

Acordo transaccional parcial no procedimento tributário (comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de Janeiro de 2002, Proc. n.º 25959)

João Taborda da Gama*

Supremo Tribunal Administrativo
2ª Seccção

Processo N.º: 25959
Acórdão de 16 de Janeiro de 2002

Assunto: Comissão de revisão. IVA. Reclamação graciosa. Liquidação.

Sumário: I - O art.º 87º, n.º 2, do CPT, quando diz que, havendo acordo entre o vogal do contribuinte e o vogal da Fazenda Pública, o valor encontrado servirá de base à liquidação do imposto, tanto abrange o acordo total com o acordo parcial. II - Se esses vogais estiverem de acordo sobre uma verba, o director distrital de finanças deve respeitar esse acordo e não decidir como se esse acordo não existisse.

Recorrente: ARMANDO FERREIRA ALVES
Recorrido 1: FAZENDA PÚBLICA
Votação: UNANIMIDADE
Relator: ALMEIDA LOPES

1º RELATÓRIO

Com fundamento em vício de violação de lei por ausência de fundamentação clara, suficiente e congruente e com base em erro sobre os pressupostos de facto, em violação do artº 82º do CIVA e do artº 82º do CPT, o contribuinte Armando Ferreira Alves impugnou judicialmente o acto de liquidação de IVA de 4.699.057\$00, com referência ao ano de 1990, pedindo e sua anulação.

Por sentença de fls. 24 e seguintes, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de Braga anulou a liquidação por ter entendido ter sido feita uma interpretação incorrecta do artº 2º, nº 1, al. c), do CIVA e dever o Fisco apurar se o imposto constante de factura foi ou não pago pelo contribuinte.

Após recurso da Fazenda Pública, o Tribunal Central Administrativo proferiu o acórdão de fls. 45 e seguintes a revogar e decisão recorrida e a manter o acto de liquidação impugnado, após ter reformulado a matéria da facto.

* Assistente-estagiário da Faculdade de Direito de Lisboa. Miguel Galvão Teles, João Soares da Silva e Associados.

Agora quem não se conforma é o contribuinte, o qual recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 65, nas quais concluiu que o acórdão recorrido considerou provados outros factos que não estavam em recurso, pelo que conheceu de questões que não estavam nas alegações e conclusões, é nulo por falta ou insuficiência de fundamentação, violou os princípios do Estado de Direito, por permitir uma cobrança duplicada do mesmo imposto, permitiu a duplicação de colecta com base numa factura fictícia e deu cobertura a um imposto arbitrário.

Neste STA, o M^o P^o emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos, cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, a começar pela questão da nulidade do acórdão recorrido.

2º FUNDAMENTOS

A fl. 25, o M^o Juiz de 1^a instância fixou os factos que entendeu estarem provados.

Nas suas alegações e conclusões de recurso para o TCA, a Fazenda Pública discutiu a matéria de facto, pedindo a sua modificação.

No acórdão recorrido fixou-se outro probatório, fazendo-se notar que se alteraram alguns factos, fixados pela 1^a instância, ao abrigo do art^o 712^o do CPC, por os mesmos não corresponderem ao que ficou provado.

Deste modo, como o recurso para o TCA abrangia e discutia matéria de facto, a modificação da matéria de facto pelo TCA cabe dentro dos poderes processuais que o art^o 712^o do CPC lhe confere, pelo que o acórdão não é nulo por se ter servido de "outros factos" ou por ter tomado decisões novas.

Deste modo, vai desatendida a arguição da nulidade do acórdão recorrido.

Em síntese, foi a seguinte a matéria de facto dada como provada pelo TCA:

- a contribuinte emitiu duas facturas para Construções Técnica;
- essas facturas incluíam IVA nos montantes de 780.878\$00 e de 1.455.591\$00;
- as facturas encontravam-se em branco nos espaços destinados aos locais de carga e descarga e hora do início do transporte;
- daquelas facturas, o contribuinte recebeu apenas o valor correspondente ao IVA, mais 3% do valor designado como sendo o das mercadorias, no valor total de 2.631.140\$00;
- a parte restante do valor facturado corresponde ao somatório de dois cheques nos quantitativos de 4.455.598\$00 e 8.305.431\$00 que foram descontados para Construções Técnicas;
- com fundamento em estimativa de vendas não declaradas, no montante de 17.979.910\$00 e em serviços prestados não declarados no montante de 9.843.594\$00, foi apurado IVA em falta nos montantes de 3.025.645\$00 e de 1.673.411\$00.

Entendeu o TCA que, no caso de facturas fictícias, o IVA mencionado na factura será devido pelo fornecedor que emite a factura, independentemente de ter ou não existido a transmissão de bens ou a prestação de serviços de que depende a existência do respectivo facto tributário. Por isso, esse imposto tem de ser entregue nos cofres do Estado, como foi in casu. A esse IVA haveria que a adicionar o IVA liquidado com base nos valores das vendas e serviços omitidos, como fez a fiscalização e o presidente da Comissão de Revisão.

O contribuinte não concorda com esse entendimento, pois o mesmo leva a uma cobrança duplicada do mesmo imposto, que é uma duplicação de colecta e um locupletamento à custa alheia.

Tem razão o contribuinte. Vejamos.

Nos termos do artº 2º, nº 1, al. c), do CIVA, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 195/89, de 12 de Junho (em 1990 era a al. d)), ESTÃO SUJEITAS A IMPOSTO AS PESSOAS SINGULARES OU COLECTIVAS QUE, EM FACTURA OU DOCUMENTO EQUIVALENTE, MENCIONEM INDEVIDAMENTE IVA.

O que esta norma quer dizer é que se uma pessoa, numa factura, menciona indevidamente IVA e o recebe do comprador de bens ou do beneficiário da prestação de serviços, passa a ter a qualidade de sujeito passivo de IVA e tem a obrigação de entregar a importância respectiva nos cofres do Estado. Ainda que o IVA não fosse devido, desde que foi mencionado numa factura ou documento equivalente tem de ser entregue nos cofres do Estado. A pessoa que recebe o IVA não pode deixar de o entregar ao Estado sob pretexto de que foi indevidamente mencionado na factura. Se não existisse esta norma, qualquer vendedor ou prestador de serviços ficava com o IVA para si, alegando que o IVA não era devido.

Coisa diferente é a tributação em IVA de uma certa transacção com base em presunções ou estimativas, pois essa tributação não vai acrescer à tributação constante de factura que depois se veio a considerar falsa. Nestes casos, o Fisco só pode fazer uma liquidação adicional àquela que constava da factura. Se a transacção constante da factura é fictícia então ou o Fisco dá sem efeito a liquidação de IVA feita na factura, para fazer uma liquidação nova correspondente ao volume de negócios presumido como verdadeiro, ou vai fazer uma liquidação adicional. O que importa é tributar o facto verdadeiro e não o falso.

Entendeu-se no acórdão recorrido que se afigura correcta a determinação da matéria colectável por métodos indiciários bem como a sua quantificação.

O recorrente põe em causa essa matéria colectável, pois o Director de Finanças que presidia à Comissão de Revisão não podia fixar uma matéria colectável superior à que resultasse do acordo entre o vogal do contribuinte e o vogal da Fazenda Pública, nos termos do artº. 87º, nº 2, do CPT.

Dizia esse artº 87º que o director distrital de finanças procurará o estabelecimento de um acordo entre os vogais da comissão e, quando não seja possível, cada um dos vogais lavrará um laudo sucintamente fundamentado. Havendo acordo, o valor encontrado servirá de base à liquidação do imposto. Não havendo acordo, o director distrital de finanças decidirá fundamentadamente no prazo de 8 dias.

No acórdão recorrido escreveu-se que é verdade que de ambos os laudos resulta coincidência quanto a uma das verbas. Porém, entendeu-se que o artº 87º do CPT visa um acordo global e não mero acordo em certas verbas.

O recorrente discorda deste entendimento.

O assunto está hoje tratado no artº 92º, nº 6, da Lei Geral Tributária, a qual se pode considerar interpretativa do direito anterior. Diz essa norma: "na falta de acordo no prazo estabelecido no nº 2, o órgão competente para a fixação da matéria tributável resolverá, de acordo com o seu prudente juízo, tendo em conta as posições de ambos os peritos". Quer isto dizer que as posições de ambos os peritos constituirão um mínimo e um máximo que a Administração Fiscal tem de respeitar.

Ora, in casu, se houve acordo entre o vogal da Fazenda Pública e o vogal do contribuinte quanto a uma das verbas, esse acordo podia e devia ser tomado em consideração pelo presidente da Comissão de revisão. Ao ter desprezado o acordo quanto a essa verba, o presidente da comissão violou a lei e a matéria colectável que serviu de base à liquidação do imposto não se mostra calculada em conformidade com a lei.

Deste modo, devia ter sido mantido o valor declarado de 1.087.594\$00, em que ambos os vogais estavam de acordo, e não o estimado de 9.843.594\$00.

3º Decisão

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar o acórdão recorrido e em confirmar a sentença de 1ª instância.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2002

José Joaquim Almeida Lopes – Relator – Alfredo Madureira – Domingos Brandão de Pinho



COMENTÁRIO

1. INTRODUÇÃO
 - 1.1 O CASO
 - 1.2 COMISSÕES DE REVISÃO, EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO E RESOLUÇÃO ALTERNATIVA DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS
2. NATUREZA JURÍDICA DO ACORDO ALCANÇADO NA COMISSÃO DE REVISÃO
 - 2.1 MULTILATERALIDADE
 - 2.2 CARÁCTER TRANSACCIONAL
 - 2.3 ÂMBITO PARCIAL
3. VINCULATIVIDADE DO ACORDO ALCANÇADO
4. CONCLUSÕES

1. INTRODUÇÃO

1.1 *O caso*

O presente acórdão levanta fundamentalmente duas questões, uma de índole material e outra de índole procedimental. A primeira prende-se com o facto de saber se, no caso de um empresa emitir facturas das quais constem valores fictícios, pode ser cobrado IVA com base nesses valores declarados e ainda liquidar-se adicionalmente IVA com base num valor estimado de vendas efectuadas e serviços prestados, que acresça aquele. A segunda questão, que tem por base a discussão desta, diz respeito ao facto de após se ter chegado a um acordo parcial em sede de comissão de revisão, saber se pode a administração tributária afastar-se desse acordo e consequentemente o contribuinte vir a ser tributado por valor diverso e superior ao acordado.

O comentário versa exclusivamente sobre esta segunda questão, não sendo emitido qualquer juízo acerca daquela.

A questão que se analisará pode, em termos simples, ser assim enunciada: a vinculatividade do acordo alcançado em sede de revisão da fixação da matéria colectável por métodos indirectos existirá apenas se o acordo for global, ou seja, se disser respeito a toda matéria controvertida, ou, ao invés,

haverá vinculatividade em relação à parte da matéria controvertida sobre que haja acordo, mesmo que este não abranja a totalidade da questão?

1.2 *Revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, eficiência da administração e resolução alternativa de conflitos tributários*

Na avaliação indirecta é explícito o artigo 92.º n.1, da LGT a determinar que o procedimento de revisão “*assenta num debate contraditório (...) que visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de tributação*”, acordo esse em relação ao qual a administração tributária fica vinculada (n. 3). Estamos perante um procedimento de natureza auto-compositória e pericial¹, que com a eventual participação de um perito independente se torna numa *mediação*.

A fixação da matéria tributável por métodos indirectos é subsidiária da avaliação directa (artigo 85.º LGT) e surge apenas em situações de patologia da relação jurídica tributária, em que é impossível a avaliação directa. Nesta situação pressupõe-se um litígio², uma divergência, mas ao mesmo tempo uma incerteza, incerteza essa que resulta cumulativamente das causas do recurso aos métodos indirectos e da conatural incerteza ínsita na aplicação destes métodos. Por isso, não é de estranhar a previsão normativa positiva de aplicação aos métodos indirectos das formas concertadas de actuação administrativa. Não é de estranhar que se fale em *acordo*, um *acordo* que é alcançado “*nos termos da lei*” (é sempre nos termos da lei...) e que vincula as partes (v. artigos 86.º n. 4, 92.º n. 4 LGT e 62.º CPPT).

A existência no passado de comissões de revisão da matéria tributável e hoje de procedimentos próprios³ é uma decorrência da inevitável contraposição de interesses subjacente à relação entre

¹J. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal* (2000), p. 287 qualifica este meio também como arbitral. Porém, parece-nos hoje que um meio arbitral corresponde a uma hetero-solução do litígio por árbitros. Aqui não há árbitros, há partes que se fazem representar por um perito e eventualmente um perito independente que não decide – apresenta um parecer. Negando também a natureza arbitral, A. LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária - anotada* (2000), p. 383.

²J. L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária - Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa* (1995), pp. 389 e ss.

³Sobre as diferenças, por todos, A. LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária - anotada* (2000), pp. 382 e ss..

contribuintes e administração tributária e traduz-se numa realidade imposta pelo e no interesse de ambos.

Esta realidade insere-se na tendência cada vez mais comum de utilização de meios alternativos na resolução de conflitos em todos os ramos do Direito e mais recentemente no Direito Público, nomeadamente no Direito Administrativo⁴ e no Fiscal. Os benefícios para ambas as partes são claros, se houver algum acordo entre a administração e o contribuinte. O particular expõe a sua posição, dialoga e discute, no desejo de celeremente pôr fim a uma situação de incerteza que, de outro modo, se poderia arrastar por vários anos, podendo prosseguir normalmente com a sua actividade sem essa questão pendente, evitando os custos daí decorrentes. A administração fiscal, por seu lado, age de forma eficiente libertando recurso humanos e financeiros do caso em questão, podendo afectá-los a outros. Como consequência os tribunais, caso se consiga um acordo global, serão “poupados” a terem que apreciar aquela controvérsia.

A resolução do litígio é administrativa e preventiva⁵.

Com efeito, a actividade administrativa deve obedecer a um princípio de eficiência. Encontramos na Constituição portuguesa, ao contrário da alemã, expressamente plasmado este conceito, nomeadamente no artigo 267º CRP. Resulta pois da ambiência do normativo constitucional uma preocupação pela boa estruturação e funcionamento da administração. É o n. 5 do referido preceito que importa mais directamente para o tema em análise, e facilmente se topará estar aí patente aquilo que para alguma doutrina é o “princípio da desburocratização”⁶ ou da “racionalização”⁷. A denominação das directrizes que a Constituição ao legislador e à administração⁸ impõe é, para estes efeitos, indiferente. Porém, preferimos falar num princípio da eficiência⁹, apesar de os termos andarem muitas vezes utilizados como sinónimos¹⁰.

⁴ Sobre estes v., por todos, J. TABORDA DA GAMA, *A Propósito da Transacção Judicial no Contencioso Administrativo [de anulação]: primeiras ideias sobre o contrato de transacção celebrado pela Administração* (2001), FDL (polic.), maxime pp. 22 e ss. e bibliografia aí citada. De carácter geral pode ver-se, entre outras, AAVV, *Régler Autrement les Conflits - conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative* (Paris: Conseil d'État, 1993) e A. HUERGO LORA, *La Resolución Extrajudicial de Conflictos en el Derecho Administrativo* (2000).

⁵ Sobre a evolução deste preceito e a não consagração da proposta da via arbitral não administrativa, v. A. LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária - anotada* (2000), p. 383.

⁶ D. FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo* ^{2ª, reimp.}, vol. I (1995), p. 726.

⁷ J. GOMES CANOTILHO / V. MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada* ^{3ª} (1993), p. 931.

⁸ D. FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo* ^{2ª, reimp.}, vol. I (1995), p. 726.

⁹ J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição* ^{4ª} (2000), p. 713.

¹⁰ J. C. S. G. LOUREIRO, *O Procedimento Administrativo entre a Eficiência e a Garantia dos Particulares - Algumas*

Os conceitos de eficiência e de praticabilidade da actividade administrativa são tão difíceis de definir, quanto de alcançar¹¹. Na realidade, falar de dever de boa administração¹², de eficiência, eficácia, operacionalidade ou praticabilidade¹³ implica uma imediata relação no campo dos princípios com o interesse público e, numa vertente material, nunca se andarão longe das ideias de análise de custo - benefício, optimização dos recursos, relação objectivos resultados. Nas expressivas palavras de ESTEVES de OLIVEIRA *et alli*, “(a) exigência e a existência dum procedimento administrativo tem imanente, em primeiro lugar, a ideia de racionalização e eficiência administrativas”¹⁴. No quadro normativo vigente em Portugal refira-se também a previsão no CPA, no artigo 10º do “princípio da desburocratização e eficiência” que, apesar de se dirigir à “estruturação” da Administração, não pode deixar de se referir à sua actividade pois, segundo esse normativo tal estruturação visa “assegurar a celeridade, economia e eficiência das suas decisões”.

Eficiência e praticabilidade são hoje princípios jurídicos que se impõem ao legislador, à administração e ao poder judicial de um modo paralelo. A sua consagração constitucional faz deles tópicos argumentativos importantes na temática da admissibilidade dos acordos transaccionais em Direito Fiscal.

No fundo, estamos não só perante a situação de saber se deve a administração fiscal, perante uma situação litigiosa (ou *dubia*) celebrar uma transacção, mas também, no caso concreto, de saber se

Considerações (1995), p. 128, onde faz notar que “racionalização” é muitas vezes sinónimo de eficiência *stricto sensu*.

11 Utilizando eficiência e efectividade como sinónimos R. WAHL, "Verwaltungsverfahren zwischen Verwaltungseffizienz und Rechtsschutzauftrag", *VVDStRL* 41 (1983), p. 163; V. também D. FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo* ^{2ª}, reimpr., vol. I (1995), p. 726; D. FREITAS DO AMARAL / J. CAUPERS / J. MARTINS CLARO / J. RAPOSO / M. GLÓRIA GARCIA / P. SIZA VIEIRA / V. PEREIRA DA SILVA, *Código do Procedimento Administrativo Anotado* ^{3ª} (1997), p. 53.

12 Sobre este ver R. E. SOARES, *Interesse Público, Legalidade e Mérito* (1955), em especial pp.179 e ss.; D. FREITAS DO AMARAL, *Direito Administrativo*, vol. II (1988), pp. 39 e ss., onde o relaciona com a obrigação da prossecução de interesse público e o define como a obrigação de que “ a Administração adopte em relação a cada caso concreto as melhores soluções possíveis, do ponto de vista administrativo (técnico e financeiro)”, p. 39; M. REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, vol. I (1999), p. 115; P. OTERO, *O Poder de Substituição em Direito Administrativo: Enquadramento Dogmático-Constitucional*, vol. II (1995), pp. 638 e ss., das quais se pode extrair a ideia de que a ineficiência da administração compromete objectivos e tarefas constitucionalmente previstas, “traduzindo o fracasso da própria ordem constitucional quanto ao modelo de Estado de bem-estar” (p. 638).

13 v. J. L. SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária - Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa* (1995), pp. 187 e ss.; J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos* (1998), pp. 373 e ss., *maxime* 377; J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais - Reflexões acerca da sua admissibilidade* (1994), pp. 235; H. W. ARNDT, *Pratikabilität und Effizienz* (1983), pp. 102 e ss.

¹⁴ M. ESTEVES DE OLIVEIRA / J. P. D. AMORIM / P. C. GONÇALVES, *Código do Procedimento Administrativo Comentado* ^{2ª} (1997), p.

34. Sobre as relações procedimento / eficiência, v. J. C. S. G. LOUREIRO, *O Procedimento Administrativo entre a Eficiência e a Garantia dos Particulares - Algumas Considerações* (1995).

não corresponderá a uma decisão administrativa mais eficiente o aproveitamento do acordo parcial. Ao corresponder essa celebração a uma melhor utilização de recursos (*lato sensu*), a possibilidade converter-se-á em directiva de actuação no caso concreto.

A ocorrência de uma transacção pode, em muitos casos, corresponder a uma decisão eficaz e que libertará recursos e esforços de um determinado serviço; por outro lado, e não se deve menosprezar este aspecto, a redução da litigação de um determinado ente administrativo pode bem concorrer para a maior eficácia da sua actuação em relação a terceiros, *maxime* em relação a terceiros partes em situações jurídicas semelhantes. Parece claro que todos estes benefícios são ainda alcançados se estivermos perante um acordo parcial.

Numa palavra, a transacção (mesmo que parcial) “*serve a economia procedimental (Verfahrensökonomie) (...) e quer evitar processos consumidores de tempo e com considerável risco de custos (Kostenrisiko)*”¹⁵. E trata-se de custos económicos que serão sustentados pelas receitas obtidas com a actividade a que se destinam – aritmeticamente não há ganho, havendo porventura perda.

2. NATUREZA JURÍDICA DO ACORDO ALCANÇADO NA COMISSÃO DE REVISÃO, HOJE NO PROCEDIMENTO ESPECIAL

2.1 *Multilateralidade*

O acordo em causa é um acto multilateral de fixação da matéria tributável. Nela defrontam-se um perito nomeado pela administração fiscal e um perito nomeado pelo contribuinte e participa, eventualmente, um perito independente (artigos 91.º, n. 3 e 4;). O acordo alcançado – e este é o termo grafado na lei (v.g. artigo 92.º n. 3 a 6) – é a base de fixação da matéria tributável, sobre o qual incide um acto de segundo grau que, em princípio¹⁶, não se pode afastar do valor estabelecido. Por outras palavras, o seu conteúdo está pré-determinado, a matéria tributável está fixada. Não pela declaração do contribuinte – uma vez que houve lugar à abertura de um procedimento de revisão da mesma -, mas

¹⁵ H. J. WOLFF / O. BACHOF / R. STÖBER, *Verwaltungsrecht* ^{6ª}, vol. II (2000), p. 281. Neste sentido também H. THOMAS / H. PUTZO, *Zivilprozessordnung* ^{18ª} (1993), p. 1199.

¹⁶ V. porém os casos previstos no artigo 92.º n. 5 LGT e artigo 62.º n. 1, *in fine*, e 2 CPPT.

também não é constitutivamente fixada apenas pela administração: provém de acordo alcançado num debate contraditório. E este facto não deve nem pode ser ignorado.

2.2 *Carácter transaccional*

2.2.1 O conceito de transacção

O legislador do nosso Código Civil dedicou à transacção os artigos 1248º a 1250º, capítulo XVI, do Título II do Livro II. A transacção é desta maneira o último dos contratos em especial previstos no Livro das Obrigações. Define-a o legislador, no artigo 1248º, como “o contrato pelo qual as partes previnem ou terminam um litígio mediante recíprocas concessões”, seguindo assim a doutrina defendida nos trabalhos preparatórios pelo Professor INOCÊNCIO GALVÃO TELLES¹⁷. Da actual definição legal resultam assim claros três elementos: a existência de uma situação controvertida, a vontade de prevenir ou terminar um litígio e as concessões recíprocas.

Nos procedimentos de revisão há uma *situação controvertida* clara, plasmada na assimetria de posições da administração e do contribuinte quanto à fixação da matéria tributável; há também *vontade de terminar* esse litígio, vontade essa manifestada nomeadamente e antes de mais pelo impulso procedimental através do pedido de revisão – e até se poderá descortinar uma mediata *vontade de prevenir* um litígio judicial; por último, haverá na quase totalidade dos casos, e há-o neste caso concerteza, *concessões recíprocas* uma vez que as partes se afastam de modo convergente das suas posições inicialmente delineadas.

2.2.2 Admissibilidade (e inevitabilidade) da transacção no Direito Fiscal

A admissibilidade da celebração de um negócio transaccional no direito Fiscal depende, em primeiro lugar, da aceitação de formas negociais de actuação neste ramo do Direito. Não se coloca aqui a questão da previsão legal da utilização da forma contratual, pois ela existe nos já referidos artigos 91.º e ss. da LGT. Porém, para que haja soluções negociadas as autoridades fiscais devem dispor “de uma certa margem de livre decisão”¹⁸. Pensar-se que a aplicação em primeira linha da norma fiscal seria

¹⁷ I. GALVÃO TELLES, "Contratos Civis", *BMJ* 83 (1959). Em especial pp. 183, 184 e 281, 282.

¹⁸ J. CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais - Reflexões acerca da sua admissibilidade* (1994), p. 111.

meramente subsuntiva, sempre clara, automática e inconcussa representaria fantasia, fantasia essa facilmente convertível em ficção quando nos movemos para o campo da subsidiária avaliação indirecta, segunda linha de quantificação da matéria tributável. Aqui, no reino dos indícios e presunções, a certeza total torna-se apenas no fim desejável mas nunca atingido. E foi esta constatação que levou a que se previsse, para estes casos, procedimentos negociais de aplicação, cujo conteúdo se poderá saldar por um acordo de natureza transaccional. É certo que será sempre pertinente a referência ao princípio da indisponibilidade dos créditos tributários e ao princípio da legalidade. Em relação ao primeiro, relembre-se apenas que os procedimentos de revisão surgem para se (re)fixar a matéria tributável que servirá de base à liquidação do imposto, não havendo ainda crédito tributário determinado de que se pudesse dispor. Por outro lado, o princípio da legalidade, como qualquer princípio, deve ser articulado com outros, nomeadamente com os da eficiência e praticabilidade. A actual construção da norma tributária e o sistema fiscal vigente transformaram a determinação da matéria tributável em muito mais do que um mero “somar de facturas”, colocando alguma subjectividade e potencialidade de divergência no momento interpretativo-aplicativo das normas, inclusive contabilísticas. Porém, claro está, nos casos em que não haja essa “certa margem de livre decisão”, estão gorados os pressupostos de recurso legítimo a uma qualquer forma de actuação negocial vinculativa.

Por outro lado, como já escrevemos noutra lugar, “(...)a eficiência e a praticabilidade são em dois momentos causa da admissibilidade da celebração de negócios transaccionais em Direito Fiscal. Por um lado, são causa indirecta pelo facto de a perspectiva tipicizante e simplificadora da norma que impõem dever, em certos momentos, ser temperada, por imperativos de justiça, através de um negócio transaccional. Por outro lado, são a sua causa directa na medida em que aquelas condicionantes que determinaram a estrutura normativa *supra* descrita manifestam-se, não raras vezes, no caso concreto devendo a administração, aqui sim directamente por razões de praticabilidade, aplicar a norma através de um acordo transaccional”¹⁹.

2.3 *Âmbito parcial*

¹⁹ J. TABORDA DA GAMA, *O Acordo Transaccional no Procedimento e Processo Tributários: notas sobre a relação entre legalidade, eficiência e justiça no Direito Fiscal* (2001), FDL (polic.), pp. 28-29.

2.3.1

Âmbito da transacção

Do resultado da comparação entre o objecto da transacção e o objecto do processo ou do litígio, neste caso pelas posições expressas pelos representantes das partes, resulta o âmbito da transacção. Estamos perante um transacção *total* – transacção que abrange ou coincide com o objecto do processo ou litígio – ou *parcial*, caso em que a transacção fica aquém do objecto do processo ou litígio. Esta relação pode ser em termos puramente numéricos e estamos perante uma transacção *quantitativa*. Será *novatória*²⁰ quando haja lugar, pelas concessões recíprocas, “à constituição, modificação ou extinção de uma diferente situação subjectiva”²¹.

O âmbito de uma transacção é delimitado pelas posições das partes. Neste preciso campo do Direito Fiscal, as posições estão quantificadas, o que torna mais fácil averiguar a reciprocidade das concessões. Se o contribuinte parte de uma posição 100 e a administração de uma posição 150, a zona de acordo transaccional possível²² situa-se no intervalo aberto entre 100 e 150.

O acordo alcançado na comissão de revisão que agora se analisa apenas abrange uma das verbas discutidas. O TCA considerou que só haveria acordo vinculante para o presidente da comissão se o acordo fosse global. O STA não concordou com esta interpretação e considerou vinculante o acordo parcial alcançado, declarando ilegal a fixação da matéria tributável com base em outro valor que não tome em conta o *quantum* em relação ao qual o representante da administração e o do particular estavam de acordo. O argumento aduzido pelo STA, e bem, é o de que do artigo 92.º n. 6 LGT se pode retirar

²⁰ F. PIRES DE LIMA / J. ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, vol. II (1986), p. 857 utilizam a expressão *novativa*.

²¹ M. TEIXEIRA DE SOUSA, *Estudos Sobre o Novo Processo Civil* (1997), p. 207.

²² A *Zone of Possible Agreement* (ZoPA) é, na teoria da negociação, o segmento de recta que representa o espectro negocial dentro do qual as partes se movimentam para a celebração do acordo. Em certas negociações, por exemplo para aquisição de uma sociedade comercial, a ZoPA pode ser móvel, ou seja, o preço máximo que o comprador oferecerá pelas acções e o preço mínimo que o vendedor aceitará por elas, embora delimitados à partida podem, no decurso das negociações, deslizar simétrica ou assimetricamente para os extremos da recta. Na negociação objecto do procedimento de revisão, o segmento de recta é imutável, uma vez que se discute entre a posição do contribuinte evidenciada na sua declaração e a fixação indirecta efectuada pela administração, sem possibilidade de haver fixação inferior ou superior a esses valores. Outra das especificidades deste procedimento negocial é o facto de ser uma negociação de resultado obrigatório, no sentido de que haverá sempre uma qualquer liquidação, ao contrário de outras negociações nas quais as partes podem abandonar a contenda caso haja uma melhor alternativa ao acordo negociado (*Best Alternative to a Negotiated Agreement*). Os acordos parciais possuem a sua própria ZoPA, divisada ou não na abstracta ZoPA correspondente ao espectro máximo, e cuja limite maior será o valor atribuído pela administração a certos factos e o menor aquele atribuído pelo particular a esses certos factos. [Agradece-se ao Dr. João Nicolau, *MSc LSE*, BCP Investimento, algumas das informações constantes desta nota].

“que as posições da ambos os peritos constituirão um mínimo e um máximo que a Administração Fiscal tem de respeitar”. São, repetimos, os limites primários da zona de acordo possível.

3. VINCULATIVIDADE DO ACORDO ALCANÇADO

3.1 *Vinculatividade em geral*

A previsão de um procedimento de revisão da matéria colectável só faz sentido se as partes, e sobretudo o particular, souber que, a haver acordo ele será tributado pelo valor encontrado no diálogo com a administração. A vinculatividade do acordo alcançado em sede de revisão tributária resulta do disposto no artigo 92.º n. 3 e 5 da LGT, segundo o qual a administração só excepcionalmente²³ poderá tributar com base em matéria tributável diferente da acordada. Por outro lado, não poderá em princípio o contribuinte impugnar a fixação por acordo, salvo raros casos²⁴.

Porém, mesmo na falta deste preceito, não parece configurável um sistema de resolução de litígios eficaz e atractivo em que a solução alcançada não seja vinculativa para as partes. Aliás, a vinculatividade do acordo alcançado está relacionada com a sua natureza de contrato de transacção e resulta do princípio geral do direito público da vinculação da administração aos contratos por si celebrados, decorrente do princípio da legalidade uma vez que os acordos celebrados passam a integrar o “bloco de legalidade”.

3.2 *A vinculatividade de um acordo transaccional parcial*

Mudará o que acima se disse (3.1) pelo facto de não ter havido um acordo global, como alegou a administração e foi decidido pelo TCA? Claro que não. As razões de eficiência que justificam que haja no Direito Fiscal palcos para eventuais acordos de conteúdo transaccional justificam também que seja reconhecida toda a força jurídica ao acordo *possível*. Se a administração e o contribuinte chegam a acordo em relação às vendas de uma loja de um sociedade, mas não em relação às de outra loja, em

²³ São os já referidos casos previstos no artigo 92.º n. 5 LGT e artigo 62.º n. 1 *in fine* e 2 CPPT.

²⁴ De entre os quais pelo facto de o seu representante não respeitar os termos do mandato, nos termos do artigo 62.º do CPPT.

relação aos primeiros factos estes devem considerar-se como vinculativos para a fixação da matéria tributável.

E foi precisamente por reconhecer isto mesmo que a sentença agora comentada merece a nossa inteira concordância. Afirma-se no aresto que, não tendo sido respeitado o acordo, se “violou a lei e a matéria colectável que serviu de base à liquidação do impostos não se mostra calculada em conformidade com a lei”.

4. CONCLUSÕES

- I) A aplicação da norma fiscal por métodos indirectos, originada por uma dúvida litigiosa sobre a quantificação da obrigação tributária, pode ser questionada pelos contribuintes.
- II) O procedimento tributário especial de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos é um palco para a celebração de eventuais negócios transaccionais fiscais.
- III) A vinculatividade do acordo transaccional alcançado verifica-se quer se trate de um acordo global, quer se trate de um acordo parcial, em virtude dos princípios da eficiência e de aproveitamento dos negócios jurídicos e do princípio da legalidade que impõe a vinculação da administração aos acordos por si celebrados – mesmo que parciais.