



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Universidade Católica Portuguesa

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

**A DISRUPÇÃO DO MODELO CLÁSSICO DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O SEU
IMPACTO NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA**

Joana Monteiro Lima

Lisboa, Março de 2023

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a Orientação do Doutor Miguel Correia

**A DISRUPÇÃO DO MODELO CLÁSSICO DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O SEU
IMPACTO NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA**

DISSERTAÇÃO

Para a obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal

Redigida por Joana Monteiro Lima

Aluna n.º 142721043

Sob a Orientação do Doutor Miguel Correia

Lisboa, Março de 2023

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para que esta dissertação ganhasse vida.

Ao meu orientador, o Prof. Doutor Miguel Correia pela confiança que depositou em mim, pelos conselhos preciosos, apoio e disponibilidade demonstrados, ao longo de toda a investigação e elaboração desta dissertação.

Aos meus pais e irmão, pelo amor e apoio incondicional, por acreditarem em mim, no meu potencial e me proporcionarem sempre as melhores oportunidades.

Aos meus amigos, que mesmo longe estão perto, e me acompanharam e apoiaram em todas as etapas do meu percurso.

A todos expresso a minha enorme gratidão.

Tempora Mutantur, nos et mutamur in illis

ÍNDICE

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS	8
I - CAPÍTULO INTRODUTÓRIO	9
1.1 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA	9
1.2 ESTRUTURA.....	10
CAPÍTULO II- CUMPRIMENTO FISCAL: O DESAFIO PERSISTENTE E A CONSTRUÇÃO DA CONFIANÇA.....	12
2.1 DO MODELO CLÁSSICO AO CONTEXTO ATUAL.....	12
2.2 A DISRUPÇÃO DO ATUAL MODELO DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: A NOVA ABORDAGEM DA GESTÃO TRIBUTÁRIA.....	14
CAPÍTULO III- DISRUPÇÃO NO MODELO COMPORTAMENTAL: PARADIGMA DE TRUST AND COMPLIANCE E A RELAÇÃO DE CONFIANÇA.....	15
CAPÍTULO IV- DISRUPÇÃO TECNOLÓGICA DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E A RELAÇÃO COM O CONTRIBUINTE	17
4.1“TAX ADMINISTRATION 3.0”: A PROCURA PELA SIMPLICIDADE DA COBRANÇA E O IMPACTO NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.....	19
4.2 CONCEITO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.....	21
4.2.1 <i>Sujeitos da relação jurídico-tributária</i>	<i>21</i>
4.2.2 <i>Direitos e obrigações da administração tributária.....</i>	<i>23</i>
4.2.3 <i>Direitos e deveres dos contribuintes.....</i>	<i>23</i>
4.2.4 <i>Natureza da relação jurídico-tributária: prossecução do interesse público.....</i>	<i>24</i>
4.3 DISRUPÇÃO NO MODELO TECNOLÓGICO: DIGITALIZAÇÃO E O IMPACTO NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	26
4.3.1 <i>Artigo 60.º-A LGT “Utilização das tecnologias de informação e comunicação”</i>	<i>26</i>

4.3.2 Artigo 59.º da LGT “Princípio da Colaboração”	30
4.3.2.1 Deveres de colaboração da administração tributária.....	31
4.3.2.2 Deveres de colaboração por parte do contribuinte	33
4.3.3 Artigo 60.º da LGT “Princípio da Participação”	34
4.3.4 Artigo 78.º da LGT “Revisão dos atos tributários”	35
CAPÍTULO V- DIREITOS DOS CONTRIBUINTES NA ERA DIGITAL: EQUILÍBRIO ENTRE A INOVAÇÃO E A TUTELA JURÍDICA DE PROTEÇÃO DOS CONTRIBUINTES	36
5.1 DIREITO À INTIMIDADE PRIVADA DO CONTRIBUINTE: A PARTILHA DE INFORMAÇÃO E A NECESSÁRIA PROTEÇÃO DOS DADOS PESSOAIS	37
5.2 DIREITO DE DEFESA E DE RECURSO JUDICIAL EFETIVO	39
5.3 TRANSFORMAÇÃO DIGITAL: NOVAS IDEIAS, NOVAS SOLUÇÕES	40
CAPÍTULO VI - NECESSIDADE DE MUDANÇA DE PARADIGMA: DEBATE SOBRE CAMINHOS FUTUROS	40
6.1 PAPEL DO SUJEITO PASSIVO NO NOVO MODELO.....	41
6.2 PAPEL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO NOVO PARADIGMA	42
CAPÍTULO VII - CONCLUSÃO	44
GLOSSÁRIO.....	47
BIBLIOGRAFIA	49

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac.	Acórdão
Al.	Alínea
Art.	Artigo
AT	Administração Tributária e Aduaneira
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Erosão da Base e Transferência de Lucros)
Cap.	Capítulo
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CTF	Ciência e Técnica Fiscal
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto-lei
IBFD	<i>International Bureau of Fiscal Documentation</i>
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
n.º (n.ºs)	Número(s)
ob.cit.	obra citada
OCDE	<i>Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económicos</i>
p.	(pp.) página(s)
UE	União Europeia
V.d	Vide
Vol.	Volume

1- CAPÍTULO INTRODUTÓRIO

1.1 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA

A administração tributária, instituição secular e pilar fundamental do Estado, surge formalmente em 1849, no contexto de uma reforma geral da administração central da fazenda pública¹. A história e identidade desta instituição constituem hoje elementos essenciais para a compreensão dos seus objetivos, estrutura e missão. O modelo da administração tributária tem vindo a evoluir com: I) as necessidades da sociedade; II) a sensibilidade social e III) a tecnologia.

Nos dias de hoje a Administração Tributária cobra em impostos e contribuições valores que ascendem aos 50 mil milhões de euros², com o intuito de financiar o atual Estado-Social, um Estado ao qual, com base no contrato social existente, incumbe dar resposta a um conjunto vasto e crescente de necessidades dos seus cidadãos. Tal financiamento ocorre através de uma panóplia alargada de impostos, que incidem sobre a diversidade de eventos diários do contribuinte³. Verificamos com facilidade que a entidade pública lida hoje com: mais impostos, mais obrigações tributárias e mais sujeitos passivos para gerir.

No que respeita à sensibilidade social, demonstrada através da atuação da administração tributária, verificamos que esta também sofreu com o passar dos anos. Com o evoluir da história o cidadão contemporâneo ficou avesso a relações demasiado hierárquicas e rígidas de poder com o Estado. Como será demonstrado nesta tese, fruto desta alteração, o quadro jurídico dos direitos e garantias inerente ao contribuinte veio sendo alargado em linha com esta nova sensibilidade social que pauta a relação entre Estado e Cidadão.

A tecnologia tem sido o ponto de viragem no modo de atuação da administração tributária, uma vez que as declarações arcaicas, cedem hoje o seu lugar a declarações eletrónicas, comunicações virtuais e modos de reação céleres, revolucionando completamente toda a forma de operar das autoridades fiscais.

¹ Na sua fase inicial, a atuação da administração tributária era vista como rígida e formal. Os seus avisos eram feitos em papel e aprovação das declarações era realizada através de selo de tinta. Ver nesse sentido SOUSA, Rita Martins de, *Da Direcção-Geral das Contribuições Directas à Direcção-Geral dos Impostos* (1849-2011), Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Mealhada, 2022.

² Direcção-Geral do Orçamento (2022), *Relatório da Conta Geral do Estado de 2022*, in [Orçamentos do Estado \(dgo.gov.pt\)](https://www.dgo.gov.pt), (consultado 12.01.2023).

³ O sistema fiscal português é constituído hoje em dia por um leque alargado de impostos e contribuições, nas quais se destaca: o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA); Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS); Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC); Imposto do Selo (IS) (...)

Com o lançamento pela OCDE do relatório *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration* novas oportunidades e ideias surgem através da exploração da tecnologia, iniciando-se assim um debate sobre como poderemos alcançar uma administração tributária mais eficiente e proativa, uma Administração Fiscal do Futuro⁴.

Como tentaremos demonstrar em profundidade nesta tese, a transformação digital das administrações tributárias e a sua renovada atitude perante o contribuinte, que já se encontra em curso, impacta a relação jurídico-tributária. Não obstante existirem riscos associados que desde já devem ser abordados, nomeadamente quanto ao Direito à Reserva de Intimidade da Vida Privada e o Direito à Proteção de Dados Pessoais, é nossa convicção que a digitalização permite atenuar a característica assimetria de poder existente entre as partes da relação.

Assim, a intenção central deste estudo é demonstrar que a transformação digital e estratégica das administrações fiscais, não deve ser encarada como uma ameaça para o contribuinte, mas sim como um meio para tornar a relação jurídico-tributária mais operante e com menos patologias. A digitalização e a revolução estratégica em curso podem contribuir para um aprimoramento da relação entre as administrações tributárias e o contribuinte.

1.2 ESTRUTURA

A dissertação encontra-se estruturalmente arrumada em 5 capítulos.

Inicia com uma breve referência ao passado, demonstrando a evolução desde o modelo clássico da administração tributária, ao atual, procurando estabelecer a base para o nosso percurso lógico: avaliar qual o impacto que os desenvolvimentos tecnológicos têm no atual modelo de gestão tributária e na presente configuração da relação jurídico tributária. Tendo o modelo estabelecido, focarei a minha atenção em demonstrar o impacto que a tecnologia tem no atual sistema tributário, e como este tem permitido novos entendimentos quanto ao modo de pensar a gestão tributária.

⁴ Com a desatualização dos princípios que enformam a tributação internacional e a necessidade de acelerar a sua remodelação, o relatório vem definir as regras de construção de um novo modelo de administração tributário, estabelecendo como competências fundamentais: criação de um modo de identificação digital e de pontos de contacto; desenvolvimento de sistemas práticos e organizados para uma correta gestão de dados; e o aperfeiçoamento do trabalho realizado pelos recursos humanos e governação.

No seguinte capítulo, de teor mais teórico, comprovamos os benefícios que a mudança comportamental, através da ação da administração tributária, induz à relação jurídico-tributária. Falamos pela primeira vez na Cooperação Voluntária e em como o desenvolvimento de um sentimento de confiança e de transparência, na relação da administração tributária com o contribuinte, promove um relacionamento com menos patologias.

O quarto capítulo, eminentemente prático e demonstrativo, foca-se na relação jurídico-tributária e em como a mesma sofre impactos com a transformação tecnológica das administrações tributárias. Iniciando com uma breve explicação das noções básicas inerentes à relação jurídico-tributária, assim como dos direitos e obrigações que tipicamente recaem sobre cada parte envolvida, passamos a avaliar e a destacar as mudanças que o relatório *Tax Administration 3.0* impulsiona. Para estabelecer a comparação servimo-nos da Lei Geral Tributária.

O quinto capítulo abre palco para o mundo de oportunidades associadas à digitalização, mas também dos riscos que a mesma acarreta, e a necessidade que a administração tributária possui de os acautelar, de modo a promover a defesa da tutela jurídica dos contribuintes - falamos da proteção dos Direitos dos Contribuintes, no qual se destacada o direito à Reserva de Intimidade da Vida Privada e o Direito à Proteção de Dados Pessoais. Harmonizar o respeito pelas garantias dos contribuintes com a inovação trazida pela digitalização apresentar-se-á nesta sede como o desafio central.

Com o último capítulo iniciamos uma reflexão sobre os caminhos futuros a implementar na atuação da administração tributária, focando a nossa análise no debate académico que circunda à volta do paradigma da “não cooperação”.

Apresentado o plano de ação, chega o tempo de demonstrar, esperemos de forma elucidativa, como a mudança comportamental e tecnológica impulsionam um relacionamento entre a administração e administrado mais saudável e com menos patologias.

Palavras-chave: Digitalização; Administração Tributária; Contribuinte; Confiança; Transparência; Relação Jurídico- Tributária; Relação em tempo real.

CAPÍTULO II- CUMPRIMENTO FISCAL: O DESAFIO PERSISTENTE E A CONSTRUÇÃO DA CONFIANÇA

2.1 DO MODELO CLÁSSICO AO CONTEXTO ATUAL

É comum entre os contribuintes encarar a administração tributária como uma entidade inquisidora, intrusiva, e odiosa, resultado das atitudes de falta de colaboração e desrespeito que incentivam a violação dos direitos dos cidadãos e empresas⁵. Não cabendo a esta tese realizar apreciações sobre a veracidade de tal pensamento, devemos mesmo assim, para melhor compreensão da temática, realizar um enquadramento histórico da relação da administração com o contribuinte. Falemos de três modelos estruturais.

No modelo clássico, o lançamento, a liquidação e a cobrança de impostos era integralmente realizada pela administração tributária. As autoridades fiscais exerciam sobre o contribuinte uma função de controlo e punição, culminando numa relação tributária caracterizada pela formalidade e rigidez, em que o contribuinte era subordinado ao poder do Estado.

Com a evolução do tempo e fruto do alargar do sistema fiscal e dos sujeitos aptos a serem considerados contribuintes, o legislador começa a reconhecer a necessidade de estabelecer uma relação de paridade entre administração e administrados, passando a confiar mais funções na figura dos privados. Tal como aponta CASALTA NABAIS e HUGO FLORES DA SILVA⁶, temos assistido a uma “Privatização do sistema de gestão fiscal”, sendo atribuído às empresas e particulares um papel imprescindível na liquidação e cobrança dos impostos⁷.

⁵ Ver neste sentido ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Edições Almedina, Coimbra, 2019.

⁶NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.º ed., Edições Almedina, Coimbra, 2021.

SILVA, Hugo Flores, *Privatização do sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014.

ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Edições Almedina, Coimbra, 2019.

⁷ Como lucidamente observa HUGO FLORES DA SILVA, em *Privatização do sistema de gestão fiscal*, ocorre um “um fenómeno de deslocação das tarefas de gestão fiscal da Administração (...) para os privados”, dando-se lugar a uma *intervenção administrativa subsidiária*. As clássicas tarefas de administração relativas aos impostos passam para o lado dos privados, cujos atos passam agora a substituir a figura do *ato administrativo*. Estamos perante um “recentramento das tarefas administrativas”, passando estas a ter como referência essencial o controlo e a fiscalização de comportamentos fiscais desviantes, num quadro de massificação de relações jurídicas.”

Refere ainda que “referida privatização do sistema não se confunde com a privatização da relação jurídica fiscal, embora os pontos de conexão sejam manifestos e se identifique inclusivamente uma relação de instrumentalidade entre ambos os fenómenos”.

Pense-se, por exemplo, nos casos de exigência substitutiva de tributos (e.g., imposto de selo) por parte de entidades ou profissionais que autentiquem documentos particulares, de instituições de crédito, de sociedades financeiras, de empresas seguradoras, de locadores⁸; ou nos casos de retenção na fonte relativos ao IRS por parte das entidades patronais.⁹ Estamos atualmente perante um processo de “desadministração dos sistemas tributários”¹⁰, no qual a administração tributária passa de motor principal de aplicação das normas de imposição e fiscalização, para uma função fiscalizadora da aplicação das normas por parte dos particulares.

A prossecução do interesse público pelos privados levanta sérios problemas constitucionais, no qual se destaca a exigência desmesurada de deveres acessórios a cumprir pelo contribuinte¹¹. Os contribuintes e restantes obrigados tributários são confrontados com inúmeras obrigações que exigem da sua parte um elevado grau de complexidade e de recursos, sendo necessário o constante auxílio de profissionais competentes na matéria. Tal dificuldade conduz a constantes violações de normas, incorrendo os sujeitos em pagamentos de coimas e sanções, mesmo quando este pretende ser cumpridor das suas obrigações e colaborar na arrecadação de receita.

Atentas as dificuldades sentidas ao nível da gestão do sistema tributário e as implicações na esfera do contribuinte, está em discussão a implementação de um novo modelo de administração fiscal – uma “Administração Fiscal 3.0”¹². Pretende-se uma mudança de paradigma baseada em alterações comportamentais e digitais, de modo a tornar a tributação um processo contínuo e sem atritos ao longo do tempo, e, por sua vez, melhorar o serviço prestado pelas autoridades fiscais.

Cumpre agora a esta tese, atendendo aos desenvolvimentos mais recentes que têm vindo a ser implementados, e aqueles que se encontram na calha para implementação, avaliar qual o impacto que estes desenvolvimentos terão no atual modelo de gestão tributária e na presente configuração da relação jurídico tributária.

⁸ Cfr. Artigo n.º 2 do Código do Imposto do Selo.

⁹ Cfr. Artigo n.º 99 do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS).

¹⁰ ROCHA, Joaquim Freitas da, SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Edições Almedina, 2019, Coimbra, p. 118.

¹¹ *Idem*.

¹² OCDE (2022), *Tax Administration 3.0: The digital Transformation of Tax Administration*, in [Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration - OECD](#), (consultado em 13.02.2023).

2.3 A DISRUPÇÃO DO ATUAL MODELO DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: A NOVA ABORDAGEM DA GESTÃO TRIBUTÁRIA

O fenómeno da transformação digital ocorre a um ritmo cada vez mais acelerado, permitindo ao sujeito experienciar novas oportunidades e debater as limitações estruturais intrínsecas aos diversos sistemas da sociedade, incluindo o sistema tributário.

Com o advento da digitalização e o seu impacto nas nossas vidas diárias, podemos contatar que I) os sistemas fiscais se tornaram mais complexos e exigentes; II) que o nº de eventos diários a reportar às autoridades aumentou significativamente; III) que ocorrem menos entraves no acesso à informação fiscal; e que IV) a imagem da Autoridade Tributária enquanto entidade pública, de um modo geral, melhorou aos olhos do contribuinte¹³.

A tecnologia revela ser um elemento indispensável para a criação de um sistema de maior interação entre o contribuinte e o fisco, permitindo implementar mudanças fundamentais na visão, estrutura e perceção pública da arrecadação de receita¹⁴. Dado o novo paradigma, as administrações tributárias apostam cada vez mais nas ferramentas digitais, nos novos canais de comunicação e nas fontes de dados internas e externas, de modo a melhorar o atendimento ao contribuinte.

Encontra-se em implementação um conjunto alargado de medidas a nível tecnológico e comportamental, com a intenção de introduzir movimentos disruptivos no atual modelo, que, por sua vez, como cumprirá a esta tese examinar, poderão impactar a estrutura clássica da relação jurídica tributária. Com vista a fortalecer a confiança e a transparência na relação tributária, pretende-se provar que a utilização da tecnologia, aliada a uma mudança de atitude por parte da administração tributária, é o caminho para um melhor relacionamento entre a administração e o administrado, tornando-o mais saudável e com menos patologias.

¹³ NOGUEIRA, João Félix (2022), *Tax Administration and Technology: from Enhanced to No Cooperation?*, in [Tax Administration and Technology: From Enhanced to No-Cooperation? by João Félix Pinto Nogueira :: SSRN](#), (consultado a 13.02.2023)

¹⁴ Segundo o Banco Mundial, “A mais óbvia vantagem da informatização é uma arrecadação de impostos mais eficiente, devido à melhor seleção para auditoria, à mais fácil deteção de contribuintes que param de pagar impostos ou que não os pagam, assim como ao processamento mais rápido de pagamentos e reembolsos”.

CAPÍTULO III- DISRUPÇÃO NO MODELO COMPORTAMENTAL: PARADIGMA DE TRUST AND COMPLIANCE E A RELAÇÃO DE CONFIANÇA

Este capítulo versa sobre a mudança de atitude da administração tributária na sua relação com os contribuintes. De modo a alcançar uma tributação justa e simples, a administração tributária deve promover a criação de uma relação saudável com o contribuinte, apostando na confiança, transparência e cooperação entre as partes da relação tributária.

Embora o combate à fraude fiscal seja ainda o cerne de muitas iniciativas legislativas, vemos cada vez mais uma mudança de postura por parte das autoridades tributárias, impulsionada também pela União Europeia, na qual estas trocam o seu papel de fiscalização e “administração policia”¹⁵ pelo de Consultor, colocando-se ao serviço do contribuinte para esclarecer todas as suas dúvidas e realizar um acompanhamento sistemático, com qualidade e *a priori*.

Quantos aos grandes contribuintes, a União Europeia lançou já um programa piloto¹⁶ no qual se estabelece um quadro normativo que impulsiona a aproximação dos grandes contribuintes e do fisco, num ambiente transparente para estimular um diálogo preventivo entre as partes e melhorar a segurança fiscal das transações transfronteiriças.

O Programa é benéfico para todas as partes envolvidas – o contribuinte tem oportunidade de se sentar com a administração tributária e explicar os parâmetros essenciais do seu modelo fiscal e da sua política de preços de transferência, obtendo em troca segurança jurídica, uma vez que a administração tributária irá dar o seu parecer sobre a situação em causa e sobre como interpretar o enquadramento factual e fiscal em apreço; a administração tributária passa a realizar uma utilização mais eficiente da documentação e a conhecer melhor os modelos de negócios e os métodos de atuação do contribuinte, facilitando o seu objetivo primordial que é a cobrança de receita¹⁷.

Finalmente, a abordagem multilateral permite a consideração de diferentes pontos de vista e pode evitar posições tributárias inconsistentes, principalmente quando um contribuinte é sujeito a um ajustamento tributário arbitrário ou recebe benefícios fiscais injustificados.

¹⁵ Ver neste sentido o capítulo II, onde se descreve a evolução do modelo da Administração Tributária e as atitudes das mesmas perante a contraparte da relação jurídico-tributária, o contribuinte.

¹⁶ Designado por *ETACA - European Trust and Cooperation Approach*. Ideia expressa no site: [European Trust and Cooperation Approach – ETACA Pilot Project for MNEs \(europa.eu\)](http://EuropeanTrustandCooperationApproach-ETACAPilotProjectforMNEs.europa.eu).

¹⁷ *Idem*.

Assim, todas as partes podem economizar uma quantidade significativa de tempo e recursos em comparação com outros mecanismos¹⁸.

A mudança de atitude da administração tributária, disruptiva com a atitude anteriormente analisada de fiscalização “a posteriori”, é fruto do novo paradigma de *Trust & Compliance*¹⁹.

Os contribuintes, as administrações tributárias e as demais partes interessadas integram um ecossistema, interagindo entre si de modo a criar um sistema fiscal estável e equilibrado. Tendo em conta essa ligação, a administração deve observar e compreender os padrões e atitudes da contraparte, equacionando novas e mais adequadas formas de impulsionar a cooperação, e, conseqüentemente, melhorar os serviços prestados. O aprimorar do relacionamento com o contribuinte, ou seja, o aproximar da situação do contribuinte é feito através de duas-palavras chave: **CONFIANÇA E TRANSPARÊNCIA**²⁰.

Assim, cabe às administrações tributárias implementar um plano estratégico, aproveitando as novas formas de pensar para induzir comportamentos e adaptá-los às realidades de hoje em dia, fomentando a confiança. Para facilitar o modo de atuação, a União Europeia desenvolveu um conjunto de nove Diretivas Estratégicas²¹ que permitem às administrações tributárias orientar a sua tomada de decisões e criar condições para que as medidas mencionadas sejam implementadas.

Tendo em conta o novo *modus operandi*, conseguimos obter uma melhor percepção do paradigma de *cooperative compliance*, uma ramificação do paradigma *Trust and*

¹⁸ O mesmo pensamento tem sido adaptado aos pequenos e médios contribuintes, no entanto, dado o aumento exponencial de sujeitos passivos e a falta de recursos, as autoridades fiscais têm sentido dificuldades em manter a postura.

¹⁹ Ver neste sentido European Union (2022), *Trust & Compliance Report*, in [The Trust and Compliance report](#) (consultado a 19.01.2023)

²⁰ Sendo o contribuinte facilmente influenciável pelo ambiente que o rodeia, a confiança no sistema é um fator chave para que o seu comportamento se torne compatível com os objetivos das administrações tributárias. – Ideia expressa em OWENS, Jeffrey, PEMBERTON, Jonathan Leigh, *Cooperative Compliance: A multi-stakeholder and sustainable Approach to Taxation*, 12.º ed., Wolters Kluwer, Netherlands, 2022.

²¹ O site da União Europeia apresenta nove Diretivas Estratégicas, baseadas nas experiências de vários Estados-Membros e em pesquisa, com o objectivo de apoiar o fomento da confiança. Falamos de: I) Diretiva referente ao Tratamento com respeito de todo o contribuinte; II) Diretiva sobre como agir com transparência e previsibilidade; III) Diretiva sobre como usar o Poder para estabelecer confiança; IV) Diretiva sobre como usar a comunicação para criar confiança; V) Diretiva sobre influenciar a confiança através da digitalização; VI) Diretiva sobre como medir e avaliar a confiança; VII) Diretiva sobre como trabalhar proactivamente e em cooperação; VIII) Diretiva sobre como o comportamento organizacional apoia a criação de confiança; IX) Diretiva sobre Gestão de Desempenho com uma abordagem baseada na confiança.

Compliance, que se apresenta como “uma mudança de pensamento para as administrações fiscais, afastando-se de uma abordagem dissuasiva em que os contribuintes são coagidos a cumprir as regras fiscais e ameaçados por auditorias e penalizações, em direção a uma abordagem mais reativa e colaborativa”²².

Os elementos essenciais para o estabelecimento de um modelo de *Cooperative Compliance* baseado na confiança podem ser reconduzidos aos seguintes seis vetores: I) estabelecimento de diálogo aberto e honesto; II) mais transparência; III) maior segurança fiscal; IV) trabalhadores da administração fiscal bem instruídos e capazes de proporcionar ajuda personalizada, tendo em conta a situação do contribuinte; V) boas capacidades sociais para interação; e VI) uma administração tributária familiarizada com novos modelos de negócio²³.

Verifica-se uma conexão entre os valores deste novo paradigma e o aprimorar da relação jurídico-tributária. Ou seja, de modo a atingir uma relação mais operante e com menos patologias, propõe-se que a administração tributária adapte a sua estratégia para privilegiar a **CONFIANÇA, TRANSPARÊNCIA E A RELAÇÃO EM TEMPO REAL**.

CAPÍTULO IV- DISRUPÇÃO TECNOLÓGICA DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E A RELAÇÃO COM O CONTRIBUINTE

O novo documento da OCDE, intitulado “Tax Administration 3.0: The digital Transformation of Tax Administration”²⁴, que já acima referenciamos, teve como objetivo estabelecer a visão e as competências fundamentais para o desenvolvimento de uma administração fiscal do futuro. Genericamente, pretende-se com este relatório criar uma Autoridade Digital ágil e interligada com os sistemas e ferramentas digitais utilizadas no quotidiano pelos contribuintes, fundamentais para criar uma organização mais eficiente, mais capaz de garantir a conformidade e evitar a fraude fiscal.

Esta é a grande visão do futuro: **criação de um novo modelo de administração fiscal, onde os processos de administração são cada vez mais incorporados nos sistemas naturais utilizados pelos contribuintes nas suas vidas quotidianas e nos seus**

²² Cfr. OWENS (2022).

²³ OCDE (2022), *Tax Administration 3.0: The digital Transformation of Tax Administration*, in [Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration - OECD](#), (consultado em 13.02.2023)

²⁴ *Idem*.

negócios. Pretende-se a criação de **uma Administração Transparente**, na qual a administração tributária deixa o contribuinte estabelecer e gerir o seu modelo de negócio, inserindo-se gradualmente no seu meio quotidiano²⁵.

De modo a potencializar a automação e tornar a interação da administração com o contribuinte mais transparente, com menos encargos administrativos, deve ocorrer uma aproximação da tributação à ocorrência do facto tributável, ou seja, devemos **almejar a que a tributação ocorra o mais próximo possível do seu tempo real**²⁶. Vejamos como exemplo - um contribuinte que submeta as faturas em tempo real terá uma reação mais transparente e proativa por parte da administração tributária, isto porque, ao serem submetidas direta e rapidamente através de plataformas eletrónicas, a administração consegue dialogar abertamente com o contribuinte e realizar todo o processo fiscal em seu nome.

Atente-se que o objetivo deste irreverente e revolucionário estudo da OCDE não é focado na apresentação de um resultado único. Tendo cada administração tributária o seu ponto de partida e as suas prioridades singulares, a OCDE pretende com o relatório estimular um debate sobre “a forma de se trabalhar coletivamente, dentro e fora das administrações tributárias, sobre os fundamentos de uma nova forma de administração tributária, mais **alinhada com os sistemas naturais do contribuinte**”.

De modo a fomentar uma abordagem mais uniforme entre as administrações tributárias e a incentivar os novos métodos de agir e pensar, a OCDE desenvolveu um modelo de maturidade de transformação digital²⁷, ferramenta esta que permite às administrações realizar uma autoavaliação, de modo a ter noção do nível de desenvolvimento em que se encontram e de como podem melhorar. Para realizar tal avaliação servem-se dos elementos a implementar pelo modelo futuro da administração tributária: I) Identidade Digital; II) Pontos de Contacto com os Contribuintes; III) Gestão e Padrões de Dados; IV) Gestão e Aplicação das Regras Fiscais; V) Novo conjunto de Competências e as Estruturas de Governança²⁸.

²⁵ *Idem.*

²⁶ *Idem.*

²⁷ OCDE (2022), *Tax Administration 3.0 and Electronic invoicing*, in [Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing: Initial Findings | en | OECD](#), (consultado a 24.03.2023).

²⁸ Para realizar a sua autoavaliação, cada administração deve discutir internamente o seu nível de maturidade, iniciando debates francos e abertos onde as pessoas são encorajadas a apresentar os seus pontos

Estabelecida a necessária contextualização e apontados os elementos centrais para a construção desta tese, visam os próximos capítulos demonstrar o impacto que a disrupção do modelo comportamental e do modelo tecnológico têm na relação jurídico-tributária como a conhecemos, e como esta disrupção possibilita o seu desenvolvimento em moldes que entendemos profícuos para todas as partes envolvidas.

4.1 “TAX ADMINISTRATION 3.0”: A PROCURA PELA SIMPLICIDADE DA COBRANÇA E O IMPACTO NA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Ao longo dos últimos anos, fruto do estado económico e político que enfrentávamos, desenvolveu-se uma cultura de cobrança sempre crescente de impostos, com o intuito de reunir verbas para fazer face às cada vez mais constantes necessidades públicas, ao mesmo tempo que, em paralelo, se foram desenvolvendo os direitos e obrigações relativos ao contribuinte e à administração tributária.

Após vários anos em que a relação jurídico-tributária foi nomeada pela controvérsia, sendo a Autoridade Tributária perspetivada como uma “entidade odiosa, inquisidora e intrusiva, que viola direitos básicos dos cidadãos e das empresas”²⁹, tornava-se necessário repensar os fins e o modo de atuação do fisco. Para garantir uma tutela jurisdicional efetiva, o legislador instituiu um conjunto de princípios fundamentais e meios de defesa, distribuindo-os pelos diversos códigos tributários, de modo a controlar certas ações da administração tributária que sejam suscetíveis de lesar a posição legalmente protegida dos contribuintes.

Dos vários princípios fundamentais em matéria tributária destacam-se: o princípio da legalidade, o princípio da colaboração, o princípio da participação e o acesso à justiça tributária³⁰. Em matéria de defesa dos direitos subjetivos foram consagrados, nomeadamente, o direito à informação, o direito à fundamentação e notificação, o direito

de vista. Torna-se também importante que cada administração tributária entre em contacto com as restantes administrações, mesmo que se encontrem em níveis de desenvolvimento diferentes, possibilitando um debate entre pares. Embora estejamos perante um modelo estratégico em construção, os relatórios permitem auxiliar as nossas reflexões sobre como tornar a administração tributária mais resiliente e ágil. A mudança de pensamento e a implementação de novas estratégias são um trabalho de longo prazo, no entanto, debater o que queremos alcançar e como o queremos alcançar, permite delinear melhor o nosso objetivo primordial futuro: a criação de uma relação tributária mais coesa, saudável e sem patologias.

²⁹ ROCHA, Joaquim Freitas da, *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, in [Universidade do Minho: A administração tributária odiosa \(repensando os fins e atuações do fisco\) \(uminho.pt\)](#), 2022, (consultado a 27.02.2023).

³⁰ Cfr. artigo 8.º, 9.º, 59.º, 60.º da Lei Geral Tributária (LGT).

a juros indemnizatórios e o direito ao pagamento do imposto em prestações³¹. Quanto a exemplos legislativos do reforço das garantias dos contribuintes podemos enunciar a Lei n.º 7/2021 de 26 de Fevereiro, que veio proceder a importantes alterações legais, como: a alteração às obrigações acessórias do sujeito passivo³²; a alteração ao princípio da colaboração, nomeadamente quanto à disponibilização dos formulários digitais³³; alteração aos avisos e notificações por via postal ou telecomunicações endereçadas³⁴.

Com a implementação destes meios processuais, que serão estudados no capítulo em questão, o legislador pretende concretizar um novo entendimento da relação jurídico tributária, fruto da evolução das partes e da sua interação. Exige-se à administração tributária o respeito pelos direitos e interesses dos contribuintes através da criação dos mecanismos de proteção mencionados, revelando, mais que nunca, a importância de estabelecer um ponto de encontro saudável entre as duas partes envolvidas.

O contexto e a análise do desenvolvimento da relação jurídico-tributária constituem um elemento essencial para o nosso estudo, tornando-se o ponto inicial necessário para a compreensão do impacto do novo modelo de administração fiscal.

De modo a averiguar se os desenvolvimentos tecnológicos propostos vão de encontro ao propugnado nesta tese, temos que partir do conceito inicial de relação jurídica tributária, abordando as características específicas da relação e os direitos e deveres imputáveis à administração tributária e ao contribuinte. Para tal cabe-nos percorrer criteriosamente a Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento Tributário, elencando matérias tributárias que podem vir a ser aprimoradas pela digitalização da administração.

4.2 CONCEITO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

O sistema tributário constitui uma das maiores garantias da sustentabilidade financeira do Estado, dependendo fundamentalmente da figura do imposto para atingir o seu objetivo primordial, a arrecadação de receita. Para o seu correto funcionamento, deve respeitar os princípios constitucionais e tributários consagrados, “promovendo a justiça social, a

³¹ Cfr. artigo 42.º, 43.º, 67.º, 77.º da Lei Geral Tributária (LGT).

³² Cfr. artigo 31.º da Lei Geral Tributária (LGT).

³³ Cfr. artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT).

³⁴ Cfr. artigo 38.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”³⁵.

É neste contexto que se desenvolve a relação jurídico-tributária, fruto da relação recíproca desenvolvida entre o Estado e o Cidadão. A relação caracteriza-se pela criação de um vínculo jurídico, estabelecido entre o credor tributário, o Estado, que tem o poder de exigir uma prestação, e um devedor, o contribuinte, que se encontra vinculado ao cumprimento de diversos deveres em relação ao primeiro, de entre os quais se destaca, o pagamento do tributo legalmente devido³⁶. Trata-se de uma relação obrigacional e de eficácia inter partes, uma vez que as posições jurídicas em causa apenas podem ser oponíveis entre os sujeitos que integram a relação.

A relação jurídico-tributária caracteriza-se pela sua complexidade, não só no que respeita à titularidade dos sujeitos, mas também ao seu conteúdo. A multiplicidade de sujeitos implica a construção de um conjunto complexo de relações, que não se limitam à relação entre sujeito ativo e contribuinte direto, estendendo-se a relação ao substituto e responsável tributário, caso se verifiquem os pressupostos designados na lei. Também o conteúdo da relação tributária se torna complexo, pois em torno da obrigação central, o pagamento da dívida, gravita uma pluralidade de direitos e deveres acessórios relativos aos sujeitos que têm de ser respeitados³⁷.

4.2.1 SUJEITOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

O artigo 18.º da Lei Geral Tributária consagra o conceito de quem pode vir a ser considerado sujeito ativo e sujeito passivo da relação tributária. Dada a própria natureza da lei, os conceitos em questão são nada mais que meras indicações do legislador, existindo sempre margem para integrar novas situações na noção de sujeito ativo e passivo, ou até mesmo de as excluir do âmbito, como presentemente ocorre no n.º 4 do artigo 18.º.

³⁵ Cf. ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Edições Almedina, Coimbra, 2019, p. 118.

³⁶ *Idem*.

³⁷ Cf. PIRES, José Maria Fernandes et. al, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, 2015, p. 281.

Pressupõe-se a contraposição de duas partes: o sujeito ativo, titular do direito a exigir o cumprimento das obrigações tributárias, principal e acessórias; e o sujeito passivo, que corresponde à entidade que se encontra sujeita ao cumprimento da prestação tributária³⁸.

O sujeito ativo da relação tributária é a entidade de Direito Público que se apresenta como titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias a que o sujeito passivo está adstrito³⁹. Desse modo, para que se possa falar em sujeito ativo, são exigidas duas dimensões constitutivas: I) a presença de uma entidade de Direito Público; e II) que essa entidade tenha o direito, conferido por lei, de exigir a realização em concreto de prestações tributárias⁴⁰.

Assim, a Administração Tributária assume a sua qualidade de sujeito ativo da relação jurídica tributária “ancorada, quer na soberania tributária titulada pelo ente que criou o tributo em causa, quer na competência tributária que detém, conferida por lei com vista à prática de determinados atos submetidos aos interesses públicos”⁴¹.

Quanto ao sujeito passivo, o legislador define-o como aquele que se encontra vinculado ao cumprimento da prestação tributária, tendo preenchido os pressupostos de incidência que recaem sobre os impostos. Poderá figurar como sujeito passivo quer uma única pessoa ou entidade, sujeito passivo singular, quer mais que uma pessoa ou entidade, caso em que estaremos perante um sujeito passivo plural. Nas palavras de JOAQUIM FREITAS DA ROCHA E HUGO FLORES DA SILVA, o sujeito passivo direto da relação jurídica tributária encontra-se ligado àquele que for o “primeiro e principal beneficiário dos acréscimos ou vantagens que a tributação visa atingir, verificando-se, por conseguinte, a presunção de benefício quanto ao mesmo”⁴². É enquanto sujeito passivo que trataremos a figura do contribuinte.

Em jeito de resumo, a relação jurídica tributária é considerada uma relação jurídica obrigacional, na medida em que tanto o sujeito ativo, como o sujeito passivo, beneficiam de direitos e estão sujeitos a deveres recíprocos. De modo a otimizar a nossa perceção da

³⁸ *Idem.*

³⁹ Cfr. artigo 18.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT).

⁴⁰ Como exemplos temos: o pagamento da prestação; a entrega das declarações periódicas; manutenção e demonstração da contabilidade organizada, etc.

⁴¹ Ver neste sentido - ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Edições Almedina, 2019, p.70.

⁴² *Idem.*

interação entre a administração e o contribuinte, atendamos ao conjunto de direitos e deveres a que os sujeitos da relação se encontram adstritos.

4.2.2 DIREITOS E OBRIGAÇÕES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código de Processo e Procedimento Tributário, em conjunto com o Decreto-Lei 118/11, permitem analisar as competências delegadas na Administração Tributária pelo Estado, de modo a que este consiga prosseguir o seu fim público de manutenção do sistema fiscal. Elenca-se como atribuições: os atos de liquidação e cobrança de tributos⁴³; atos de execução forçada ou coerciva de dívidas (e.g., penhora, graduação de créditos)⁴⁴; atos de feição inspetiva ou fiscalizadora (como entrada no estabelecimento do contribuinte ou acesso aos seus registos informáticos)⁴⁵; de natureza cautelar ou preventiva (e.g., arresto de bens, apreensão de mercadorias ou documentos, selagem de instalações)⁴⁶; de aplicação de coimas (muitas vezes sem apelo a graduações de culpa e sem qualquer ponderação da situação em concreto); ou de indeferimento de pretensões (pedidos de revisão, reclamações, recursos, etc.).

4.2.3 DIREITOS E DEVERES DOS CONTRIBUINTES

Nos termos e condições previstos na Constituição⁴⁷ e na Lei Geral Tributária⁴⁸, o contribuinte possui um conjunto de direitos na sua relação com a administração tributária, nomeadamente: o direito à prestação de um serviço de qualidade por parte da entidade pública; direito à não discriminação e à igualdade de tratamento entre contribuintes; direito a pagar apenas os tributos que sejam legalmente devidos; direito à proteção dos seus dados pessoais e ao sigilo sobre a sua situação tributária; direito à informação, referente à sua situação tributária e do estado de qualquer requerimento, petição ou procedimento que lhe diga respeito; direito a ser ouvido antes de qualquer decisão que lhe seja desfavorável; direito a reclamar ou recorrer de atos praticados pela administração, solicitando a respetiva revisão oficiosa ou impugnação judicial⁴⁹.

⁴³ Cfr. artigo n.º 10.º, n.º 1, alínea a) do CPPT.

⁴⁴ Cfr. artigo n.º 10.º, n.º 1, alínea f) do CPPT.

⁴⁵ Cfr. artigo n.º 28.º, n.º 2, alíneas a) e c) do RCPIT (Regime do procedimento de inspeção tributária e aduaneira).

⁴⁶ Cfr. artigos 28.º, n.º 2, alínea g), 29.º e 30.º do RCPIT.

⁴⁷ Cfr. artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa.

⁴⁸ Cfr. Lei Geral Tributária.

⁴⁹ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamin da Silva, SOUSA, Jorge Lopes, *Lei Geral Tributária: Anotada e Comentada*, 4.º ed., Encontro da Escrita Editora, Lisboa, p.267 e ss.

Quanto às obrigações do contribuinte, elencamos: uma obrigação principal, que se materializa na obrigação de pagamento do tributo e no correspondente direito de o exigir; e um alargado role de obrigações acessórias, nas quais se inclui - a obrigação de apresentar declaração; de emissão de fatura ou recibo; de manter a contabilidade organizada; de efetuar a retenção na fonte e entregar a respetiva quantia ao credor tributário; de restituir os tributos pagos em montante superior ao devido; ou de pagar juros indemnizatórios, compensatórios ou moratórios, consoante o caso em questão⁵⁰.

Relembre-se que a relação jurídico-tributária, dado o seu caráter complexo e interligado, não estipula direitos e deveres estanques para cada parte da relação. Aliás, o próprio sujeito em causa, imaginemos o contribuinte, pode ser, em determinado momento e reciprocamente, considerado sujeito ativo e passivo para determinada prestação⁵¹.

Tendo os conceitos bem definidos, passamos a abordar o cerne da questão: o papel da transformação digital nos direitos e deveres dos sujeitos da relação jurídico-tributária.

4.2.4 NATUREZA DA RELAÇÃO JURÍDICO- TRIBUTÁRIA: PROSECUÇÃO DO INTERESSE PÚBLICO

A constituição da relação jurídico-tributária está subjacente a um fim de Direito Público, nomeadamente, à arrecadação de receita, destinada a financiar as atividades do Estado na satisfação das necessidades públicas⁵². Tendo em conta o fim da relação tributária, conseguimos compreender melhor certas características específicas deste regime jurídico, incompreendidas quando tomamos apenas em consideração as regras derivadas do Direito de Obrigações.

Atente-se que, no Direito Comum, a relação obrigacional nasce de um acordo de vontade entre as partes; no Direito Tributário, a relação nasce de um “impulso normativo”⁵³, ou seja, está vinculada à criação de uma norma jurídica para se tornar legalmente aceite, sendo o seu conteúdo e regime definido via legis. Como consequência da natureza

⁵⁰ *Idem.*

⁵¹ Por exemplo, o contribuinte pode ser obrigado a prestar determinada informação, mas ao mesmo tempo possuir o direito de receber um reembolso por um pagamento de conta em montante mais elevado do que o suposto. - ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Edições Almedina, 2019, p. 118.

⁵² Cfr. ROCHA (2019).

⁵³ *Idem.*

pública da relação e do seu carácter legal temos a designada “indisponibilidade ou irrenunciabilidade da obrigação”⁵⁴, que torna os direitos constituídos na própria relação tributária não suscetíveis de disposição.

Esta característica leva a que a Administração Tributária seja muitas vezes percecionada como intrusiva na esfera dos contribuintes. Falamos de imposições legais a que a administração se encontra sujeita por delegação de competências⁵⁵, e não de atos de má vontade da sua autoria, não obstante, a imagem que transparece à sociedade é negativa. Tomemos como exemplo o n.º 2 do artigo 30.º da Lei Geral Tributária, o qual consagra o Princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, norteador da atuação da administração tributária⁵⁶.

Concluimos que, dada a relevância social da relação jurídica tributária, o credor tributário não pode “abdicar, negociar ou dispor livremente da arrecadação de receita pública”, só em casos em que sejam observados os “princípios da igualdade e da legalidade tributária”⁵⁷. Ou seja, tendo em conta a finalidade do crédito tributário e da própria relação tributária, o legislador consagra um imperativo constitucional, no qual determina que a administração tributária, enquanto ente público ao serviço do Estado, tem o dever de “prosseguir o interesse público, com respeito pelos direitos e interesses dos cidadãos”⁵⁸.

A procura incessante da receita tributária culmina numa atuação da autoridade tributária pautada pela agressividade e elevada litigância, causando desincentivo da contraparte em contribuir para o interesse público. Ora, se o contribuinte se depara com um conjunto de obrigações a cumprir, para desempenhar o seu papel corretamente, mas do lado oposto recebe uma atitude intrusiva no que respeita aos seus direitos, falta de cooperação e elevados encargos para manter a conformidade fiscal, é natural que a sua atitude perante a administração fiscal seja de desconfiança.

É neste âmbito que entra em jogo a transformação digital, como elemento crucial que permite a passagem para modelos de interação mais próxima entre o contribuinte e o fisco. Cada vez mais devemos optar por uma “administração flexível”⁵⁹, na qual a

⁵⁴ Cfr. n.º 2 do artigo 30.º e n.º 3 do artigo 36.º da Lei Geral Tributária.

⁵⁵ Decreto – Lei n.º 118/2011, disponível em [DL n.º 118/2011, de 15 de Dezembro \(pgdliisboa.pt\)](https://www.dgsi.pt/dl_n1182011_de_15_de_dezembro_pgdliisboa.pt).

⁵⁶ PIRES, José Maria Fernandes et. al, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, 2015, p. 272.

⁵⁷ Cfr. n.º 2 do artigo 20.º da Lei Geral Tributária (LGT).

⁵⁸ Cfr. artigo n.º 266 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

⁵⁹ Ideia expressa em- ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Edições Almedina, 2019.

administração tributária fornece maior segurança jurídica ao contribuinte, através da melhoria continua dos seus serviços, do acatamento de jurisprudência de tribunais superiores e do reforço da comunicação com o interessado. A tendência atual é apostar na clareza, transparência, confiança e segurança do sistema jurídico-fiscal.

A relação jurídico-tributária é regida por uma extensão de artigos que podem a ser otimizados pela digitalização, promovendo a certeza jurídica que o contribuinte tanto necessita. Vejamos.

4.3 DISRUPÇÃO NO MODELO TECNOLÓGICO: DIGITALIZAÇÃO E O IMPACTO NA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

4.3.1 Artigo 60.º-A LGT - “Utilização das tecnologias de informação e comunicação”

No que respeita à Lei Geral Tributária, a digitalização encontra fundamento no artigo 60.º - A, que estabelece o quadro geral para a utilização das tecnologias da informação e comunicação no procedimento tributário. Com o surgimento da administração eletrónica⁶⁰, as entidades publicas tornam-se aptas para concretizar o procedimento de comunicação e decisão de modo eletrónico e à distância, provocando alterações na forma de interação entre a Administração Pública e os particulares. O objetivo do aditamento deste artigo na LGT foi exatamente permitir que tal noção fosse transposta também para o Direito Tributário.

As tecnologias de comunicação têm assumido uma importância crescente no procedimento tributário, nomeadamente no que diz respeito ao cumprimento dos deveres acessórios e do pagamento do tributo devido. Surgem em particular: I) surgem no âmbito das liquidações dos vários tributos a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), II) no domínio da justiça e respetivos processos, III) nos procedimentos de inspeção tributária.

Contemplemos o seguinte cenário: o contribuinte, ciente da sua situação tributária e cumpridor das obrigações que lhe são atribuídas, entra no serviço de finanças para esclarecer pontuais dúvidas e preencher os documentos necessários para a cobrança dos impostos.

⁶⁰ PIRES, José Maria Fernandes et. al, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, 2015, p. 673.

Ao contrário de antigamente, em que o serviço era realizado apenas através dos escritórios físicos, hoje o interessado pode comunicar eletronicamente com a autoridade fiscal, esclarecendo as suas dúvidas através de marcações online ou chats online. Tomando como exemplo a administração portuguesa, o contribuinte pode usar os meios de comunicação disponíveis pelas autoridades, como: o serviço E-balcão⁶¹; os atendimentos por marcação e o serviço telefónico, designado CATAT⁶².

A informação divide-se de diversas maneiras pelo site da administração fiscal, sendo este o meio de conexão entre a administração e o contribuinte: primeiro o contribuinte depara com uma área de livre acesso com informação geral, na qual se inclui a organização, legislação aplicável às situações e respetivos contactos da autoridade tributária; após o login com o respetivo NIF⁶³, entra na sua área pessoal no qual pode aceder à sua situação corrente (estado civil, dependentes e outros fatores que modificam a sua tributação), aos seus movimentos tributários e a canais de contacto que lhe permitem o acesso aos atos administrativos e documentos produzidos no seu âmbito.

É graças à consagração do artigo 60.º-A que o contribuinte consegue experienciar o supramencionado, tendo acesso a informação de modo mais atualizado, de forma rápida e eficiente. A utilização da tecnologia projeta-se em diversos domínios: I) na **informatização do procedimento e dos dados**, possibilitando que toda a peça e diligências sejam realizadas em suporte eletrónico;⁶⁴ II) na **submissão eletrónica das declarações para efeitos fiscais**⁶⁵; III) na **comunicação e notificação eletrónica do contribuinte**; IV) no desenvolvimento de novos **modos de atendimento e da utilização da internet** para promover a interação com o contribuinte; V) na criação da **Caixa Postal Eletrónica**, integrada no conceito de domicílio fiscal⁶⁶; VI) na criação da **Chave Móvel Digital**, que permite o acesso eletrónico do contribuinte à sua página pessoal do Portal

⁶¹ AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (2022), *Plano de Ação da Administração Tributária*, in [Tax System in Portugal \(portal.fiscas.gov.pt\)](https://portal.fiscas.gov.pt), (consultado a 05.02.2023)

Por curiosidade, em Espanha desenvolveu-se uma ferramenta de Assistente Virtual baseada em inteligência artificial, de modo a auxiliar o contribuinte na prestação de informação de qualidade, com critérios únicos e fáceis de compreender. Essa ferramenta oferece vantagens como informações instantâneas 24 horas por dia, 7 dias por semana e resposta imediata, menos encargos administrativos, informações interativas e maior segurança jurídica. Esta ferramenta está já também disponível em modo piloto no Portal das Finanças Português.

⁶² *Idem*.

⁶³ Número de identificação fiscal do contribuinte.

⁶⁴ Submissão das declarações de IRS, IVA, IRC através do site do Portal das Finanças.

⁶⁵ *Idem*.

⁶⁶ Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2012) criou a figura de caixa postal eletrónica (CPE) como integrante do conceito de "domicílio fiscal."

das Finanças.⁶⁷ Mais recentemente temos ainda a VII) **notificação no portal da AT**⁶⁸, que permite ao contribuinte, através da ativação do serviço no Portal das Finanças, obter todas as notificações dos seus processos numa única página. Deixa- o numa situação mais segura e informada, uma vez que já não tem de se deslocar diariamente à caixa de correio para saber se foi ou não notificado pelas autoridades fiscais.

Aliando dois conceitos chave da transformação, temos a VIII) **comunicação de faturas em tempo real das faturas à AT**⁶⁹. A comunicação das faturas à autoridade tributária pode ser feita de duas formas: I) por transmissão eletrónica de dados em tempo real, integrada em programa de faturação eletrónica; II) Por transmissão eletrónica de dados, mediante remessa de ficheiro normalizado estruturado com base no ficheiro SAF-T (PT) (...) contendo os elementos das faturas. Apesar da AT já facultar os mecanismos, o meio mais utilizado, por aproximadamente 98% da população portuguesa, é o referente à submissão mensal de ficheiro normalizado, embora continuem a ser envidados esforços no sentido de alterar esta escolha⁷⁰.

Devemos falar ainda do sistema IX) **ETAX- FREE**, que permite o reembolso rápido e eficaz de IVA aos viajantes fora da União Europeia, através da comunicação e emissão das faturas em tempo real. Tal permite ao viajante chegar ao aeroporto e validar de modo simples e prático todas as faturas que foi obtendo. Ainda no tópico, cabe mencionar a X) **Nova Proposta de Diretiva da União Europeia quanto ao tratamento em sede de IVA das transmissões Intra comunitárias**⁷¹. Seja para combater a fraude fiscal, seja para simplificar as obrigações declarativas, a nova forma de faturação permite, através de um sistema próprio de informação, a ambas as administrações tributárias envolvidas na transação (p.e. Transação entre Portugal e a Alemanha) receber e validar as faturas em tempo real.

⁶⁷ Decreto-Lei n.º 88/2021 de 3 de novembro, disponível em [Decreto-Lei n.º 88/2021, de 3 de novembro | DRE](#), (consultado a 06.01.2023).

⁶⁸ Para mais informações consultar: Portaria n.º 233/2019, de 25 de julho, disponível em [Portaria n.º 233/2019, de 25 de julho | DRE](#); Código de Procedimento e Processo Tributário, nomeadamente o artigo 38.º-A; Termos e Condições de Utilização da Área Reservada das Notificações e Citações Eletrónicas no Portal das Finanças (NCEPF), disponível em [Notificações e Citações Eletrónicas \(portaldasfinancas.gov.pt\)](#).

⁶⁹ Neste sentido ver o Decreto-Lei n.º 198/2012, disponível em [Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto | DRE](#).

⁷⁰ *Idem*.

⁷¹ Disponível em European Commission (2022), *VAT in the Digital Age*, in [VAT in the Digital Age \(europa.eu\)](#), (consultado a 15.02.2023).

Com as ideias estabelecidas sobre como as tecnologias têm sido utilizadas pela atual administração fiscal, podemos equacionar as mudanças que o novo modelo faculta e como estas contribuem para a criação de um sistema tributário mais coeso e fácil de utilizar.

Com a passagem para o plano “3.0”, a administração tributária foca o seu plano estratégico no cumprimento voluntário, alcançado através do reforço dos mecanismos de apoio ao contribuinte. Com o poder de um “clique”, o contribuinte passa a ter um **tratamento personalizado da sua situação tributária**: possui acesso a informação filtrada de acordo com os seus interesses; notificações e avisos personalizados, feitas numa só página, conforme o imposto que tem de pagar ao Estado; a facilidade da própria notificação, que pode agora ser enviada para o telemóvel do contribuinte; maior facilidade de identificação do contribuinte na transação de bens e serviços, entre outros.

Podemos também mencionar os pagamentos por meio eletrónico, mais especificamente a possibilidade de pagar impostos por débito direto⁷². Através da adesão do contribuinte por via eletrónica, consegue-se agilizar a arrecadação de imposto e garantir o cumprimento da obrigação principal do contribuinte, o pagamento do tributo. Almeja-se desenvolver uma sensação de “recompensa”, positiva e imediata ao contribuinte, que, ao cumprir, passa a ter uma garantia de que não incorrerá em infrações.

Tais alterações contribuem para o aprimorar da relação jurídica tributária de ambas as partes, originando uma relação mais direta. O contribuinte sente-se mais cuidado, mais informado e recetivo ao papel da autoridade tributária, tornando-se voluntariamente cumpridor das suas obrigações, mais especificamente na prestação de informações⁷³.

A administração tributária, por seu lado, passa a lidar com um contribuinte mais informado e esclarecidos sobre as suas obrigações, passando a agir de modo funcional e com menos erros, e tornando a administração um ente público de relacionamento simples, eficaz e colaborativo. Promove-se uma relação informada e transparente entre administração tributária e os contribuintes informada e transparente, que permita compreender a razão de se pagar impostos e o papel social que esse ato representa. É

⁷² Ver neste sentido a nota informativa do Portal das Finanças, disponível em [Pagamento de impostos por débito direto \(portaldasfinancas.gov.pt\)](http://portaldasfinancas.gov.pt). O serviço permite ao contribuinte, mediante a sua adesão, efetuar os seus pagamentos, pontuais ou periódicos, através de uma autorização de débito na sua conta bancária, previamente indicada ao credor. Esta opção está disponível para os principais impostos como: IMI (Imposto Municipal sobre Imóveis); IRS (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares); IUC (Imposto Unico de Circulação); IVA (Imposto sobre o Valor acrescentado) (...).

⁷³ Cfr. artigo 31.º da Lei Geral Tributária (LGT).

fundamental para a democracia moderna o desenvolvimento de um sentimento mais efetivo de justiça fiscal.

4.3.2 ARTIGO 59.º DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA - “Princípio da Colaboração”

O princípio da boa administração perpassa toda a relação administrativa e tributária, sendo o Princípio da Colaboração um dos seus mais importantes corolários, consagrado no artigo 59.º da Lei Geral Tributária.

Segundo RUI DUARTE MORAIS⁷⁴, o princípio em causa “não só contribui para uma mudança da imagem da administração, que deixa de ser encarada como autoritária e impositiva, passando a ser vista como uma Administração aberta ao diálogo, como também é condição de eficácia da própria atividade tributária. Na verdade, a cooperação entre a administração e os sujeitos passivos é fundamental para a descoberta da verdade material que deve nortear toda a atuação da administração.”

De modo a atingir essa finalidade, o princípio da colaboração deve ser entendido num contexto de reciprocidade, pelo que impende sobre a administração e sobre os contribuintes uma obrigação de respeito mútuo, traduzida em condutas conforme os ditames da boa-fé, com segurança jurídica, com estabilidade e proteção da confiança. Torna-se estanque a exigência de uma “via dupla”⁷⁵, na qual a conduta administrativa deve ser leal, coerente e íntegra, mas também, do lado oposto, devemos ter um comportamento do particular estruturado em valores honrosos, de respeitabilidade e retidão⁷⁶. O contribuinte deve sempre posicionar-se como parte igualitária e nunca como mero sujeito, pois cabe também a ele contribuir para o desenvolvimento da relação jurídica tributária⁷⁷.

Sendo o sistema fiscal de uma interpretação complexa, devemos proceder a uma análise em separado destas duas dimensões do princípio de colaboração, analisando, por um lado, o dever de esclarecimento e informação por parte da administração tributária e, por outro, o dever de colaboração dos sujeitos passivos.

⁷⁴ NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário, Volume I – Procedimento, Princípios e Garantias*, Almedina, 2020, p.152.

⁷⁵ *Idem.*

⁷⁶ *Idem.*

⁷⁷ *Idem.*

4.3.2.1 DEVERES DE COLABORAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A administração tributária encontra-se vinculada a determinadas obrigações, nomeadamente deveres de informação genéricos, específicos a casos concretos, e de esclarecimento; dever de publicidade e notificação, e ainda de simplificação do processo⁷⁸. Observemos as seguintes situações, correspondentes ao *dever de informação genérico*:

- Direito geral à informação não procedimental, na qual se inclui a referente ao direito do contribuinte à “formação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações”; assim como a referente à “publicação, no prazo de 30 dias, das orientações genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias.”⁷⁹; e a relativa à “publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais, salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária”⁸⁰.
- Direito individual do contribuinte em receber da administração tributária “informação sobre os seus direitos e obrigações, designadamente nos casos de obrigações periódicas”, conforme dita a alínea m) do artigo 59.º da LGT.
- Intepelação para a regularização de infrações fiscais, nos termos da alínea n) do mesmo artigo, que dita o dever da administração em proceder à “interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detecte a prática de uma infracção de natureza não criminal”.

Estes deveres tratam de informar a generalidade dos contribuintes, sendo cada vez mais importantes devido à crescente complexidade das leis fiscais e à constante sofisticação da legislação tributária. Estas situações são dotadas de especificidade, uma vez que a sua aplicação é realizada por meios eletrónicos⁸¹.

Como corolário do direito à informação, podemos também destacar o dever de esclarecimento⁸² relativo à necessidade de apresentação de declarações, reclamações e

⁷⁸ *Idem.*

⁷⁹ *Idem.*

⁸⁰ Cfr. artigo 59.º alíneas a), b) e i) da Lei Geral Tributária (LGT).

⁸¹ Cfr. nº5 do artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT).

⁸² Cfr. artigo 48º do Código de Processo e Procedimento Tributário (CPPT).

petições, e, sobre a prática de qualquer ato necessário ao exercício do seu direito, incluindo erros e omissões que se manifestem.

Neste plano, colocamos novamente em evidência os benefícios da digitalização: acesso à informação de modo mais rápido, preciso e confiável, sendo as dúvidas do contribuinte esclarecidas em tempo real, evitando falhas graves na comunicação, características da relação tributária; a simplificação das obrigações declarativas do contribuinte, transmitindo segurança e transparência no processo tributário; e, poupança de tempo e dinheiro com as medidas de desmaterialização das obrigações fiscais.

Por exemplo, de modo a colmatar inúmeras situações relacionadas com a submissão de declarações, mais especificamente, com a falta de submissão ou envio com erros factuais para as autoridades competentes, a digitalização permitiu que a administração passasse a preencher automaticamente as declarações de IRS⁸³. Com o IRS automático, a administração tributária pré-preenche a declaração pelo contribuinte, utilizando a informação que lhe chega através do mesmo (p.e. preenchimento das deduções de que beneficie, presentes no Portal das Finanças) ou através de terceiros à relação (p.e. empregador informar a AT do salário pago ao contribuinte). A aplicação informática agrega todos os dados e apresenta uma declaração preenchida ao sujeito passivo, dando-lhe a faculdade de consentir na sua entrega, ou, caso não concorde, de submeter uma declaração de substituição⁸⁴. Caso chegue ao final do prazo e o contribuinte não tenha consentido na submissão, a própria AT submete a declaração periódica em nome do contribuinte para este não ficar como incumpridor, concedendo um mês adicional para o contribuinte entregar uma declaração de substituição sem qualquer penalidade.

Este é um perfeito exemplo de como simplificar o processo tributário, evitar o erro e ainda garantir segurança jurídica à parte mais exposta da relação⁸⁵. Acima de tudo, a transformação digital permite alcançar o que cada uma das partes mais ambiciona na relação tributária: permite à administração tributária uma eficaz cobrança de receita,

⁸³ Referência ao mecanismo do “IRS automático”, onde ocorre o pré-preenchimento das declarações com base nos dados que as autoridades fiscais recolhem através da troca automática de informação. Tais dados podem ser corrigidos pelo próprio contribuinte.

Na entrega das declarações, a generalidade dos sistemas emite alertas caso ocorra incoerências entre os dados introduzidos pelo contribuinte e os dados que esperava entregar. Isso fortalece o relacionamento diminuindo a incerteza e assegurando a correção do comportamento.

⁸⁴ Cfr. artigo 58.º -A do Código sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

⁸⁵ Idem.

cumprindo as obrigações que lhe compete enquanto ente público; ao contribuinte permite atingir maior segurança jurídica, através de uma proteção mais eficaz dos seus direitos.

4.3.2.2 DEVERES DE COLABORAÇÃO POR PARTE DO CONTRIBUINTE

Do artigo 59.º n.º 4 da LGT⁸⁶ resulta um dever genérico de colaboração dos sujeitos passivos com a administração, compreendendo o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei, assim como a prestação de esclarecimentos quanto à sua situação tributária, caso sejam solicitados⁸⁷. Nomeamos algumas obrigações acessórias, como:

- Entregas das declarações destinadas à determinação, apreciação ou comprovação da matéria coletável, como por exemplo os Modelos de IRS⁸⁸ e os Modelos de IMI⁸⁹.
- A declaração mensal de remunerações⁹⁰.
- A inscrição ou atualização dos elementos referentes ao número fiscal do contribuinte, incluindo o domicílio fiscal⁹¹.
- Exibição de elementos de escrita, da contabilidade ou elementos fiscalmente relevantes para a apresentação de comprovativos de pagamento de imposto⁹².

Com a implementação do atual modelo de privatização⁹³ do sistema da administração tributária, o contribuinte é deparado com uma panóplia de obrigações acessórias, intrusivas e abusivas no que toca à sua esfera pessoal, levando a sociedade a questionar o nível de proporcionalidade das mesmas. Tal é demonstrado pelas consequências de não cumprir uma obrigação acessória, cuja infração pode ser manifestamente mais grave do que as previstas para o pagamento da obrigação principal de pagamento de tributo⁹⁴.

⁸⁶ Cfr. 59.º n.º 4 da LGT, que afirma “A colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros.”

⁸⁷ Cfr. artigo 82.º n.º 4 da LGT.

⁸⁸ Cfr. artigo 57.º do CIRS.

⁸⁹ Cfr. artigo 13º do CIMI.

⁹⁰ Cfr. artigo 119.º do CIRS e 128.º do CIRC.

⁹¹ Cfr. artigo 43.º do CPPT.

⁹² Cfr. artigo 63.º da LGT.

⁹³ Referência ao capítulo “Do Modelo Clássico ao atual” desta correspondente tese.

⁹⁴ Infrações deste calibre são sancionadas de acordo com o artigo 113.º a 116.º do RGIT, e no 103.º n.º 1, alíneas a) e b) do RGIT.

Dada a função vigilante e preventiva da administração tributária, e tendo como intuito o equilibrar das posições na relação tributária, necessitamos de implementar novas estratégias comportamentais e digitais que permitam dotar o contribuinte de meios que o tornem mais informado, cumpridor e colaborante.

Tal como mencionado nos deveres de colaboração da administração tributária, falamos novamente dos mesmos benefícios, apesar de nos colocarmos na posição reversa: simplificação das obrigações declarativas do contribuinte; acesso à informação e esclarecimentos de modo mais fácil e personalizado; processos menos morosos e dispendiosos, quer em tempo, quer em dinheiro, permitindo atenuar as patologias desenvolvidas na relação tributária; o aprimorar da participação do contribuinte no que respeita à tomada de decisões quanto à sua situação tributária; e o desenvolvimento de um sentimento de confiança e transparência que impulsionam o cumprimento voluntário.

4.3.3 ARTIGO 60.º LEI GERAL TRIBUTÁRIA - “Princípio da Participação”

No âmbito do direito tributário, mais especificamente no artigo 60.º da Lei Geral Tributária, encontra-se previsto o direito de audição prévia, que permite a concretização do direito dos cidadãos a participar na formação das decisões ou deliberações que lhe digam respeito. Ou seja, antes da Administração Tributária tomar uma decisão efetiva que possa desencadear efeitos na esfera do contribuinte, este deve ser notificado, de modo que, caso deseje, possa exercer o seu direito de audição⁹⁵.

A importância deste direito transcende a sua função no procedimento pois revela toda uma conceção do papel que o contribuinte desempenha no procedimento, como sujeito de direitos e obrigações, cuja titularidade deriva diretamente da lei, bem como na conceção da relação tributária como assente no princípio da igualdade entre ambos os sujeitos da relação. O conhecimento real da situação tributária é detido exclusivamente pelo contribuinte, adquirindo a sua participação na tomada de decisões pela administração tributária um papel imprescindível na determinação da verdade material⁹⁶.

⁹⁵ Atente-se que nos exemplos consagrados no artigo 60.º da Lei Geral Tributária ocorre uma formalidade essencial, ou seja, incumbe à administração tributária uma obrigação de notificar o contribuinte para a possibilidade de poder ou não exercer o seu direito.

⁹⁶ A circular n.º 13, de 08/07/1999 da Direcção de Serviços de Justiça Tributária afirma que “Em consequência da entrada em vigor da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de

Com o novo modelo da administração fiscal e a aposta na transformação digital, como meio de simplificar e aprimorar o procedimento tributário, o direito de audiência prévia é facilitado, permitindo uma aproximação ao contribuinte e às suas situações diárias. Por exemplo, com as novas “tecnologias de informação e comunicação”⁹⁷, nomeadamente - a figura do E-Balcão e a possibilidade de realizar conferências online com a administração tributária via Teams, Zoom, ou outro sistema similar – o contribuinte consegue exercer o seu direito e responder aos pedidos da autoridade tributária de uma maneira mais eficaz e rápida, quer através de comunicação direta com a contraparte, quer com a submissão de documentos posteriores que permitam fortalecer a sua posição no procedimento tributário.

4.3.4 ARTIGO 78.º LEI GERAL TRIBUTÁRIA - “Revisão dos Atos Tributários”

O sistema de gestão fiscal não se encontra devidamente preparado para solucionar os problemas dos contribuintes, provocando inúmeras situações de contencioso tributário que se vão arrastando durante anos no seio da administração tributária e nos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Vários são os mecanismos de reação que se encontram ao dispor do particular⁹⁸, destinados a assegurar a certeza e a segurança da relação jurídica e a defesa do contribuinte perante as ilegalidades da Administração. Estes são demonstrativos da morosidade e dificuldade no acesso à justiça, sendo o tema do pedido de revisão de atos tributários, do artigo 78º da Lei Geral Tributária, dos assuntos que mais gera controvérsia doutrinária, dada a dificuldade de interpretar o conceito de “erro imputável aos serviços”.

Perante um cenário de incerteza jurídica, onde o contribuinte é confrontado com um excessivo número de leis fiscais, interpretações ambíguas por parte dos Tribunais e inúmeras instruções normativas, é natural que este desenvolva uma relação conflituosa e inconsistente com a administração tributária. De modo a promover o desenvolvimento de uma justiça equitativa e a diminuir a frequência dos litígios ocorrentes entrepartes, cabe

17 de dezembro, passou a impor-se, especificamente no Ordenamento jurídico-tributário, a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, nos procedimentos que correm no âmbito da administração tributária.”

⁹⁷ Cfr. artigo 60.º- A da Lei Geral Tributária.

⁹⁸ Quanto às garantias administrativas impugnatórias, falamos do mecanismo de reclamação graciosa (cfr. artigo 68.º e ss. do CPPT) e ao recurso hierárquico dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto (cfr. artigo 66.º do CPPT) ou à entidade em quem ele tenha delegado essa competência.

ao legislador promover uma relação tributária dotada de menos patologias e controvérsias, desenvolvendo um sentimento de confiança⁹⁹.

Os problemas derivados de tal matéria acabam por ser colmatados com a transposição para o modelo disruptivo da administração tributária. A vertente comportamental e tecnológica permite criar um serviço mais próximo do quotidiano do contribuinte, mais personalizado e com menos erros, desenvolvendo um sentimento de segurança e confiança na sua esfera que possibilita a aproximação entre partes e diminui os litígios.

CAPÍTULO V- DIREITOS DOS CONTRIBUINTES NA ERA DIGITAL: EQUILÍBRIO ENTRE A INOVAÇÃO E A TUTELA JURÍDICA DE PROTEÇÃO DOS CONTRIBUINTES

Cabe neste capítulo realizar uma abordagem ao reverso da moeda, analisando os riscos associados à implementação do novo panorama tecnológico em construção, estudado ao longo desta tese.

Os direitos dos contribuintes visam equilibrar as posições assimétricas da relação tributária, tendo como objetivo a proteção do contribuinte contra a atuação desmedida do Estado. Esta assimetria é exacerbada quando as autoridades estatais possuem acesso a grande quantidade de dados e a ferramentas muito mais poderosas do que as medidas de controlo tradicionais, incluindo sistemas algorítmicos para análise de dados.

Esta nova Era Digital tem sido tema de debate na doutrina e jurisprudência, uma vez que são vários os direitos do contribuinte que se revelam suscetíveis de ser afetados pela própria natureza da tecnologia, destacando-se: o direito à privacidade e proteção de dados pessoais¹⁰⁰, o direito à defesa e o direito à não incriminação.

Mais que um problema nacional, estamos hoje perante uma transformação que revoluciona a sociedade como um todo, cabendo aos organismos internacionais uma

⁹⁹ CAMPOS, Ana Cláudia Sousa, (2022), *A relação de (in) segurança jurídica entre o Fisco X Contribuinte*, Revista Jurídica Portucalense, in [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(ne1\)2022.ic-01](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(ne1)2022.ic-01), (consultado a 05.03.2023).

¹⁰⁰ Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/ CE. Ver também neste sentido o regime específico de tratamento de dados pessoais por autoridades policiais e judiciárias ao abrigo da Diretiva (UE) 2016/680 do Parlamento Europeu e do Conselho de 27 de abril de 2016.

coordenação eficaz e segura entre as administrações tributárias, de modo a implementar princípios, garantias e procedimentos cujo método respeite a tutela jurídica que assiste legalmente a todos os sujeitos passivos¹⁰¹. De modo a contribuir para uma relação jurídico-tributária saudável e com menos patologias, o cerne desta tese, torna-se importante reconhecer os riscos provenientes da digitalização e compreender como colmatá-los, tendo em mente atingir o equilíbrio entre a salvaguarda dos direitos do contribuinte e os interesses do Estado em inovar e melhorar resultados.

Sem um intento exaustivo, que não se presta à dimensão limitada desta tese, apresentamos agora alguns exemplos normativos do que estamos aqui a defender.

5.1 DIREITO À INTIMIDADE PRIVADA DO CONTRIBUINTE: A PARTILHA DE INFORMAÇÃO E A NECESSÁRIA PROTEÇÃO DOS DADOS PESSOAIS

Na sua atividade diária, de modo a prestar um serviço informado e personalizado, a administração tributária possui um acesso aprimorado a conjuntos cada vez maiores de dados pessoais, fornecidos voluntariamente pelos contribuintes.

Num cenário pré-tecnologia, a administração assumia uma postura mais cuidadosa antes de solicitar e utilizar grandes quantidades de dados, atentos os elevados custos que acarretava a sua solicitação e tratamento. Com a evolução das necessidades da sociedade e a inserção das tecnologias nas nossas vidas, exponenciada com a futura passagem para um novo modelo de agir e pensar enquanto administração, a utilização destes mecanismos torna-se o padrão, acabando por despoletar sérias preocupações quanto à esfera privada do sujeito passivo¹⁰², nomeadamente quanto: I) à privacidade e propriedade dos dados; II) segurança dos dados utilizados; III) uso e transparência dos dados.

O direito dos contribuintes à proteção dos dados pessoais acaba por ser posto em causa¹⁰³: não têm direito a ser informados, a aceder aos seus dados, a opor-se à sua coleta, a retificar

¹⁰¹ KOKOTT, Juliane, PISTONE, Pasqual, *Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights: The International Law Association's Project on International Tax*, Law-Phase, Wolters Kluwer International, Netherlands, 2020.

¹⁰² OCDE, (2022), *Tax Administration 3.0: The digital Transformation of Tax Administration*, in [Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration - OECD](#), (consultado em 13.02.2023)

¹⁰³ Proteção deste direito decorre, nomeadamente, do art.º 8 da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, publicada no Jornal Oficial da UE C OJ C 326 de 26.10.2012, p. 391–407. Ver também art.º 8 da Convenção Europeia dos Direitos Humanos - Conselho da Europa, Convenção Europeia para a Proteção

ou apagar dados pessoais de natureza fiscal, pois, se os dados se apresentam relevantes para efeitos fiscais, é proporcional para as administrações tributárias a sua solicitação, recolha e tratamento. Como explicado em capítulos anteriores, esta atitude evasiva e controladora por parte da autoridade despoleta um enfraquecimento da confiança e vontade de cooperação do contribuinte.

No campo do direito tributário, o assunto da proteção de dados é comumente abordado no contexto da rápida expansão das regras sobre cooperação administrativa e troca automatizada de informações. O crescente volume de partilha de dados, associado à crescente importância da partilha de informação entre Estados tem chamado à atenção do legislador para a necessidade de ser consagrada uma proteção eficaz do direito à privacidade e proteção de dados pessoais.

É neste âmbito de cooperação administrativa que surge a Diretiva do Conselho 2011/16/UE, mais conhecida por DAC, e o Regulamento do Conselho (UE) 904/2010/09¹⁰⁴. Para melhor exemplificar os nossos argumentos, falemos em particular da DAC6. Em nosso entender, trata-se de um exemplo claro de um diploma em que o legislador não inclui garantias suficientes para o sujeito passivo se sentir protegido e seguro com a troca de informações – adota conceitos amplos e indeterminados, deixando margem para dúvidas em diversos tópicos como o aconselhamento jurídico e o dever de sigilo profissional, fazendo com que as obrigações declarativas de reporte impostas ao contribuinte não sejam facilmente harmonizadas com os seus direitos e garantias.

Há um mundo de oportunidades à nossa espera, mas os riscos associados a essas mesmas oportunidades têm de ser debatidos e ultrapassados de modo a proteger o contribuinte. Ao longo dos anos começam a ser apresentadas áreas de melhoria quanto ao sistema de transmissão automática de informação, nomeadamente: melhorar a qualidade da informação partilhada a nível de exaustividade e exatidão; melhorar a conexão dos sistemas tecnológicos; aumentar a cobertura do quadro jurídico da troca de informação¹⁰⁵. Todos estes objetivos têm de ser perseguidos com redobrada assertividade no futuro.

dos Direitos Humanos e Liberdades Fundamentais, alterada pelos Protocolos n.ºs 11 e 14, 4 de novembro de 1950, ETS 5.

¹⁰⁴ Ideia expressa em [EUR-Lex - 32011L0016 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2011/16/oj).

¹⁰⁵ KOKOTT, Juliane, PISTONE, Pasqual, *Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights: The International Law Association's Project on International Tax*, Wolters Kluwer International, Netherlands, 2020.

5.2 DIREITO DE DEFESA E DE RECURSO JUDICIAL EFETIVO

Com a transformação digital cada vez mais recorremos a perfis de risco, algoritmos ou inteligência artificial para decidir um caso concreto. Tal inovação traduz-se em contribuintes inseguros, pois não são esclarecidos e protegidos quanto a novos sistemas de atuação fiscal, por vezes em discrepância com a lei, consequência do escasso conhecimento que o legislador possui quanto a estas matérias.

Exacerbando a assimetria de poderes característica da relação tributária, esta inovação é um perfeito exemplo de como algo pode ser igualmente benéfico e tóxico para o sujeito passivo - enquanto a digitalização contribui para a simplificação de processos e origina menos litígios, a mesma consegue, quando os devidos cuidados não são considerados, criar dúvida e incerteza no sujeito passivo, desenvolvendo uma relação com inúmeras patologias. Por exemplo, a autoridade tributária toma uma decisão de forma automática quanto à situação fiscal do contribuinte. Se o mesmo decidir discordar do entendimento proferido pelas autoridades, tal decisão é recorrível? Quanto aos direitos e garantias do contribuinte, será dado, como em outros casos, o direito a ser ouvido? Torna-se cada vez mais difícil o contribuinte entender a premissa do ato, dar a sua opinião fundamentada do mesmo e colaborar para um melhor cumprimento e atuação, quando o próprio sistema não permite abertura a mudanças¹⁰⁶.

O desequilíbrio de poder é exponencialmente maior em situações de perfis algorítmicos, sendo fundamental para a relação tributária o contrabalançar da situação através da criação de garantias adicionais que abordem as peculiaridades da tecnologia. Por exemplo, além do direito básico de acesso a garantias e procedimentos, devem ser desenvolvidos mecanismos que facultem um meio para verificar se a ferramenta tecnológica não agiu de forma discriminatória em relação ao contribuinte. Tendo em conta o rápido desenvolvimento e potencial da tecnologia, dever-se-á apostar no controlo de qualidade e imparcialidade.

ANASTÁCIO, Maria Beatriz, *A troca automática de informação entre as autoridades fiscais na união europeia: uma avaliação crítica do novo paradigma*, 2021.

GOMES, Nuno Sá, *As garantias dos contribuintes numa perspetiva internacional*, Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 169, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2022.

PALMA, Rui Camacho, *An Overview of the Protection of Taxpayer Rights in Portugal*, European Taxation, IBFD, 2010.

¹⁰⁶ ALMANSA, Marta, (2022), *The use of new technologies in VAT and taxpayer's rights* in [The Use of New Technologies in VAT and Taxpayers' Rights by Marta Papis-Almansa :: SSRN](#).

5.3 TRANSFORMAÇÃO DIGITAL: NOVAS IDEIAS, NOVAS SOLUÇÕES

Os direitos dos contribuintes são uma questão que deve ser abordada logo desde o início, enquanto os sistemas, ferramentas, e a legislação que os vincula ao respeito pelas mesmas, se encontram a ser elaboradas.

Os direitos humanos e os princípios do direito pelos quais nos pautamos são amplos e flexíveis o suficiente para suportar os desafios propostos pela transformação digital da sociedade. Não obstante, dadas as particularidades intrínsecas à tecnologia, cabe ao legislador implementar no ordenamento jurídico regulamentos específicos que permitam atenuar as assimetrias da relação tributária¹⁰⁷.

De modo a estabelecer a confiança com a contraparte e a respeitar os seus direitos é de crucial importância equacionar um funcionamento de ferramentas pautado pela diminuição do *ratio* de aplicação; da quantidade de dados recolhidos pelas entidades; pelo desenvolvimento de prazos de armazenamento e acesso que reflitam um equilíbrio entre o âmbito de aplicação e o combate à fraude fiscal e, acima de tudo, pela transparência no uso e explicação clara das potencialidades das ferramentas¹⁰⁸.

CAPÍTULO VI - NECESSIDADE DE MUDANÇA DE PARADIGMA: DEBATE SOBRE CAMINHOS FUTUROS

Exploradas as evidências concretas dos benefícios e riscos inerentes à transformação digital e do seu contributo para um novo modelo de administração fiscal, cabe agora neste capítulo realizar uma reflexão sobre o que espera a administração tributária num futuro próximo, tendo em conta a sua atuação e interação com o sujeito passivo.

Inicia-se assim um debate sobre qual a abordagem correta a seguir, em particular: I) devemos focar a atuação da administração tributária na potencialização do relacionamento, impedindo a utilização de determinados meios tecnológicos, de modo a colmatar os problemas que surgem e a impulsionar o cumprimento voluntário; ou II)

¹⁰⁷ HILDEBRANDT, M., TIELEMANS, L., *Proteção de dados desde o design e lei neutra em tecnologia*, Computer Law & Security Review, 2013, p. 509.

¹⁰⁸ ALMANSA, Marta, (2022), *The use of new technologies in VAT and taxpayer's rights* in [The Use of New Technologies in VAT and Taxpayers' Rights by Marta Papis-Almansa :: SSRN](#).

devemos apostar na eficiência e eficácia dos sistemas fiscais, com ênfase na cobrança de imposto, de modo a reduzir as situações que escapam à detalhada análise das autoridades fiscais e consequentemente criar um efeito dissuasivo baseado na tecnologia¹⁰⁹.

Sendo ambos os caminhos dispares e inconciliáveis, vários autores têm vindo a defender a necessidade de mudança de paradigma, adotando um modelo de “não cooperação” sob um sistema tributário baseado em tecnologia. Enquanto atualmente nos focamos no cumprimento voluntário, potencializado e promovido pelo aprimorar da relação jurídico-tributária, no novo modelo, as relações entre o fisco e o contribuinte são reduzidas até um ponto quase inexistente¹¹⁰. Vejamos com maior detalhe a mudança.

No nosso sistema atual, a tecnologia encontra-se ao serviço do sistema tributário, ou seja, partimos do nosso próprio sistema, sendo a tecnologia implementada no mesmo, na medida em que auxilia no aumento da eficiência, na redução dos custos e na redução de litígios. Não obstante, as regras e princípios tributários não são construídos com base na tecnologia, são meramente adaptáveis às novas circunstâncias.

Em vez de pensar na tecnologia como um meio que permite desenvolver as regras tributárias já existentes, é possível orientar o debate académico para a criação de um sistema tributário que aproveite todas as vantagens da tecnologia, independentemente da sua base de tributação (renda, consumo e riqueza), e de quem desempenha a função (hoje em dia podemos ter tanto entidades públicas como privadas no exercício da função tributária).

6.1 PAPEL DO SUJEITO PASSIVO NO NOVO MODELO

Tal como o nome indica, o novo modelo pressupõe uma atitude de “não cooperação”, na qual as interações entre contribuinte e administração tributária vão diminuindo até ao ponto de não existirem. Apesar de aplicar uma atitude contrária ao modelo até agora desenvolvido, o novo paradigma permite igualmente reforçar a confiança e o bem-estar dos contribuintes, ideia central que esta tese pretende desenvolver.

¹⁰⁹ NOGUEIRA, João Félix,(2022), *Tax Administration and Technology: from Enhanced to No-Cooperation?*, in [Tax Administration and Technology: From Enhanced to No-Cooperation? by João Félix Pinto Nogueira :: SSRN](#).

¹¹⁰ Cfr. O envolvimento dos contribuintes com a administração tributária passa a ser reduzido apenas a um modo meramente defensivo, ou seja, passam a intervir na questão apenas quando se torna necessário reivindicar algum dos seus direitos.

O contribuinte é o cerne de toda a transformação tecnológica. Todas as mudanças a ocorrer devem ter sempre em conta o melhor para a segurança e bem-estar do mesmo, no entanto, tal não implica que o mesmo tenha de desempenhar um papel ativo, frequentemente oneroso e stressante, para o correto funcionamento do sistema tributário. Conforme é exigido pelo Estado de Direito, mesmo que a interação seja praticamente nula, deve sempre ser dada garantia contra os riscos provenientes na aplicação da tecnologia, nomeadamente: capacidade de solicitar e obter informação específica sobre a utilização da sua situação fiscal e a forma como os seus dados (privados) estão a ser utilizados; solicitar intervenção humana; ser informado sobre as razões pelas quais um determinado resultado foi alcançado; ter acesso ao judiciário, etc.

6.2 PAPEL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO NOVO PARADIGMA

Com o novo paradigma da “não cooperação”, as administrações tributárias desempenham um novo papel, passando de uma função de fiscalizador para uma função de gerente de risco. A tarefa de aplicação ou administração de tributos, anteriormente realizada pelas autoridades, é substituída por tarefas como identificar as áreas de risco, intervir em controlos e auditorias, e sugerir mudanças legislativas que se demonstrem proficuas para a relação tributária. O papel cada vez mais reduzido dos atores, permite aprimorar o funcionamento do sistema e reduzir os custos a ele associados¹¹¹.

Com a redução sistemática do número de funcionários públicos, não parece descabido afirmar que, com a contratação de qualificados engenheiros de software qualificados e cientistas de dados, a administração tributária como hoje a conhecemos acabe por desaparecer, passando da fase das privatizações para uma fase de total eliminação.

Em jeito de resumo, na visão destes autores, um sistema tributário de base tecnológica eliminaria grande parte das preocupações e lutas atuais dos contribuintes e das autoridades tributárias, levando a uma distribuição mais justa da carga tributária. Não obstante, após tudo que foi exposto nesta tese, e tendo em conta os princípios basilares do sistema tributário, creio que esta mudança é equacionável apenas num futuro bem

¹¹¹ Ideia expressa em NOGUEIRA, João Félix,(2022), *Tax Administration and Technology: from Enhanced to No-Cooperation?*, in [Tax Administration and Technology: From Enhanced to No-Cooperation? by João Félix Pinto Nogueira :: SSRN](#).

longínquo¹¹². Por mais que sejam estabelecidos os princípios basilares e as características estruturais da implementação do novo paradigma, vários setores cruciais para o funcionamento do Estado do Direito são deixados sem resposta, ressaltando-se: Como garantir a proteção dos direitos dos contribuintes neste novo ambiente e como assegurar a transição para o novo sistema, dados os problemas de segurança jurídica que enfrentamos diariamente.

Demonstra-se importante estabelecer em primeiro lugar um consenso global sobre a ética, padrões e princípios que o processo de digitalização deve respeitar, uma espécie de Carta dos Contribuintes na Era da Digitalização¹¹³, e só depois focar na vertente prática de implementar um novo modo de atuação.

¹¹² *Idem.*

¹¹³ *Idem.*

Capítulo VII - CONCLUSÃO

Cumprido o roteiro a que nos propusemos, cabe agora concluir a nossa visão:

- I. É comum entre os contribuintes encarar a administração tributária como uma entidade inquisidora e intrusiva, resultado da relação subordinada que anteriormente possuíam com o poder do Estado.
- II. Com a evolução do tempo e fruto do alargamento do sistema fiscal e dos sujeitos aptos para serem considerados contribuintes, o legislador começa a reconhecer a necessidade de estabelecer uma relação de paridade entre administração e administrados, passando a confiar mais funções na figura dos privados.
- III. A administração tributária tem vindo a evoluir de acordo com as necessidades da sociedade, a sensibilidade social e a tecnologia.
- IV. Com o lançamento pela OCDE do relatório *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration* surgiram novas oportunidades de explorar a tecnologia, dando-se início a um debate sobre como poderemos alcançar uma administração tributária mais eficaz e proativa.
- V. A tecnologia revela-se como um elemento indispensável para a criação de um sistema de maior interação entre o contribuinte e o fisco, permitindo implementar mudanças fundamentais na visão, estrutura e perceção pública da arrecadação de receita.
- VI. Dado o novo paradigma, as administrações tributárias apostam cada vez mais nas ferramentas digitais, nos novos canais de comunicação e nas fontes de dados internas e externas, de modo a melhorar o atendimento ao cliente.
- VII. A transformação digital das administrações tributárias, aliada a uma mudança de atitude por parte da administração tributária é o caminho para um melhor relacionamento entre a administração e o administrado, tornando-o mais saudável e com menos patologias.
- VIII. Cabe às administrações tributárias implementar um plano estratégico, aproveitando as novas formas de pensar para induzir comportamentos e adaptá-los às realidades de hoje em dia, de modo a fomentar a confiança e transparência necessária para a criação de uma relação tributária aprimorada.
- IX. A criação de um novo modelo de administração fiscal, em que os processos de administração são cada vez mais incorporados nos sistemas naturais utilizados pelos contribuintes nas suas vidas quotidianas e nos seus negócios, permite uma

aproximação ao contribuinte, fomentando a confiança, transparência e a tributação em tempo real.

- X. Diversas matérias tributárias, consagradas na Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento Tributário, podem vir a ser aprimoradas pela implementação da digitalização na administração tributária.
- XI. No artigo 60.º-A da Lei Geral Tributária, com a passagem para o plano “3.0”, a administração tributária foca o seu plano estratégico no cumprimento voluntário, passando o contribuinte a ter um tratamento personalizado da sua situação tributária: o contribuinte possui acesso a informação filtrada de acordo com os seus interesses; notificações e avisos personalizados, feitas numa só página, conforme o imposto que tem de pagar ao Estado; a facilidade da própria notificação, que pode agora ser enviada para o telemóvel do contribuinte; maior facilidade de identificação do contribuinte na transação de bens e serviços, etc.
- XII. No artigo 59.º da Lei Geral Tributária, que consagra o Princípio da Colaboração entre a administração tributária e o contribuinte, são evidenciados os benefícios da digitalização: acesso à informação é mais rápido, preciso e confiável, sendo as dúvidas do contribuinte esclarecidas em tempo real, evitando falhas graves na comunicação, características da relação tributária; permite a simplificação das obrigações declarativas do contribuinte, transmitindo segurança e transparência no processo tributário; e, permite poupar tempo e dinheiro com as medidas de desmaterialização das obrigações fiscais.
- XIII. No artigo 60.º da Lei Geral Tributária, que consagra o Princípio da Participação, o direito de audição prévia é facilitado, permitindo uma aproximação ao contribuinte e à sua vida diária. Por exemplo, com as novas tecnologias de informação e comunicação e a possibilidade de realizar conferências online com a administração tributária via Teams, Zoom, ou outro sistema similar – o contribuinte consegue exercer o seu direito e responder aos pedidos da autoridade tributária de uma maneira mais eficaz e rápida.
- XIV. Apesar de todos os benefícios proporcionados pela digitalização, vários riscos devem ser acautelados de modo a promover a defesa da tutela jurídica dos contribuintes.
- XV. A posição evasiva e controladora no que respeita ao direito à Reserva de Intimidade da Vida Privada e o Direito à Proteção de Dados Pessoais dos

contribuintes, despoleta um enfraquecimento da confiança e vontade de cooperação do contribuinte.

- XVI. Possuímos ainda contribuintes inseguros, pouco esclarecidos e protegidos quanto aos novos sistemas de atuação fiscal e quanto às discrepâncias na lei, consequência do escasso conhecimento que o próprio legislador também possui quanto a esta nova Era Tecnológica.
- XVII. De modo a estabelecer a confiança com a contraparte e a respeitar os seus direitos é de crucial importância equacionar um funcionamento de ferramentas pautado pela diminuição do *ratio* de aplicação; da quantidade de dados coletados pelas entidades; pelo desenvolvimento de prazos de armazenamento e acesso que reflitam um equilíbrio entre o âmbito de aplicação e o combate à fraude fiscal e, acima de tudo, pela transparência e explicabilidade no uso da ferramenta
- XVIII. Vários autores têm vindo a defender uma mudança de paradigma na qual passamos a adotar um modelo de “não cooperação”, em que as relações entre a administração tributária e o contribuinte são reduzidas a um ponto de quase inexistência.

Aguardando ansiosamente os caminhos que o futuro nos abrirá para a sedimentação deste novo paradigma, vimos a concluir que as mudanças comportamentais e tecnológicas do modo de atuação da administração tributária impulsionam um relacionamento entre a administração e administrado mais saudável e com menos patologias.

GLOSSÁRIO

Administração Tributária - Utilizado no sentido mais amplo, abrangendo todas as funções do Estado destinadas à arrecadação de receitas tributárias. Referenciada enquanto função, e também como uma entidade ou órgão (ou seja, autoridades fiscais), dada a diversidade de como os impostos são administrados em todo o mundo.

Dados Pessoais - Qualquer informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável (“titular dos dados”).

Inteligência Artificial (IA) - Capacidade dos sistemas de computador de executar tarefas que normalmente exigem inteligência humana, como aprendizado e resolução de problemas.

Ciber segurança- Aplicação de tecnologias e processos para proteger redes de computadores e dados contra acesso e uso não autorizados.

Identidade digital (Digital ID ou DI) - Conjunto de atributos relacionados com uma entidade (indivíduo, organização ou dispositivo eletrônico) que existe online, por exemplo, desbloqueio de serviços digitais com autenticação exclusiva por SMS e passaportes eletrônicos contendo impressões digitais incorporadas.

Digitalização - Convertendo dados em formatos digitais, legíveis por computador. Isso permite a substituição de processos de negócios baseados em papel por aplicações de processamento de dados digitais, aumentando os níveis gerais de eficiência.

Transformação digital- Referente aos efeitos econômicos e sociais (disruptivos) da digitalização. Está a mudar a forma como as pessoas interagem umas com as outras e com a sociedade em geral, levantando uma série de questões prementes nas áreas dos empregos e aptidões, privacidade e segurança, educação, saúde, bem como em muitas outras áreas.

E-Administração - Administração eletrônica (tributária) referente ao suporte digital das atividades de cobrança e processamento de dados. Na maioria dos casos, diz respeito à digitalização de antigos processos em papel, como envio eletrônico de ficheiros de declaração de impostos, download e envio de formulários por correio eletrônico ou pagamentos digitais.

Faturação eletrônica- Troca digital de dados de fatura.

E-Serviços- Atendimento eletrônico, apoiando digitalmente a comunicação, interação e transação com a administração tributária através de formulários em sites, preenchimento eletrônico de declarações fiscais e pagamentos digitais.

Sistema Tributário - Conjunto de princípios, regras, políticas e práticas implementadas por uma jurisdição para arrecadar receitas fiscais.

Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) - Termo mais amplo para Tecnologia da Informação (TI), que se refere a equipamentos e aplicativos eletrônicos como computadores, softwares, telemóveis e internet para armazenar, usar e enviar dados permitindo interações e transações.

Número de identificação fiscal (NIF) - Sequência específica de números que identifica exclusivamente um contribuinte, além de outros elementos de identificação, como data de nascimento, local e data de constituição, nome, endereço, etc.

Sistemas naturais dos contribuintes- Denominados ecossistemas, são o conjunto de elementos interconectados por meio dos quais estes se envolvem com clientes, outros negócios, terceiros, incluindo as suas próprias soluções de contabilidade, software e tecnologia.

Pontos de contato do contribuinte- Serviços que facilitam o envolvimento dos contribuintes com os processos de administração fiscal, por exemplo, através de websites, call centers ou interfaces de software incorporadas em sistemas naturais.

BIBLIOGRAFIA

LIVROS

ANASTÁCIO, Maria Beatriz, *A troca automática de informação entre as autoridades fiscais na união europeia: uma avaliação crítica do novo paradigma*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Lisboa (2021)

BREDERODE, Robert, GREEN, Ronald, *Ethics and Taxation*, Volume 12, BrederodeTax, (2020).

CAMPOS, Diogo leite de; RODRIGUES, Benjamim da silva; SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada*, 4ª Edição., Lisboa: Encontro de Escrita (2012).

DOURADO, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, (2018).

KOKOTT, Juliane, PISTONE, Pasqual, *Public International Law and Tax Law: Taxpayers' Rights: The International Law Association's Project on International Tax*, Law-Phase, Wolters Kluwer, Netherlands, (2020).

MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, (2016).

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Almedina, Coimbra (2020).

NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, (1998).

NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo, *Contencioso Tributário, Volume I - Procedimento, Princípios e Garantias*, Volume II, Almedina, (2020).

OWENS, Jeffrey, RISSE, Robert, *Tax Law and Digitalization: the new frontier for Government and Business*, Wolters Kluwer, Netherlands (2020).

PIRES, José Maria Fernandes, BULCÃO, Gonçalo, VIDAL, José Ramos, MENEZES, Maria João, *Lei Geral Tributária: Comentada e Anotada*, Edições Almedina, Coimbra, (2015).

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª edição, Almedina, (2021).

ROCHA, Joaquim Freitas da; SILVA, Hugo Flores da, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, Coimbra, (2017).

SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Almedina, Coimbra, (2022).

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, (2018).

DOCUMENTOS OFICIAIS

COMISSÃO EUROPEIA, *Fair Taxation of the Digital Economy*. Disponível em: “https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en”.

COMISSÃO EUROPEIA, *The trust and Compliance Report, 2021*. Disponível em [The Trust and Compliance report](#).

COMISSÃO EUROPEIA, *ETACA - European Trust and Cooperation Approach*, de 11 de Outubro de 2021, disponível em [European Trust and Cooperation Approach – ETACA Pilot Project for MNEs \(europa.eu\)](#).

OCDE, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, OECD Publishing, (2018).

OCDE, *Tax Challenges of Digitalization – Comment Received on the Request for Input – Part II*, OECD Publishing (2017).

OCDE, *Digital Transformation Maturity Model*, OECD Publishing ([2022](#)).

OCDE, *Tax Administration 3.0 and Electronic invoicing*, OECD Publishing (2022).

OCDE, *Tax Administration 3.0: The digital Transformation of Tax Administration*, OECD Publishing (2021).

OCDE, *Tax Administration 3.0 Action Update*, OECD Publishing (2022).

PARLAMENTO EUROPEU E CONSELHO, *Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016*, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados).

ARTIGOS

BRKAN, Maja, “The Essence of the Fundamental Rights to Privacy and Data Protection: Finding the Way Through the Maze of the CJEU’s Constitutional Reasoning”, *German Law Journal*, (2019).

CALDERON, J.M., “Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations”, *Intertax*, (2020).

CARVALHO, Sofia, “Big Data e o regulamento geral de proteção de dados da União Europeia”, *Volume 1, n. °1, Revista Ibérica do Direito* (2021).

HUANG, Xiaoqing, “Ensuring Taxpayer Rights in the Era of Automatic Exchange of Information: EU Data Protection Rules and Cases”, *Volume 46, InterTax* (2022).

LI, Jinyan, “Automation and Workers: Re-Imagining the Income Tax for the Digital Age”, *Canadian Tax Publishing, Volume 68*, pp. 99-124 (2020).

RIBEIRO, João Sérgio, “Cooperação e troca de informações entre administrações fiscais: o caso português”, *III Congresso de Direito Fiscal, Porto, Vida Económica* (2013).

PALMA, Rui Camacho, “An Overview of the Protection of Taxpayer Rights in Portugal”, *European Taxation, IBFD* (2010).

STRAUSS, Helena, “Tax Law and Digitalization: The New Frontier for Government and Business”, *Volume 21, INTERTAX, Kluwer Law International, The Netherlands* (2022)-

FONTES DIGITAIS

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (2022), *Plano de Ação em matéria de reforço da segurança da informação, proteção de dados pessoais e confidencialidade fiscal*, disponível em [Portal das Finanças \(portaldasfinancas.gov.pt\)](https://portal.finanze.gov.pt).

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (2022), *Plano de Atividades 2022, Autoridade Tributária e Aduaneira*, Ministério das Finanças, disponível em [Portal das Finanças \(portaldasfinancas.gov.pt\)](https://portal.finanze.gov.pt).

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (2022), *Plano Estratégico 2020-2022 Autoridade Tributária e Aduaneira*, Ministério das Finanças, in [Portal das Finanças \(portaldasfinancas.gov.pt\)](https://portal.finanze.gov.pt).

ALMANSA, Marta, (2022), *The use of new technologies in VAT and taxpayer's rights*, Disponível em: [The Use of New Technologies in VAT and Taxpayers' Rights by Marta Papis-Almansa :: SSRN](#)

BENTLEY, Duncan (2022), *A Model of Taxpayers' Rights as a Guide to Best Practice in Tax Administration*, disponível em: [\(PDF\) A Model of Taxpayers' Rights as a Guide to Best Practice in Tax Administration \(researchgate.net\)](#)

BENTLEY, Duncan (2021), *Timeless principles of taxpayer protection: How they adapt to digital disruption*, disponível em [\(PDF\) Timeless principles of taxpayer protection: How they adapt to digital disruption \(researchgate.net\)](#)

CORREIA, Ricardo (2023), *Administração Fiscal 3.0: A construção da Autoridade Tributária do futuro*, disponível em [Administração Fiscal 3.0: A construção da Autoridade Tributária do futuro | EY Portugal](#).

[DEBELVA, Filip, VALDERRAMA, Irma \(2017\), Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions](#), disponível em [\(PDF\) Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions \(researchgate.net\)](#).

DIREÇÃO-GERAL DO ORÇAMENTO (2022), *Conta Geral do Estado de 2022*, disponível em [Orçamentos do Estado \(dgo.gov.pt\)](#).

EY (2022), *Tax Administration goes digital*, disponível em [ey-tax-administration-goes-digital.pdf](#).

IOTA (2022), *Transforming Tax Administration and Involving Stakeholders*, disponível em [transforming-tax-administration.pdf \(iota-tax.org\)](#).

NOGUEIRA, João Félix (2022), *Tax Administration and Technology: from Enhanced to No-Cooperation?*, disponível em [Tax Administration and Technology: From Enhanced to No-Cooperation? by João Félix Pinto Nogueira :: SSRN](#).

Termos e Condições de Utilização da Área Reservada das Notificações e Citações Eletrónicas no Portal das Finanças (NCEPF), disponível em [Notificações e Citações Eletrónicas \(portaldasfinancas.gov.pt\)](#)