, constituído por quatro membros em 2020, podendo ser constituído por um conjunto de três a cinco elementos, e número proporcional das funções linguísticas [francês e holandês], segundo o seu relatório anual.

Os conciliadores fiscais são selecionados com base na sua capacidade para exercer determinadas funções, sendo nomeados por um período renovável de cinco anos, podendo ser extinto seu mandato a seu pedido, por motivos graves.

Para seleção dos funcionários do *SCF*, existe um processo estabelecido com base numa descrição do trabalho e em determinado perfil de capacidades, levando em consideração sua experiência e conhecimento técnicos na área tributária onde devem atuar, bem como a sua capacidade de ouvir, de comunicação e outras capacidades genéricas que promovam a conciliação, sendo nomeados pelo Ministro das Finanças de uma lista de candidatos selecionados, sob proposta dos conciliadores fiscais, tendo a duração de cinco anos renováveis.

No que diz respeito à *Cellule sanctions administratives*, seus funcionários devem ter uma vasta experiência e conhecimento técnico, principalmente na área de impostos sobre rendimentos, devendo ter igualmente aquelas referidas capacidade de comunicação, de forma a tornar possível a instrução dos processos e dar andamento aos pedidos de indulto.

Em resumo, a conciliação fiscal adotada pela Bélgica parece trazer muitas vantagens no que diz respeito à eficácia da atuação da Administração Tributária, no sentido de ser coordenada por excepcionais conciliadores fiscais, e processada por funcionários devidamente selecionados para o efeito, tendo não só a capacidade técnica e de estabelecer o diálogo entre as partes, mas também o dever de apresentar uma resolução possível para o litígio, que pode passar por estabelecer contatos com outros serviços da Administração tributária, que não estejam envolvidos diretamente no litígio.

## 8. A Direção de Serviços de Apoio e Defesa do Contribuinte

Desde há mais de uma década, face à complexidade do sistema jurídico-tributário e sua inerente conflituosidade, sentiu-se a necessidade, por parte do Estado, de prestar apoio aos contribuintes no cumprimento de seus deveres fiscais e prevenir conflitos entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Assim, já em 2009, conforme refere o preâmbulo da Portaria n.º 98/2020, de 20 de abril, existiu o Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, coordenado por António Carlos dos Santos e António Ferreira Martins, cujas conclusões foram emitidas nos seguintes termos:

A melhoria das relações entre a Administração Tributária e os contribuintes (e seus diversos representantes) deve ser um objetivo fundamental de qualquer reestruturação do sistema fiscal. Só o estabelecimento de uma relação de diálogo, colaboração, baseada na confiança mútua, na boa-fé e na prevenção de litígios, permitirá simultaneamente desbloquear crispações e conflitos, sedimentar uma ativa cidadania fiscal, diminuir a evasão e a fuga ao fisco, aliviar os tribunais de processos inúteis, mal instruídos ou mal resolvidos no plano administrativo, potenciar a cobrança dos impostos devidos e legitimar a repressão dos incumpridores.

No entanto, somente em 2019, o Grupo de Trabalho para a Prevenção e Composição Amigável de Litígios entre o Contribuinte e a Administração Fiscal, coordenado por João Taborda da Gama, ilustre fiscalista, veio propor a criação de um Serviço de Apoio e Defesa do Contribuinte, no sentido de «intensificar a cidadania fiscal através da melhoria da informação e da comunicação» entre a Administração Tributária e os contribuintes, de forma a que constitua um veículo para o estabelecimento de mecanismos de prevenção e resolução de litígios.

Para tal, sugeriram uma alteração orgânica da Administração Tributária, consubstanciada na criação de um novo «Serviço de Apoio e Defesa do Contribuinte», que passasse pela concentração na mesma unidade de grande parte de apoio ao contribuinte e de prevenção de litígios, assumindo a sua defesa, de forma que tais serviços fossem prestados através de uma perspetiva integrada.

Tal novo serviço foi criado sob a alçada da Área da Relação com o Contribuinte, anterior Área do Planeamento, Organização e Comunicação da Autoridade Tributária e Aduaneira, que foi reconfigurada de forma a incluir de forma plena o referido serviço especial.

Em janeiro de 2020, entrou em funcionamento o Serviço de Apoio e Defesa do Contribuinte, mas que, numa primeira fase, apenas funcionou através do e-balcão e do Centro de Atendimento Telefónico [«CAT»], segundo Pinto (2019).

Porém, a intenção subjacente era a de criar uma equipa de técnicos, para dar um parecer independente no âmbito dos procedimentos de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico, refere Lança (2019).

Em abril de 2020, com a publicação da Portaria n.º 98/2020, de 20 de abril, é criada a Direção de Serviços de Apoio e Defesa do Contribuinte, que está especificamente vocacionada para a defesa dos direitos dos contribuintes, tendo como missão ouvir as reclamações dos mesmos e acompanhar a tramitação do contencioso administrativo tributário e aduaneiro.

Conforme é referido no preâmbulo do diploma legislativo que a criou, a Direção de Serviços de Apoio e Defesa do Contribuinte constitui um serviço central independente, relativamente ao qual os demais serviços deverão prestar o apoio necessário para o exercício de suas funções, estando seus funcionários subordinados exclusivamente ao Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e ao Subdiretor-Geral da Área da Relação com o Contribuinte.

Assim, a atuação desta nova Direção de Serviços deve-se pautar especialmente pelos princípios da «celeridade, informalidade e oportunidade», de forma a responder às queixas dos contribuintes com brevidade, não impondo qualquer formalismo aos contribuintes que procurem ajuda e dando especial prioridade aos casos relativos a contribuintes com menores recursos, assim como àqueles em que a atuação da Administração Tributária seja potencialmente mais gravosa ou as suas consequências dificilmente reversíveis.

Portanto, prevê o n.º 1 do artigo 34.º-C da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, que a DSADC «tem por missão, sem prejuízo da competência específica das demais unidades orgânicas, assegurar o apoio ao exercício dos direitos de defesa por parte do contribuinte, atendendo designadamente a critérios de risco de lesão grave dos direitos dos contribuintes e de potencial irreversibilidade dessa lesão».

Neste âmbito, determina o n.º 2 do referido artigo que compete à DSADC, designadamente:

- a) Assegurar a prestação aos contribuintes, aos operadores económicos e aos cidadãos em geral de informação adequada sobre os seus direitos de defesa, com a devida colaboração das competentes áreas e serviços da AT;

- b) Esclarecer os contribuintes, os operadores económicos e os cidadãos em geral com insuficiência económica relativamente ao apoio judiciário;
- c) Receber queixas referentes a injustiças ou irregularidades em procedimentos administrativos tributários ou aduaneiros, bem como processos de execução fiscal e de contraordenação, e promover a respetiva informação e resposta pelas áreas e serviços competentes da AT, procedendo ao respetivo acompanhamento e, quando apropriado, colaborando na resolução das situações relatadas;
- d) Colaborar com a Provedoria de Justiça, coordenando a interação dos serviços da AT com aquela entidade e acompanhando as respetivas recomendações;
- e) Análise de procedimentos e processos tributários e aduaneiros, selecionados estatisticamente, tendo em vista a identificação de constrangimentos de natureza estrutural ou sistémica na relação com o contribuinte;
- f) Emitir recomendações aos serviços, com vista à correção de erros manifestos identificados nos procedimentos e processos objeto de análise, bem como emitir outras recomendações aos serviços no âmbito das suas atribuições e propor medidas legislativas e regulamentares que visem acautelar os direitos dos contribuintes, mitigar potenciais injustiças fiscais e promover o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e aduaneiras.

Em conclusão, tendo em conta as atribuições que têm a nova DSADC, o recurso a este serviço poderá de certa forma ser qualificado como um meio de resolução alternativa de litígio entre o contribuinte e a Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo em conta a pretendida independência da figura do defensor do contribuinte, que se concretiza no cargo de Subdiretor Geral para a Área da Relação com o Contribuinte.

## 9. Propostas legislativas anteriores

Para chegarmos ao modelo ótimo de mediação ou de conciliação tributária a adotar em Portugal, devemos estudar também as propostas legislativas da iniciativa do Partido Popular – CDS-PP, embora as mesmas não tenham tido aprovação da Assembleia da República, que, segundo nossa pesquisa, foram as seguintes: a primeira proposta foi entregue em 2008, o Projeto de Lei n.º 553/X, ainda contemporânea da discussão acerca da possibilidade da adoção da arbitragem tributária; uma segunda apresentada em 2010, o Projeto de lei n.º 273/XI; e a última, de que demos nota, foi apresentada em 2020.

Todas estas iniciativas legislativas têm o mesmo texto, sendo somente alteradas na parte relativa à duração dos prazos previstos nas mesmas.

De qualquer forma, também ao analisar as razões de sua não aprovação, que podem ser meramente políticas, adicionamos elementos a ter em conta na escolha do modelo a ser adotado, aproveitando-se o que tiverem de bom, alternando-se o que não.

### 9.1. O Projeto de Lei n.º 553/X – do Partido Popular – CDS-PP

O Projeto de Lei n.º 553/X, do Partido Popular – CDS-PP, de 7 de julho de 2008, pretendia instituir uma tentativa de conciliação, que constituiria um pressuposto da impugnação judicial quando o seu valor fosse superior a quinhentos mil euros, sob pena da sua não realização constituir uma exceção dilatória de conhecimento oficioso, resultando no não conhecimento do pedido, ou seja, na absolvição da instância.

Pretendia instituir, tal proposta de lei, uma «comissão de conciliação», que funcionaria no Centro de Estudos Fiscais [CEF], atualmente designado Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, serviço pertencente à Autoridade Tributária e Aduaneira, onde a conciliação teria lugar, composta por um representante do contribuinte, um representante da Fazenda Pública e presidida pelo Diretor do CEF.

O texto proposto da lei foi o seguinte:

Artigo 1.º

É aditada uma nova Secção II ao Capítulo II do Título III do Código de Procedimento e Processo Tributário, composta pelos artigos 102.º a 106.º, com a seguinte redacção:

«Secção II

Da conciliação

## Artigo 102.º

### Tentativa de conciliação

- 1 – As impugnações de valor superior a 500.000 euros deverão ser precedidas de tentativa de conciliação extrajudicial perante uma comissão composta por um representante do contribuinte e por um representante da Fazenda Pública, e presidida pelo Director do Centro de Estudos Fiscais, com a faculdade de subdelegação.
- 2 – Os representantes das partes deverão ter habilitação técnica ou experiência profissional adequada em matéria de qualificação e quantificação do facto tributário em causa.

## Artigo 103.º

### Processo da conciliação

- 1 – O requerimento para a conciliação será apresentado pelo contribuinte, em duplicado, devendo conter a exposição dos factos e ser dirigido ao Director do Centro de Estudos Fiscais.
- 2 – O representante da Fazenda Pública será notificado para, no prazo de oito dias, apresentar resposta escrita e uma proposta de resolução do litígio, sendo-lhe para o efeito entregue cópia do pedido.
- 3 – A tentativa de conciliação terá lugar no prazo máximo de 30 dias contados do termo do prazo para o requerido responder, salvo adiamento por motivo que seja reputado justificação bastante, sendo as partes notificadas para comparecer e indicar, no prazo de 5 dias, os seus representantes para a comissão.
- 4 – Os representantes das partes que deverão integrar a comissão serão convocados pelo Director do Centro de Estudos Fiscais com uma antecedência não inferior a 5 dias em relação à data designada para a tentativa de conciliação.
- 5 – A comparência dos representantes das partes deverá verificar-se pessoalmente ou através de quem se apresente munido de procuração ou credencial que contenha poderes expressos e bastantes para as obrigar na tentativa de conciliação.
- 6 – Na tentativa de conciliação a comissão deverá proceder a um exame cuidado da questão, nos aspectos de facto e de direito que a caracterizam, nessa base devendo, em seguida, tentar a obtenção de um acordo entre as partes, tanto quanto possível justo e razoável.
- 7 – Todas as notificações e convocatórias para o efeito de tentativa de conciliação ou que lhe sejam subsequentes serão feitas por carta registada com aviso de recepção.

## Artigo 104.º

### Acordo

1 – Havendo conciliação, é lavrado auto, do qual devem constar os termos e condições do acordo, que o Director do Centro de Estudos Fiscais tem de submeter imediatamente à homologação do membro do Governo responsável em matéria de contribuições e impostos, com a faculdade de subdelegação.

2 – Os autos de conciliação devidamente homologados constituem título exequível e só lhes poderá ser deduzida oposição baseada nos mesmos fundamentos que servem de oposição à execução da sentença.

3 – Dos autos de conciliação já homologados será remetida uma cópia autenticada a cada uma das partes.

#### Artigo 105.º

##### Não conciliação

Se se frustrar a conciliação ou, por facto imputável a qualquer das partes, não for possível realizar a diligência e ainda se for recusada a homologação ao acordo efectuado ou esta homologação não se verificar no prazo de 30 dias contados da data em que tenha sido solicitada, será entregue ao requerente cópia do auto respectivo, acompanhada, se for caso disso, de documento comprovativo da situação ocorrida.

#### Artigo 106.º

##### Interrupção da prescrição e da caducidade

O pedido de tentativa de conciliação interrompe o prazo de prescrição do direito e de caducidade da respectiva impugnação judicial, que voltarão a correr 15 dias depois da data em que as partes recebam documento comprovativo da impossibilidade de realização ou da inviabilidade da diligência.

Portanto, em primeiro lugar, haveria lugar à resposta escrita por parte do representante da Fazenda Pública ao pedido de conciliação tributária, que deveria conter uma proposta de resolução do litígio, sendo notificada ao contribuinte e ao seu representante.

Após o que, haveria lugar a uma tentativa de conciliação, onde seriam examinadas as razões de facto e de direito em divergência, que resultaria, havendo acordo, num auto de conciliação, que teria valor de sentença após homologação do membro do Governo responsável em matéria tributária, com faculdade de subdelegação.

A proposta previa igualmente o que chama de «interrupção do prazo de prescrição do direito e de caducidade da respectiva impugnação judicial», que voltariam a correr 15 dias depois de notificadas as partes do documento comprovativo da impossibilidade de realização ou da inviabilidade da diligência.

Ora, embora seja louvável a tentativa de estabelecer a conciliação tributária em Portugal de forma a evitar-se a acumulação de processos judiciais, a proposta de lei de 2008 é omissa quanto a vários aspetos que deveria prever, além de parecer pouco eficaz a tentativa de conciliação tributária nos termos propostos.

Ou seja, não é clara no que diz respeito às matérias abrangidas e o alcance dos acordos, parecendo querer incidir sobre a aplicação de quaisquer tributos, levantando sérias dúvidas também sobre que tipo de acordos poderiam ser feitos que necessitassem da homologação por membro do Governo.

Mas em especial, tal proposta, ao prever a existência de uma comissão de conciliação, com a participação de um representante de contribuinte e de um representante da Fazenda Pública, mais se aproxima da figura da revisão da matéria coletável, prevista no artigo 91.º da LGT, onde a análise sobre a avaliação indireta da matéria coletável efetuada pelos serviços de inspeção é feita por um perito do contribuinte e um perito da AT.

Por outro lado, a exigência de um valor mínimo exigível ao seu acesso determina claramente a violação do princípio da igualdade, pois revela que somente estaria à disposição de número bastante limitado de contribuintes, mesmo em sentido oposto ao que foi adotado em outros países, que colocavam um teto máximo para o recurso à mediação ou à conciliação tributária, como no caso da Itália, onde foi criada a mediação tributária obrigatória para litígios até € 50.000,00.

Também, nesta proposta, há uma espécie de confusão acerca da figura do conciliador, pois normalmente, o conciliador, que faz um parecer sobre a questão controvertida, parece que é aqui chamado de «Representante da Fazenda Pública», seria na verdade uma das partes representadas na comissão.

O papel do Diretor do CEF parece que se encontra limitado de certa forma a tramitar o procedimento de conciliação, sem competência para decidir ou para apresentar parecer acerca do litígio em causa.

Portanto, embora haja pontos positivos nestas propostas de lei, como sejam a de adoção da figura de uma conciliação tributária gratuita, instituída na própria orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, as propostas legislativas aqui em análise não foram aprovadas, como não poderiam ser.

## 10. Nossa proposta de conciliação tributária

Em nossa análise, procedemos ao estudo, de forma geral, do procedimento tributário, assim como do processo tributário. Estudamos ou diversos conceitos relativos aos métodos alternativos de resolução de litígios, assim como as diferentes figuras assimiladas à mediação ou à conciliação existentes no ordenamento jurídico-tributário português, sem esquecer da arbitragem tributária. Comparamos as diversas soluções adotadas em outros ordenamentos jurídicos quanto aos métodos alternativos de resolução de litígios tributários.

Ora, aqui chegados, devemos proceder à construção de um modelo que pode ser adotado pelo nosso ordenamento jurídico no que diz respeito à resolução dos litígios no âmbito do procedimento tributário.

Em primeiro lugar, entendemos que a mediação ou a conciliação tributária poderá ser adotada no âmbito do procedimento de reclamação graciosa ou de revisão do ato tributário, de quaisquer tributos, embora possa posteriormente ser alargado a outros procedimentos, por serem procedimentos onde ainda potencialmente estão sendo discutidas questões acerca dos próprios factos relevantes para a resolução do litígio, acerca do enquadramento jurídico-tributário que os factos devem ter ou da própria interpretação das normas tributárias.

Portanto, deve-se ter como central a obediência aos princípios da legalidade tributária e da igualdade, não cabendo aqui concessões que são admitidas em outros ordenamentos jurídicos como o brasileiro, relativamente às transações, que não devem ocorrer sem que haja lei prévia que determine de forma geral e abstrata para a universalidade dos contribuintes os termos em que é possível este perdão, como ocorreu em Portugal em algumas ocasiões, nomeadamente com o referido Programa Especial de Redução do Endividamento ao Estado - PERES.

A escolha entre mediação ou conciliação deve recair sobre a conciliação, pois nesta última o conciliador emite uma proposta de resolução sobre as questões em litígio, que será neutra e imparcial, trazendo às partes uma nova perspectiva, possível solução ótima do litígio, cuja possibilidade poderá estar esquecida pelas partes, dada a própria proximidade às questões.

Pensamos que o exemplo adotado na Bélgica da conciliação tributária seria o mais adequado a ser seguido por Portugal, face às garantias de eficácia e da qualidade dos seus resultados, que diverge em muito do sugerido pela proposta legislativa do CDS-PP, analisada no capítulo anterior.

No entanto, entendemos que deverá também ser adotada a publicidade dos acordos alcançados, ressalvada a anonimização dos mesmos, face aos ganhos de uniformização de interpretação da legislação tributária no âmbito da Administração e de transparência da sua atuação, em respeito ao princípio da igualdade tributária.

Deve ser também assumida a gratuidade do procedimento de conciliação, assim como o caráter facultativo, em concretização plena do princípio do acesso à justiça, evitando-se despesas desnecessárias com custas judiciais, tanto para o contribuinte, como para a Administração Tributária.

Logo, deve ser instituída a conciliação no próprio seio da Administração Tributária, respeitando a necessária independência entre a entidade envolvida no litígio e o conciliador, que não existe atualmente, por exemplo, no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, entre a entidade responsável pela liquidação e a responsável pela decisão da reclamação.

O conciliador deverá ser um funcionário da Administração Tributária especialmente selecionado para o efeito, tanto ao nível dos conhecimentos jurídicos e contabilísticos, como ao nível das capacidades de promover o acordo entre as partes, e em regime de exclusividade quanto às funções de conciliador, por um período mínimo de cinco anos renováveis, exigindo-se condições especiais para que o conciliador deixe as suas funções, devendo receber formação específica quanto a técnicas de mediação e outras que se mostrarem necessárias para o bom desempenho da função.

O contribuinte deverá apresentar o pedido de abertura do procedimento de conciliação em conjunto com o pedido de reclamação graciosa ou de revisão do ato tributário ou até decisão final que ponha termo aos referidos procedimentos, que deve ser remetido para a Direção de Serviços de Apoio e Defesa do Contribuinte num curto prazo, sendo dirigido ao seu diretor de serviços.

Deverá então ser aberto o procedimento de conciliação e marcada reunião de conciliação, sendo disto notificados o contribuinte e a entidade competente para a análise do procedimento de reclamação graciosa ou da revisão oficiosa, assim como outras entidades da Administração Tributária que estejam relacionadas com as questões em litígio, como as responsáveis pelo procedimento inspetivo ou pela liquidação adicional.

A reunião de conciliação deverá ocorrer sob orientação do funcionário responsável pelo procedimento de conciliação, que podemos chamar de conciliador, na tentativa de ser alcançado um acordo entre as partes, podendo ocorrer tantas reuniões quanto as necessárias para tal,

tendo em conta a vontade das partes e da conveniência que o conciliador entender sob o prisma da adequação e da proporcionalidade.

Não sendo possível o acordo até então entre as partes, o conciliador procede, após a reunião, à elaboração do relatório de todo o procedimento de conciliação, ultimando o mesmo com uma proposta de resolução do litígio, que poderá ser aceite posteriormente até ao final do procedimento de reclamação graciosa ou de revisão do ato tributário.

Existindo acordo entre as partes em litígio, que deve ser reduzido a escrito, tendo carácter definitivo, ou seja, não pode o contribuinte apresentar novo contencioso administrativo ou contencioso judicial acerca das questões objeto do acordo, assim como a Administração Tributária fica impedida de proceder de outra forma, em alteração ao acordado, exceto por circunstâncias supervenientes. Face ao carácter procedimental, não haverá necessidade de homologação judicial.

Por outro lado, embora não traga tantos benefícios, poderá ser instituída a mediação ou a conciliação tributária no âmbito do CAAD, ainda no âmbito do procedimento tributário ou no âmbito dos processos judiciais ou arbitrais, com os mesmos contornos, mas onde o mediador ou o conciliador seriam funcionários da Administração tributária.

Porém tal solução, na prática, não seria acessível a todos os contribuintes, face aos custos inerentes a tal meio de resolução alternativa de litígio, solução que não recomendamos.

Portanto, a conciliação tributária pode ser um importante passo a dar pela Administração Tributária no sentido de se evitar processos judiciais ou arbitrais desnecessários, sem que isso acarrete custos acrescidos para os contribuintes que precisem recorrer a mais esta forma de defesa dos seus direitos.

## 11. Conclusão

O presente estudo sobre a mediação e a conciliação no contexto do procedimento tributário teve em vista a grande utilidade da discussão do tema, face à necessidade sentida, de uma forma geral, de que o recurso aos tribunais por parte dos contribuintes com litígios com a Administração Tributária seja reservado a casos muito especiais, preferindo-se a obtenção de um acordo ainda na fase administrativa entre as partes.

No início deste trabalho de investigação, começamos por nos debruçar acerca do atual estado do contencioso tributário em Portugal, procedimental e processual, onde pudemos rever os principais procedimentos tributários, não impugnatórios e impugnatórios, e constatar a infinidade de formas processuais que tornam muito complexo o acesso à justiça aos contribuintes, sem esquecer do seu alto custo.

Constatamos também o sucesso da adoção da arbitragem tributária em Portugal, ainda que limitada a certas matérias e à vinculação de determinadas entidades, face à grande celeridade na resolução dos litígios a ela submetidos, e assim, contribuindo igualmente para a melhor aplicação do direito tributário, dado a atualidade da sua jurisprudência.

Estudamos o desenvolvimento doutrinal acerca dos conceitos dos diferentes meios alternativos de resolução de litígios, como a negociação, a conciliação, a mediação, a transação, a arbitragem e as *dispute resolution boards*, de forma a encontrar o que mais se coaduna com as especificidades do ordenamento jurídico-tributário.

Neste âmbito, ao que mais nos interessa, concluímos que tanto na conciliação como na mediação há a intervenção de um terceiro imparcial no sentido de se obter um acordo. No entanto, no que diz respeito à primeira, pode ser emitido pelo conciliador um parecer não vinculativo, contendo uma proposta de resolução do litígio, e, no que diz respeito à segunda, o mediador se limita a gerir as negociações, sem quaisquer sugestões quanto à resolução propriamente dita.

Em seguida, analisamos os princípios da legalidade, da indisponibilidade dos créditos tributários e da igualdade, na perspetiva de que os mesmos, aparentemente, constituem um obstáculo à adoção da mediação ou da conciliação tributárias.

Porém, concluímos que não há obstáculos intransponíveis à adoção da mediação ou da conciliação no contexto do procedimento tributário, determinando os princípios do acesso ao Direito, da participação dos interessados e da boa administração que a adoção das mesmas seja considerada uma imposição constitucional.

Por outro lado, tendo presente a proximidade das matérias em causa, também nosso estudo recaiu sobre a mediação administrativa, revelando-se a sua adoção ainda bastante incipiente.

Neste âmbito, chegamos à conclusão de que somente é possível o recurso à mediação administrativa no âmbito dos processos arbitrais, dos conflitos coletivos da função pública, das entidades administrativas independentes, encontrando-se ainda prevista no âmbito dos processos judiciais em matéria administrativa. Contudo, a doutrina não exclui a possibilidade do recurso à mediação ou à conciliação de uma forma geral para resolução dos conflitos jurídico-administrativos no âmbito do procedimento.

Debruçamo-nos também acerca das figuras que têm algumas características similares à mediação ou à conciliação tributárias, como a revisão da matéria tributável, a segunda avaliação do imóvel, os acordos prévios sobre preços de transferência, a reunião de regularização no âmbito do procedimento inspetivo e a reclamação graciosa.

Apuramos que a reclamação graciosa, assim como a revisão do ato tributário, pode ser o meio impugnatório por excelência para a previsão da possibilidade da mediação ou da conciliação tributária no âmbito do procedimento, posto que ainda não há uma posição definitiva da Administração Tributária acerca do assunto em discussão.

Procedemos a um estudo comparativo relativamente à adoção de meios alternativos de resolução de litígios no contexto do procedimento tributário, relativamente aos Estados Unidos, à Itália, ao Brasil e à Bélgica, concluindo-se que a solução mais adequada para Portugal parece ser a adotada pela Itália ou pela Bélgica, onde a mediação não acarreta custos acrescidos para os contribuintes, assumindo o papel de mediador ou de conciliador um funcionário da Administração Tributária especialmente qualificado, para se chegar a um acordo, através do diálogo entre as partes.

Tivemos presente igualmente a criação da Direção de Serviços de Apoio e Defesa do Contribuinte, onde se pretende que seja estabelecida a mediação ou a conciliação tributária, tendo em conta a sua independência face a outros serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Investigamos acerca da existência de propostas legislativas no sentido da adoção da mediação ou da conciliação tributárias, constatando-se a iniciativa única, embora repetida da mesma forma por algumas vezes, por parte do partido político CDS-PP, resultando sempre em não aprovação do diploma proposto.

Terminamos o nosso estudo com uma proposta, que pretende condensar o que entendemos como mais adequado para uma solução de conciliação tributária a ser adotada pelo nosso ordenamento jurídico, fundada na gratuitidade, na publicidade das soluções encontradas, respeitada a devida anonimização, no seu caráter administrativo, na simplicidade procedimental, na voluntariedade e na desejada celeridade, sem prescindir do respeito ao princípio da legalidade e ao princípio da igualdade.

## Referências bibliográficas

- Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12-06-2014 - Processo C-377/13.
- Baptista, M. B. (2018). Análise do papel da Advocacia Pública na mediação e conciliação tributárias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* (137), p. 223-234.
- Catarino, J. R., & Fillipo, L. (2019). Arbitragem no Direito Tributário – cenário actual e perspectivas. In F. N. Domingos (Org.). *Justiça Tributária* (pp. 219-244). Lisboa: Rei dos Livros.
- Cavaleiro, V. (2019). Mediação: as novas fronteiras a resolução de conflitos laborais públicos. In I. M. Fonseca (Coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades* (pp. 157-173). Coimbra: Edições Almedina.
- Costa, S. F. (2021). A Lei n.º 7/2021 de 26 de fevereiro e o reforço das garantias dos contribuintes. *Direito em Dia*. Disponível em <https://www.direitoemdia.pt/magazine/show/96>
- Cuevas, G. I. & Miranda, F. D. (2017). Los Acuerdos Conclusivos como único medio alternativo de solución de conflictos en materia fiscal en México. *Alegados*, 96 (pp. 287-310). Disponível em <http://alegatos.azc.uam.mx/index.php/ra/article/download/167/152>
- Direção de Serviços de Formação da Autoridade Tributária e Aduaneira (2016). *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas coletivas (Manual do IRC)*. Santa Maria da Feira: Autoridade Tributária e Aduaneira.
- Diz, F. M. (2019). Litigios contencioso-administrativos y mediación intrajudicial: ámbito de aplicación. In I. M. Fonseca (Coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades* (pp. 157-173). Coimbra: Edições Almedina.
- Domingos, F. N. (2016). *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários*. Porto Alegre: Nuria Fabris Editora.
- Domingos, F. N. (2019). Transação e a mediação tributárias: um imperativo? In F. N. Domingos (Org.). *Justiça Tributária* (pp. 145-169). Lisboa: Rei dos Livros.
- Domingos, F. N. (2021). Atas de regularização tributária: um novo paradigma de inspeção? In C. C. Palma (Coord.). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos* (pp. 271-287). Coimbra: Edições Almedina.
- Dourado, A. P. (2019). *O princípio da legalidade fiscal*. Coimbra: Edições Almedina.

- Ferreira, R. F. (2019). A Arbitragem tributária em Portugal (Perspectiva de um Advogado). In F. N. Domingos (Org.). *Justiça Tributária* (pp. 271-283). Lisboa: Rei dos Livros.
- Figueiras, C. M. (s.d.). *A mediação em matéria tributária: uma realidade a pensar no ordenamento jurídico português?* Disponível em [https://sigarra.up.pt/fdup/en/noticias\\_geral.noticias\\_cont?p\\_id=F1094099031/A%20media%20E7%E3o%20em%20mat%20E9ria%20tribut%20E1ria%20-%20artigo.pdf](https://sigarra.up.pt/fdup/en/noticias_geral.noticias_cont?p_id=F1094099031/A%20media%20E7%E3o%20em%20mat%20E9ria%20tribut%20E1ria%20-%20artigo.pdf)
- Figueiras, C. M. (2019). Mediação tributária. In I. M. Fonseca (Coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades* (pp. 301-322). Coimbra: Edições Almedina.
- Figueiras, C. M. (2020). *Justiça Tributária – Prevenção e Resolução Alternativa de Litígios*. Coimbra: Edições Almedina.
- Fonseca, I. M. (2019). Das (im)possibilidades da mediação administrativa: *Dare to fly higher*. In I. M. Fonseca (Coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades* (pp. 81-92). Coimbra: Edições Almedina.
- Garín, B. B. (2019). Las posibilidades de la mediación administrativa: concepto y ámbitos. In I. M. Fonseca (Coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades* (pp. 39-63). Coimbra: Edições Almedina.
- Gouveia, F. M. (2018). *Curso de resolução alternativa de litígios*. Coimbra: Edições Almedina.
- Guimarães, V. B. (2018). Capítulo 3 – Princípios gerais da fiscalidade. In Catarino, J. R. & Guimarães, V. B. (Coords.). *Lições de Fiscalidade* (6.<sup>a</sup> ed., pp. 83-120). Coimbra: Edições Almedina.
- Guimarães, V. B. (2019). A mediação no Direito Tributário (contributo para a avaliação da possibilidade do seu uso na relação jurídica tributária patológica). In F. N. Domingos (Org.). *Justiça Tributária* (pp. 125-143). Lisboa: Rei dos Livros.
- Júnior, A. (2021). Reforço das garantias dos contribuintes? *Vida Económica*. Disponível em <http://www.vidaeconomica.pt/vida-economica-1/publicacoes/edicao-num-1872-do-vida-economica-de-05032021/opiniao/reforco-das-garantias-dos-contribuintes>
- Júnior, O. B. (2007). *Transações administrativas*. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil.
- Lança, F. (2019). Governo vai criar serviço de apoio e defesa do contribuinte e mostrar para onde vão os seus impostos. *Jornal de Negócios*. Disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/impostos/detalhe/governo-vai-criar-servico-de-apoio-e-defesa-do-contribuinte-e-mostrar-para-onde-vao-os-seus-impostos>

- Lemos, A. C. (2018). *Métodos adequados de resolução de conflitos na seara tributária: a mediação fiscal e a arbitrabilidade* (Trabalho de conclusão de curso de Direito, Universidade Federal da Paraíba, Santa Rita, Brasil).
- Leoratti, A. (2021). Mediação tributária tem pouco destaque no Brasil e é trocada por transação. *JOTA*. Disponível em <https://www.jota.info/coberturas-especiais/contencioso-tributario/mediacao-tributaria-tem-pouco-destaque-no-brasil-e-e-trocada-por-transacao-31082021>
- Lopes, D. & Patrão, A. (2019). A mediação em litígios jurídico-administrativos: contributo para a delimitação do seu âmbito. In I. M. Fonseca (Coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades* (pp. 11-38). Coimbra: Edições Almedina.
- Machado, J. M. & Costa, P. N. (2019). *Manual de Direito Fiscal* (3.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Martinoli, C. (2017). *Las fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de Derecho Comparado* (Monografia, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Panamá). Disponível em [https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv\\_I\\_Premio\\_Martinoli.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv_I_Premio_Martinoli.pdf)
- Martins, J. A & Alves, J. C. (2015). *Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Edições Almedina.
- Martins, J. A. (2018). Capítulo 13 – As garantias processuais dos contribuintes. In Catarino, J. R. & Guimarães, V. B. (Coords.). *Lições de Fiscalidade* (6.<sup>a</sup> ed., pp. 533-594). Coimbra: Edições Almedina.
- Nabais, J. C. (2017). *Direito Fiscal* (10.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Neto, S. C. & Trindade, C. C. (2017). *Contencioso Tributário – Volume I*. Coimbra: Edições Almedina.
- Neves, A. F. (2019). A mediação nas relações de emprego público e na contratação pública. In I. M. Fonseca (Coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades* (pp. 127-156). Coimbra: Edições Almedina.
- Ogando, J. A. (2021). Uma proposta que o contribuinte não pode recusar. *Observador*. Disponível em <https://observador.pt/opiniao/uma-proposta-que-o-contribuinte-nao-pode-recusar/>

- Pinto, P. R. (2019). Novo serviço de apoio e defesa do contribuinte avança em janeiro. *Dinheiro Vivo*. Disponível em <https://www.dinheirovivo.pt/economia/fisco-vai-tornar-notificacoes-mais-amigaveis/>
- Portocarrero, M. F. (2019). A mediação em serviços públicos de saúde. In I. M. Fonseca (Coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades* (pp. 203-274). Coimbra: Edições Almedina.
- Poyato, I. E. & Novoa, C. G. (2015). Los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario. In P. C. Cámara (Dir.). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español com especial referencia al arbitraje* (pp. 43-69). Espanha: Fundación Impuestos y Competitividad.
- Poyato, I. E., Novoa, C. G., Acitores, A. S., Valdés, J. R. & Cámara, P. C. (2015). Las medidas de resolución de conflictos en el derecho comparado. In P. C. Cámara (Dir.). *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español com especial referencia al arbitraje* (pp. 71-189). Espanha: Fundación Impuestos y Competitividad.
- Ribeiro, A. V. (2018). *As razões de um Estado rendido à arbitragem tributária: Regime, resultados e o que pode ainda ser feito pela justiça fiscal* (Dissertação de mestrado, Universidade Nova de Lisboa, Lisboa). Disponível em [https://run.unl.pt/bitstream/10362/54598/1/Ribeiro\\_2018.pdf](https://run.unl.pt/bitstream/10362/54598/1/Ribeiro_2018.pdf)
- Rocha, J. (2018). *Lições de Procedimento e Processo Tributário* (10.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Edições Almedina.
- Rocha, J. F. (2012). Do valor normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado). In *Estudos de homenagem ao Doutor Jorge Miranda, Volume V* (pp. 713 e ss). Coimbra: Coimbra Editora
- Sabbag, E. (2017). *Manual de Direito Tributário* (9.<sup>a</sup> ed.). São Paulo: Editora Saraiva.
- Sanches, J. S. (2007). *Manual de Direito Fiscal* (3.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Coimbra Editora.
- Santos, H. S. (2020). *Transação tributária: limites, desafios e propostas* (Dissertação de mestrado, Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, Brasil). Disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29627>
- Service de Conciliation Fiscale – Rapport Annuel 2020 (2021). Service Public Fédéral – Finances. Disponível em

[https://finances.belgium.be/sites/default/files/Rapport%20Annuel\\_Service%20Conciliati on%20Fiscale\\_FR\\_2020\\_0.pdf](https://finances.belgium.be/sites/default/files/Rapport%20Annuel_Service%20Conciliati on%20Fiscale_FR_2020_0.pdf)

Tonin, M. M. (2019). *Arbitragem, mediação e outros métodos de solução de conflitos envolvendo o poder público*. São Paulo: Almedina.

Vasques, S. (2021). *Manual de Direito Fiscal* (2.ª ed.). Coimbra: Edições Almedina.

Villa-Lobos, N. (2015). Avaliação sucessiva perfunctória da implementação da arbitragem em Portugal. In N. Barroso e P.M. Falcão (Coord.). *Desafios tributários* (pp. 191-214). Porto: Vida Económica.

### **Legislação:**

Decreto-Lei n.º 10/2011. *D.R. 1ª Série. 14* (20-01-2011). 370-376.

Decreto-Lei n.º 4/2015. *D.R. 1ª Série. 4* (07-01-2015). 50-87.

Decreto-Lei n.º 413/98. *D.R. I Série A. 301* (31-12-1998). 7306-7315.

Decreto-Lei n.º 6/99. *D.R. I Série A. 6* (08-01-1999). 72-73.

Lei n.º 13.140. *Diário Oficial da União, Seção 1* (29-06-2015). 4-6.

Lei n.º 15/2001. *D.R. I Série A. 130* (05-06-2001). 3336-3427.

Lei n.º 15/2002. *D.R. I Série A. 45* (22-02-2002). 1422-1457.

Lei n.º 29/2013. *D.R. 1ª Série. 77* (19-04-2013). 2278-2284.

Lei n.º 35/2014. *D.R. 1ª Série. 177* (20-06-2014). 3220-3304.

Lei n.º 41/2013. *D.R. 1ª Série. 121* (26-06-2013). 3518-3665.

Lei n.º 5.172. *Diário Oficial da União, Seção 1* (27-10-1966). 12451.

Lei n.º 67/2013. *D.R. 1ª Série. 165* (28-08-2013). 5184-5196.

Lei n.º 7/2021. *D.R. 1ª Série. 40* (26-02-2021). 2-32.

Ley 5/2012, de 6 de julio. *Boletín Oficial del Estado. 162* (07-07-2012).

Portaria n.º 112-A/2011. *D.R. 1ª Série, 1º Suplemento. 57* (22-03-2011). 1604-(2)-1604-(2).

Portaria n.º 320-A/2011. *D.R. 2.º Suplemento. Série I. 250* (30-12-2011). 5538-(256)- 5538-(272).

Portaria n.º 620-A/2008. *D.R. 1.º Suplemento. Série I. 136* (16-07-2008). 4452-(2)-4452-(6).

Portaria n.º 98/2020. *D.R. 1ª Série. 77* (20-04-2020). 2-5.

Projeto de Lei n.º 553/X (2008). Disponível em <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalheIniciativa.aspx?ID=34010>

Regulamento de *Dispute Boards* do Centro de Arbitragem Comercial da Câmara do Comércio e Indústria Portuguesa. Publicado em [https://centrodearbitragem.pt/images/pdfs/Legislacao\\_e\\_Regulamentos/1abr2021%20Regulamento%20de%20Dispute%20Boards.pdf](https://centrodearbitragem.pt/images/pdfs/Legislacao_e_Regulamentos/1abr2021%20Regulamento%20de%20Dispute%20Boards.pdf)

Regulamento de Mediação da Câmara de Comércio Internacional. Publicado em [https://www.icc-portugal.com/images/documentos/comissao\\_de\\_arbitragem/Arbitragem-Mediacao.pdf](https://www.icc-portugal.com/images/documentos/comissao_de_arbitragem/Arbitragem-Mediacao.pdf)

Regulamento de Mediação do Centro de Arbitragem Comercial. Publicado em [https://centrodearbitragem.pt/images/pdfs/Legislacao\\_e\\_Regulamentos/1abr2021%20Regulamento%20de%20Mediao.pdf](https://centrodearbitragem.pt/images/pdfs/Legislacao_e_Regulamentos/1abr2021%20Regulamento%20de%20Mediao.pdf)

### **Páginas eletrónicas:**

[https://finances.belgium.be/fr/sur\\_le\\_spf/structure\\_et\\_services/services\\_autonomes/conciliation\\_fiscale/](https://finances.belgium.be/fr/sur_le_spf/structure_et_services/services_autonomes/conciliation_fiscale/)

<https://www.agenziaentrate.gov.it/>

<https://www.diritto.it/la-mediazione-tributaria/>

<https://www.provedor-jus.pt/quem-somos/perguntas-frequentes/>