



E-BOOK

JUNHO 2015

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



O Contencioso Tributário levanta uma miríade de questões que vão exigindo a todos os que com ele contactam uma reflexão que o Centro de Estudos Judiciários procura acompanhar e manter atualizada.

Princípios subjacentes, manifestações de fortuna, meios de impugnação, providências cautelares a favor do contribuinte, execução de julgados, recursos e reenvio prejudicial fazem parte das temáticas abordadas na ação de formação que decorreu nos dias 19 e 20 de junho de 2014.

O presente e-book reúne as comunicações nela apresentadas e a sua qualidade e premência justificam mais esta publicação da Coleção Formação Contínua, no caso, da Jurisdição Administrativa e Fiscal.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Ficha Técnica

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Ana Celeste Carvalho (Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição)

Sofia Mesquita David (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Margarida Canada de Abreu (Juíza de Direito e Docente do CEJ)

Conceção e organização:

Ana Celeste Carvalho

Nome:

Contencioso Tributário

Categoria:

Formação Contínua

Intervenientes:

Diogo Leite de Campos (Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra)

Suzana Tavares da Silva (Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra)

Carlos Matos Borges (Administração Tributária)

Serena Cabrita Neto (Advogada)

Irene Isabel das Neves (Juíza Desembargadora do Tribunal Central Administrativo Norte)

Pedro Vergueiro (Juiz Desembargador do Tribunal Central Administrativo Norte)

Cristina Flora (Juíza de Direito Auxiliar do Tribunal Central Administrativo Sul)

Carla Trindade (Advogada e Docente Universitária na Faculdade de Direito de Lisboa da Universidade Católica)

Susana Bradford Ferreira (Advogada)

Revisão final:

Edgar Taborda Lopes (Coordenador do Departamento da Formação do CEJ, Juiz de Direito)

Joana Caldeira (Técnica Superior do Departamento da Formação do CEJ)

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

ÍNDICE

Processo e Procedimento na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário – <i>Diogo Leite de Campos</i>	11
Texto da intervenção	13
Videogravação da comunicação	18
A impugnação judicial no âmbito das manifestações de fortuna – <i>Suzana Tavares da Silva</i>	19
Texto da intervenção	21
Apresentação em <i>powerpoint</i>	41
Contencioso tributário. Os meios de impugnação gratuitos e o processo de impugnação judicial – <i>Carlos Matos Borges</i>	63
Texto da intervenção	65
Videogravação da comunicação	80
As providências cautelares a favor do contribuinte – <i>Serena Cabrita Neto</i>	81
Sumário	83
Texto da intervenção	83
Videogravação da comunicação	92
Algumas questões sobre o recurso das decisões de aplicação de coima fiscal – <i>Irene Isabel das Neves</i>	93
Texto da intervenção	95
Videogravação da comunicação	118
Apresentação em <i>powerpoint</i>	119
A execução de julgados no Contencioso Tributário. Alguns apontamentos – <i>Pedro Vergueiro</i>	145
Sumário	147
Texto da intervenção	148
Videogravação da comunicação	181
O Regime dos Recursos Jurisdicionais no Processo Tributário – <i>Cristina Flora</i>	183
Sumário	185
Texto da intervenção	185
Videogravação da comunicação	198
O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia - o caso específico da arbitragem tributária – <i>Carla Trindade e Susana Bradford Ferreira</i>	199
Sumário	201
Texto da intervenção	201

Videogravação da comunicação	225
Apresentação em <i>powerpoint</i>	227
ANEXO	251

NOTA:

Pode “clique” nos itens do índice de modo a ser **redirecionado** automaticamente para o tema em questão.

Clicando no símbolo  existente no final de cada página, será **redirecionado** para o índice.

Notas:

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se a utilização do programa **Adobe Acrobat Reader**.

Para visionar a videogravação de comunicações deve possuir os seguintes requisitos de software: **Internet Explorer 9 ou posterior; Chrome; Firefox ou Safari** e o **Flash Media Player** nas versões mais recentes.

Registo das revisões efetuadas ao *e-book*

Identificação da versão	Data de atualização
Versão inicial – 17/06/2015	

Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet:<URL:>. ISBN.

Exemplo:

Direito Bancário [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.
[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet:<URL:>http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf.

ISBN 978-972-9122-98-9.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



Processo e Procedimento na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário

[Diogo Leite de Campos]

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Processo e Procedimento na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário

Diogo Leite de Campos

1. O processo de civilização.

A nós juristas (magistrados, advogados, funcionários da AT, etc.), interessa-nos sem dúvida o aspecto material dos impostos, matéria coletável, taxas, facto tributário, etc. Mas é para nós muito importante o relacionamento cidadão/Estado a nível procedimental e processual.

Desagradando-nos sobremaneira um fenómeno que o Professor Teixeira Ribeiro denominou “*contra-reforma fiscal*” (e que eu tenho denominado, na minha conjuntura, “*invasão fiscal*”, em contraposto, mas com próxima falta de valores, à “*evasão fiscal*”). Em que, por via legislativa ou na prática administrativa, se vão desgastando as garantias dos contribuintes e atentando contra a justiça material e a lógica do sistema tributário.

A Lei Geral Tributária de 1999¹ veio definir as regras da obrigação tributária em geral, desenvolver alguns princípios do Direito fiscal e consagrar um Direito do Procedimento Tributário justo e eficaz.

A que se seguiu um Código de Procedimento e Processo Tributário de carácter mais especial e muito virado para a execução fiscal.

Esta evolução foi assente, explícita ou implicitamente, na rejeição do autoritarismo do Estado, no aprofundamento do valor dos direitos da personalidade e na necessidade de conteúdo e de limite éticos aos impostos.

Tem feito parte do próprio processo de civilização, consistindo este (também a nível dos impostos) na modificação do comportamento humano no sentido de maior solidariedade entre as pessoas e de maior exigência de justiça.

2. O “*novo*” Estado e o novo contrato social em matéria de impostos.

Os impostos não têm sofrido só a modelação dos direitos de personalidade. Mas também têm sido influenciados pela nova concepção do Estado.

O Direito tem um fundamento axiológico que é a sua “*justificação*”- que o faz justo e assim transforma a ordem em Direito.

¹ Vd. sobre esta, o comentário de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, Lisboa, 4ª ed., Encontro da Escrita, 2012.

A primeira tarefa do jurista é a procura da conformidade (do “*compliance*”), da observação destas regras e valores ². Tarefa que, em última análise, tem de ser exercida pelos tribunais.

O Direito tem de se limitar a reconhecer a pessoa humana e a declarar os seus direitos que existem “*juridicamente*” mesmo sem consagração jurídico-formal. Mas tem de se afirmar simultaneamente a dimensão social da pessoa, a existência de um sistema de valores através dos quais a conduta de cada individuo (e de todos) é regulada de acordo com os valores sociais. O ser humano vive *com os outros* (e gostaria de pensar que vive *para os outros*).³

A concepção de uma política “*eficiente*” (sem ética), vai contra as mais recentes e democráticas aquisições nesta matéria que não admitem um Estado violento, com força mas sem ética. Os tribunais nacionais e internacionais têm exercido importante tarefa de controlo.

O Estado de hoje (“*pós-moderno*”) já não é o Estado dos “*poderes*”, das sanções, das ordens “*soberanas*” a que se obedece sem discutir.

Antes de mais, assume uma função “*promocional*” através das “*sanções positivas*”, dos incentivos, das recompensas que não visam (directamente) punir os actos socialmente indesejáveis, mas promover os socialmente desejáveis⁴.

Foi de sempre a intenção de introduzir na lei fiscal elementos de justiça; de fazer coincidir lei fiscal e justiça fiscal. Só assim se poderia opor um limite à ao despotismo por muito disfarçado que este esteja atrás de motivos pretensamente sociais.

Contudo, este desígnio defrontou-se sempre com a larga discricionariedade do “*soberano*” em matéria dos impostos. Desde logo por o poder político ter sobretudo uma base financeira de que a classe política nunca se quis separar.

Depois, por um certo desengano das pessoas perante os impostos em que se vê sempre – e se aceita como natural – uma margem de expropriação arbitrária.

Finalmente, porque o imposto veio a ser visto progressivamente, e com maior intensidade no século XX, como um instrumento de redistribuição de riqueza em favor dos mais desfavorecidos pela fortuna. O que colocava do seu lado a maioria da população.

O Estado dos cidadãos pode entender-se em dois sentidos: o ***Estado-dos-direitos*** (e dos cidadãos) e o ***Estado-pelos-cidadãos***, em que estes, embora através de representantes, são sujeitos activos do Estado.

² Vd. Diogo Leite de Campos, A génese dos direitos da pessoa, in “Nós – Estudos sobre o Direito das pessoas”, Almedina, Coimbra, 2004, pág. 54.

³ Aut. ob. cit., página 55.

⁴ Vd. Norberto Bobbio, Da estrutura à função, (trad. em port.) Manole, p.2.

Os textos das Constituições contemporâneas regulam o Estado como um ente dotado de soberania (supremacia em relação aos cidadãos), e integrado por um conjunto de poderes (sobre os cidadãos). Assim o faz a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB). E ao configurarem o Estado como democrático de Direito (artigos 1º e 2º da CRFB) não acrescentam “*dos cidadãos*”.

O Estado democrático deve ser hoje um Estado dos cidadãos, gerado, estruturado e participado por estes.

As pessoas não se limitam a “*suportar*” os poderes do Estado: são o Estado, mesmo quando exercem as funções deste através de representantes.

Reivindicando cada vez mais um papel de autores e actores da vida política e dos poderes do Estado.

A nova orientação do problema é contemporânea de uma nova concepção de Estado e de sociedade; e da posição do individuo perante a sociedade e o Estado; de *políticas financeiras e fiscais com ética*⁵

Primeiro (e não quero estabelecer hierarquias ou precedências temporais) pelo aprofundamento do Estado-dos-direitos, em que o Direito, geral e abstracto, prévio a cada caso e a todos eles, tem vindo a perder terreno perante a afirmação de direitos individuais que, em conflito, “*só*” permitem composições concretas, em termos de “*direito*” em cada caso.

Depois, pelo progressivo desequilíbrio (ainda muito no seu início) das relações de força entre o estado e a sociedade, a favor desta. Em que o “*estado*” aparece como um simples instrumento da sociedade civil, colocada antes e acima dele. Passando-se a analisar criticamente o Estado, já não com um dado indiscutido e indiscutível; mas como uma organização a definir e a gerir de acordo com interesses colectivos.

Por outras palavras: a crise do Estado contemporâneo enquanto sucessor do *soberano* do antigo regime, sobretudo a nível do seu poder de raiz absoluta, a “*soberania*”, só é crise de uma certa concepção de Estado.

3. Processo e Procedimento.

No que se refere ao procedimento e ao processo tributário, a Lei Geral Tributária e o Código de Procedimento e de Processo Tributário previam normas que se afiguravam suficientes (de momento).

⁵ Sobre estas políticas, vd. Diogo Leite de Campos, *Só a justiça é eficiente: as políticas financeiras e os direitos das pessoas*, in “*A austeridade cura? A austeridade mata?*”, coord. por Eduardo Paz Ferreira, Lisbon law school editions, Lisboa, 2014.

Parecia que se estava no bom caminho, tendo-se cada vez mais um “*bom imposto*” - ou antes, fazendo-se o percurso de um *imposto aceitável*. Embora prejudicado o acesso efectivo à justiça por grandes demoras no julgamento dos casos; e o correcto conhecimento da lei por códigos transformados ao longo dos anos, de acordo com as necessidades de Estado, em cachos de normas sem ordem e sem lógica.

Nos últimos anos houve transformações em pontos fulcrais que permitem falar de inversão do processo.

Há que verificar se a lei fiscal assegura um “*justo equilíbrio*” (CEDH, 27 Set. 1994, n.º 23/1993/418/487, Hentrich v. France, A. 296-A, 49) entre “*o interesse geral da comunidade e o imperativo da protecção dos direitos fundamentais do indivíduo*” (vd. tb. CEDH 23.Out.1997, n.º 21319/93, National and provincial Building Society e outros v. United Kingdom, 199-VII, 8). O imposto como preço da liberdade individual⁶ não pode pôr em causa esta liberdade.

4. LGT e CPPT.

A Lei Geral Tributária, como o nome indica, contém princípios em matéria tributária. Uns referentes à caracterização da obrigação tributária; outros visando o procedimento e o processo.

Alguns de tais princípios esgotam a regulamentação jurídica do caso. Nestas matérias há só que levar em conta a LGT. Nas outras, a LGT deve ser lida em primeiro lugar e impor-se em todas as matérias sobre que dispõe.

5. Medidas recentes.

A nível do processo e do procedimento foram tomadas medidas de relevo no sentido negativo, afastando valores, direitos e garantias.

Vou destacar duas de mais alcance, embora outras se possam indicar no sentido negativo .

A. Obstáculos à prescrição das obrigações fiscais.

B. Perpetuação da garantia.

5. A) Obstáculos à prescrição das obrigações fiscais.

As obrigações fiscais prescrevem no prazo de oito anos a contar do facto gerador (art.º 48º da Lei Geral Tributária).

⁶ Kirchhof, Die Steuern, in J. Isensee e P. Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, 5, Heidelberg, Müller, 2007, págs. 960 e segs.

Funda-se esta norma na intenção de punir o credor pela falta de diligência em cobrar a obrigação. Não podendo o devedor aguardar indefinidamente pela diligência do Estado, por razões de certeza e segurança.

Contudo, o prazo de prescrição suspende-se em diversos casos, nomeadamente a quando de reclamação administrativa (“*reclamação graciosa*”) ou impugnação judicial.

Também aqui havia o risco de um adiamento indesejável da decisão dos órgãos do Estado em prejuízo do contribuinte (e da justiça).

Assim, a Lei Geral Tributária (art.º 49º, 2) consagrando o Direito anterior, veio dispor que, no caso de o procedimento ou o processo estarem parados por mais de um ano sem culpa do contribuinte, se voltava a contar o prazo de prescrição desde o início. De onde resultou, dada a lentidão da administração da justiça, um número considerável de prescrições.

Perante esta situação, o legislador tomou a pior decisão possível na óptica da justiça: a paragem do processo ou do procedimento deixou de fazer voltar a contar o prazo de prescrição.

Assim, o contribuinte pode ter durante anos (cinco, vinte, trinta) a ameaça de uma obrigação fiscal; dificultando esta a sua consistência financeira e o crédito bancário; podendo levar à insolvência da sociedade comercial (como muitas vezes tem levado) ou a uma angustiosa e precária vida da pessoa singular; acrescentando que tendo prestado, em princípio, garantia para suspender a execução, esta constituirá um encargo durante anos sem fim. Tudo a prejudicar, repito, a capacidade financeira da sociedade e a sua competitividade, nomeadamente perante sociedades de outros Estados que não conhecem iguais demoras da administração da justiça. Envolvendo maiores custos do que a prescrição.

Ao arrepio do processo civilizacional, é o cidadão que vem suportar os custos da pouca diligência do Estado⁷.

5.B) A perpetuação da garantia.

Acabei de referir os inconvenientes, nomeadamente financeiros, do prolongamento dos processos e procedimentos, atento nomeadamente o peso das garantias prestadas pelo contribuinte.

Para evitar estes encargos desmesurados, o legislador (artigo 53º da Lei Geral Tributária) veio estabelecer prazos a partir dos quais o devedor devia ser indemnizado pelos prejuízos resultantes da prestação da garantia.

⁷ Vd. já, Diogo Leite de Campos, Caducidade e prescrição no Direito Tributário: os abusos do estado legislador/credor- in “ Prof. Inocêncio Galvão Telles: 90 anos” Homenagem da Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Coimbra, 2007.

Assim, a garantia pode eternizar-se, com a consequência de ser o contribuinte a suportar a falta de diligência do Estado. E o Estado/legislador, em vez de fornecer meios ou tomar medidas para promover essa diligência do Estado/juiz, acoberta a ineficácia dos seus órgãos, ineficácia que lhe é imputável .

A referida norma, em si mesma, representa um encargo injustificado sobre o contribuinte que tem, seja qual for o resultado final, de suportar os custos e inconvenientes da garantia por um período longo. Depois não se aceita que só nos processos em que o contribuinte obtenha vencimento possa ser indemnizado. Também o deveria ser nos outros. Pois o prejuízo representado pela garantia durante largos anos, não lhe é imputável; e ultrapassará o prazo de decisão de dois anos previsto pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.

Mas esta injustiça é agravada – e é só isto que ora saliento – pela dificuldade agora acrescida de prescrição das dívidas tributárias.

O que aumenta o prazo de resolução do conflito e os encargos correlativos do contribuinte com uma garantia que lhe pode pôr em causa a sobrevivência da empresa ou o seu projecto de vida.

Também aqui o Direito fiscal é confiscatório, injusto.

DIOGO LEITE DE CAMPOS

Para aceder à videogravação da comunicação, clique no ícone



Problemas de visualização



A impugnação judicial no âmbito das manifestações de fortuna: breves notas

[Suzana Tavares da Silva]

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A impugnação judicial no âmbito das manifestações de fortuna: breves notas

Suzana Tavares da Silva

As reflexões breves que se seguem foram elaboradas para apoio a uma comunicação no âmbito de um Seminário organizado pelo Centro de Estudos Judiciários, que dá título ao presente volume. Apresentam-se, por essa razão, como anotações sumárias, praticamente desprovidas de referências bibliográficas, destinando-se fundamentalmente a apoiar a concretização aplicativa do regime jurídico das manifestações de fortuna.

1. Considerações gerais

O regime do artigo 89.º-A LGT refere-se aos casos em que os rendimentos declarados em sede de IRS se afastam significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as *manifestações de fortuna* evidenciadas pelo sujeito passivo.

Com efeito, segundo o disposto no n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 (*ver infra*) ou o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30%, para menos, em relação ao *rendimento padrão* constante na mencionada tabela, haverá lugar a uma “correção” da matéria colectável, que o legislador, nos termos do disposto na alínea d), do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, reconduz aos casos de *avaliação indirecta da matéria tributável*.

Tabela do n.º 4 artigo 89.ºA da LGT

Manifestações de fortuna	Rendimento padrão
Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000	20% do valor de aquisição.
Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50.000 e motociclos de valor igual ou superior a € 10.000.	50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
Barcos de recreio de valor igual ou superior a €	Valor no ano de registo com o abatimento de

25.000	20% por cada um dos anos seguintes.
Aeronaves de Turismo	Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50 000	50% do valor anual
Montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63.º-A.	100% da soma dos montantes anuais transferidos

Na determinação da existência ou não de uma manifestação de fortuna segundo o disposto na tabela em presença, são tomados em consideração, segundo o disposto no n.º 2 do artigo 89.ºA da LGT: *i)* os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar; *ii)* os bens de que frua no ano em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar, adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo; *iii)* os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar; *iv)* a soma dos montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63.º-A, no ano em causa.

2. Aspectos procedimentais

Uma vez verificadas as *situações tipificadas como manifestações de fortuna*, cabe ao sujeito passivo, nos termos do n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT, a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna. Quer isto dizer, em outras palavras, que a Administração Tributária tem de provar a existência e o valor das manifestações de fortuna, o que consubstancia o *facto*

indiciário; e o sujeito passivo tem de provar, para ilidir a presunção de “rendimento-padrão”, que a fonte de recursos utilizados na aquisição não é ‘rendimento ocultado’ e sim ‘rendimentos’ que ele não estava obrigado a declarar ou que foram anteriormente tributados (ex. heranças, poupanças, recurso ao crédito).

É esta a interpretação que tem sido sustentada pela jurisprudência do STA:

I - Evidenciada a realização pelo contribuinte de suprimentos de montante superior a €50.000,00 quando nesse ano declarou rendimentos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 50% do valor dos suprimentos - cf. tabela constante do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT), consideram-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável desse ano ao abrigo do disposto na alínea d) do art. 87.º da LGT [a referência a 50% como limite para o desvio ao rendimento padrão decorre de ao caso em apreço ser aplicável a redacção do artigo 89.º-A da LGT anterior àquela que viria a ser pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro].

II - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta ou do erro na respectiva quantificação, não basta ao contribuinte demonstrar que no ano em causa (e, muito menos, se essa demonstração se refere a ano anterior) detinha meios financeiros que lhe permitissem, total ou parcialmente os suprimentos realizados, mas também quais os concretos meios financeiros que afectou à realização desses suprimentos, sob pena de não se poder ter como justificada a manifestação de fortuna evidenciada (cf. n.º 3 do art. 89.º-A da LGT, que exige ao contribuinte a «comprovação [...] de que é outra a fonte das manifestações de fortuna» evidenciadas).

Ac. STA de 29-01-2014 (proc. 35/14)

I - Apesar de o contribuinte só poder arredar a determinação indirecta de rendimentos levada a cabo pela Administração Tributária ao abrigo do art. 89º-A da LGT através da justificação total do montante que permitiu a evidenciada manifestação de fortuna, já assim não é no que toca à fixação do rendimento sujeito a tributação, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do acréscimo patrimonial não justificado sujeito a imposto.

II - Tendo o contribuinte demonstrado que recorreu a empréstimo bancário para adquirir o imóvel cujo valor determinou a avaliação indirecta dos seus rendimentos à luz daquele art. 89º- A da LGT, a quantificação do rendimento tributável deve ser igual a 20% do

valor de aquisição do imóvel mas deduzido do montante desse empréstimo, já que o montante emprestado não está nem pode ficar sujeito a IRS.

III - Circunscrevendo-se a ilegalidade cometida à desconsideração da justificação parcial da manifestação de fortuna no cálculo do rendimento padrão - corrigível mediante mera operação aritmética que, em cumprimento do decidido, expurgue do valor da matéria colectável fixada o valor justificado - haverá lugar à anulação meramente parcial do acto impugnado, que não à sua anulação total.

Ac. STA de 19-02-2014 (proc. 85/14)

Sempre que o sujeito passivo não faça ou não consiga fazer a referida prova, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G (incrementos patrimoniais) – quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior –, o *rendimento padrão* enunciado na tabela (artigo 89.º-A/4 LGT).

Resultam, deste dispositivo legal, em nosso entender, duas possibilidades distintas nos casos em que o sujeito passivo não consegue fazer prova de que é outra a fonte dos rendimentos: *i)* a tributação com base num rendimento presumido, o rendimento-padrão; *ii)* a fixação administrativa do rendimento colectável de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º da LGT, caso em que estaremos perante uma verdadeira situação de avaliação indirecta da matéria colectável.

Vejamos.

Na primeira hipótese, o rendimento padrão constante da tabela do n.º 4 do artigo 89.ºA da LGT assume, como afirma Xavier de Basto¹, uma dupla finalidade: *i)* num primeiro momento, fornece a *medida do cálculo da desproporção*, servindo para verificar se ocorrem os pressupostos legais para o recurso a métodos indirectos de determinação do rendimento tributável fundada em manifestações de riqueza; *ii)* num segundo momento, ultrapassada a fase contraditória, *opera a fixação da matéria colectável do imposto*, assumindo, nessa dimensão, a natureza de *norma de incidência objectiva de IRS*.

Já na segunda hipótese, o rendimento padrão serve apenas para verificar se ocorrem os pressupostos legais para o recurso a métodos indirectos (a partir da medida do cálculo da desproporção), mas já não opera na fixação da matéria colectável do imposto, passando esta a efectuar-se nos termos gerais da fixação administrativa da matéria colectável por métodos indirectos. Embora, neste caso, não seja aparentemente possível ao sujeito passivo recorrer ao

¹ Cf. *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007, pp. 368-369.

pedido de revisão da matéria colectável, o que pode consubstanciar, nos termos que mais à frente veremos de forma desenvolvida, uma limitação dos seus meios de defesa.

No primeiro caso a tributação incide sobre um rendimento ocultado que é presumido no valor do rendimento padrão fixado pelo legislador (a liquidação é calculada a partir de um valor fixado em lei), enquanto no segundo caso a tributação incide sobre um rendimento colectável calculado pela Administração Tributária a partir dos indícios contemplados no artigo 90.º da LGT (a liquidação é calculada a partir de um valor fixado pela Administração com base em indícios e não numa percentagem determinada pelo legislador).

3. Aspectos processuais

Dispõe expressamente o n.º 7 do artigo 89.º-A da LGT que “da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes”.

Uma primeira conclusão que podemos extrair daqui é que, na prática, esta decisão de avaliação da matéria colectável, que, nos termos do n.º 6 do artigo 89.º-A da LGT, é da competência do director de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, sem faculdade de delegação, só será eficaz depois de ‘confirmada’ pelo Tribunal de 1.ª Instância. Por outras palavras, regista-se neste caso um enfraquecimento do carácter executório (ou da força semi-executória) do acto tributário.

Mas este preceito suscita diversas questões controvertidas, a que procuraremos dar resposta.

1. Pode esta decisão de avaliação da matéria colectável ser objecto de reclamação e de recurso hierárquico?

E vale aqui o disposto no art. 59.º/4 do CPTA?

Comungamos da posição de Rui Morais², ou seja, também nos parece que não há razões para que se considere vedada a utilização daqueles meios de garantia dos sujeitos passivos, mas também não encontramos fundamento para justificar que a sua utilização determine o efeito suspensivo do prazo para o recurso judicial (*ex vi* o disposto no artigo 59.º/4 do CPTA), na medida em que a decisão administrativa já é tomada por uma entidade administrativa especialmente qualificada, sem possibilidade de delegação, pelo que o recurso à via de impugnação administrativa neste caso poderia esgotar-se num mero expediente para retardar a eficácia da decisão administrativa.

² Cf. *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 144.

A posição jurídica do contribuinte é nesta hipótese suficiente acutelada com a excepção ao princípio da impugnação unitária.

2. O prazo de 10 dias previsto no art. 146.º-B/2 do CPPT, aplicável por remissão do artigo 89.º-A/8 da LGT, põe em causa a garantia da tutela jurisdicional efectiva?

O Tribunal Constitucional não chegou a pronunciar-se de forma expressa sobre esta questão no acórdão n.º 554/2009, mas acaba por esclarecer, *obiter dictum*, que “a urgência de um meio processual não é necessariamente desvantajosa para o contribuinte impugnante, pois embora lhe imponha prazos de actuação mais curtos, assegura-lhe, em contrapartida, maior celeridade na decisão”.

3. Caso venhamos a estar perante uma verdadeira fixação administrativa do rendimento tributável (art. 90.º LGT), pode o sujeito passivo solicitar o pedido de revisão da matéria tributável?

Neste caso, quando a Administração Tributária, dispondo dos elementos para o efeito, optar por quantificar a matéria tributável recorrendo a elementos do artigo 90.º da LGT, somos da opinião de que o n.º 7 do artigo 89.º-A da LGT há-de ser interpretado em conformidade com a garantia da tutela jurisdicional efectiva, admitindo que o sujeito passivo, querendo, possa solicitar a revisão da matéria tributável, nos termos do disposto no artigo 91.º, previamente à interposição do recurso judicial, e com efeito suspensivo relativamente ao prazo para a respectiva interposição.

Há-de ser assim pelo menos sempre que se demonstre, justificadamente, que no caso concreto o debate entre os peritos é fundamental para assegurar o direito a um processo justo e equitativo.

Esta é, porém, uma garantia que só pode avaliar-se em concreto, ou seja, a haver inconstitucionalidade por violação da garantia da tutela jurisdicional efectiva pela recusa de aplicação do artigo 91.º da LGT com efeito suspensivo, a mesma só pode verificar-se perante o circunstancialismo de um caso concreto, pois em regra faz parte da liberdade de conformação do legislador, que, como vimos anteriormente, entendeu que a protecção do sujeito passivo será aqui assegurada pela circunstância de o acto ser praticado por uma entidade administrativa especialmente qualificada, sem possibilidade de delegação.

4. A não interposição do recurso previsto no n.º 7 do artigo 89.º-A da LGT prejudica a posterior impugnação judicial da liquidação?

O STA concluiu, no acórdão de 24 de Setembro de 2008 (Proc. 342/08), que “a decisão de avaliação constitui acto destacável do procedimento administrativo, pelo que se forma caso decidido ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessa decisão, a qual, assim, se consolida na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respectiva”.

Uma solução que foi já apreciada pelo Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 554/2009, onde o mesmo considerou que a interpretação veiculada pelo aresto do STA não pode ser reconduzida a uma restrição inconstitucional da garantia da tutela jurisdicional efectiva.

Pelo contrário, para o Tribunal Constitucional, a interpretação do STA está em plena sintonia com as regras gerais do contencioso das decisões administrativas.

5. O regime diferenciado que o n.º 10 do artigo 89.º-A da LGT estipula para os funcionários ou titulares de cargos sob tutela de entidade pública, na sua mera qualidade de contribuintes, viola o princípio da igualdade?

A questão foi suscitada ao Tribunal Constitucional pelo Presidente da República e decidida em sede de fiscalização abstracta preventiva, tendo aquele tribunal concluído, no acórdão n.º 442/2007, que não havia violação do princípio da igualdade de tratamento, uma vez que a diferenciação opera “a jusante da relação jurídica tributária” e tem como finalidade averiguar se existem “irregularidades de conduta no exercício de funções públicas em que o visado está investido” e que em nada contendem com a sua condição de contribuinte.

Nesta medida, considerou o tribunal que a diferença de tratamento tinha um fundamento objectivo e racional, prosseguia um fim legítimo e de interesse público (combate à corrupção) e não era desproporcionada, mesmo na parte referente à comunicação à entidade pública para efeitos de averiguação disciplinar da acumulação legítima de funções remuneradas.

Vale a pena contudo destacar que a decisão teve três votos de vencido, que fundamentaram o juízo de inconstitucionalidade da medida no excesso de poder concedido às entidades públicas para obter dados da esfera privada e tributária do funcionário com o propósito de iniciar um processo de averiguações em sede disciplinar.

4. Questões mais controversas

Entre os aspectos mais controvertidos na aplicação jurisprudencial deste instituto jurídico contam-se o cômputo temporal do regime estipulado no n.º 4 do art. 89.º-A da LGT e a aplicação do regime nos casos de justificação parcial dos valores.

4.1. O problema da aplicação temporal

Recorde-se que o n.º 4 do art. 89.º-A da LGT estipula que “quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior relativamente às situações previstas no n.º 1 deste artigo, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, **no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes**, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte”.

Esta redacção que foi dada ao artigo em análise pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2007), suscitou dúvidas na jurisprudência e na doutrina, em especial pelo facto de na redacção anterior não se fazer uma referência expressa à possibilidade de enquadrar o rendimento presumido através das manifestações de fortuna nos três anos seguintes ao da verificação do facto.

Assim, João Sérgio Ribeiro³ veio propor uma interpretação daquele preceito legal em conjugação com o disposto nas alíneas *a* e *b*) do n.º 2 do art. 89.º-A da LGT no sentido de que a modificação da redacção não trazia nada de novo, pois “para a detenção de um bem ser relevante, ele deve ter sido adquirido no ano em causa, ou num dos três anos anteriores, é a mesma coisa que dizer que a detenção de um bem é relevante no ano em que foi adquirido e nos três anos seguintes”.

Para o autor, a nova redacção do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT visava apenas “precisar o ano em que poderia fazer-se a imputação do rendimento padrão”. Na sua opinião, se assim não fosse, ou seja, se se admitisse a interpretação, sufragada pela Administração Tributária, de que a nova redacção do preceito legal admitia a cumulação da presunção de rendimentos durante três anos, estaríamos perante uma norma de “carácter gravemente sancionatório e eventualmente confiscatório”, relativamente à qual se suscitaria o problema da conformidade constitucional, na medida em que haveria uma quebra do “nexo de probabilidade” entre a manifestação de fortuna e o rendimento presumidamente ocultado, que através deste instituto jurídico se pretende tributar.

Ora, esta tese teve acolhimento pleno pela jurisprudência do STA, como se infere da leitura do acórdão do STA, de 17 de Abril de 2013, exarado no Proc. N.º 433/13.

³ Cf. *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 305 a 309 e «Algumas Notas Acerca das Manifestações de Fortuna», *Estudos em Memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Volume V, pp. 208 a 210.

II - A determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos.

Ac. STA de 17/04/2013 (proc. 433/13)

A tese sufragada pelo STA neste aresto não é, porém, isenta de críticas, o que de resto resulta também do voto de vencido que acompanha o acórdão.

Com efeito, não se nos afigura razoável, como resulta da decisão, considerar que *em todos os casos* a presunção de rendimentos há-de limitar-se a um ano, não podendo estender-se a mais do que um exercício, pois esse é o único resultado, segundo a tese defendida por João Sérgio Ribeiro, que garante um resultado incapaz de ferir o princípio fundamental da capacidade contributiva.

No essencial, os pressupostos em que se baseia o juízo do tribunal são os seguintes:

- i) nas manifestações de fortuna “o legislador, com base em regras de experiência (e a recolha de dados estatísticos), formulou um *nexo de probabilidade* entre a detenção de determinados bens ou a realização de certos consumos e a existência de rendimentos que as suportem”;
- ii) o objectivo é exclusivamente o de levar a tributação rendimentos ocultados;
- iii) se admitíssemos que a imputação pudesse ter lugar em mais do que um exercício, como pretende a AT, poderíamos, em certos casos, chegar a uma solução em que o valor de rendimento presumido excederia o da manifestação de fortuna, o que teria um “«carácter gravemente sancionatório e eventualmente confiscatório» e abalaria a natureza jurídica do mecanismo das manifestações de fortuna, que assentam numa presunção de rendimentos ocultados”;
- iv) neste caso haveria uma quebra do nexo de probabilidade e a tributação basear-se-ia numa ficção legal e não em uma presunção, o que redundaria numa solução inconstitucional; v) por tudo isto, como medida de salvaguarda, o tribunal fixa a interpretação de que a presunção de rendimentos apenas pode actuar uma vez e de que é esse o sentido expresso na norma do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

Ora, se atentarmos na redacção do preceito – do art. 89.º-A/4 – veremos que aí se refere que a manifestação de fortuna pode actuar “**no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do n.º2, nos três anos seguintes**”, e ao Tribunal compete fazer uma interpretação da letra

da lei procurando o seu sentido na realização do direito, respeitando duas regras hermenêuticas fundamentais:

- i) a de que não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal (art. 9.º/2 do Código Civil); e
- ii) a de que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º/3 do Código Civil).

Regras que foram manifestamente ultrapassadas neste caso, quando se afirma no texto do acórdão que estamos perante uma “redacção pouco feliz do preceito”.

É caso para perguntar se o Tribunal, ao apreciar os casos concretos não pode, com base no *princípio da razoabilidade* e no *princípio da proporcionalidade*, discernir os casos em que a “operação” da presunção em mais do que um ano se torna excessiva, daqueles em que a actuação nos quatro exercícios cumpre ainda os pressupostos normativos em que assenta a tributação do rendimento presumido neste caso.

Afinal, a *violação do princípio da proporcionalidade não tem apenas lugar nos casos em que estamos perante um excesso, mas igualmente naqueles em que a Administração actua por defeito*, o que pode ser o caso em face da regra definida nesta jurisprudência, como o voto de vencido, de resto, bem destaca.

A salvaguarda de um nível mais elevado de protecção do sujeito passivo como aquele que se propugna na jurisprudência do STA consubstancia, em tese geral, um incentivo à fraude e à ocultação de rendimentos.

Mas o problema suscitado por esta jurisprudência conheceu contornos bem mais graves durante o ano de 2014. Com efeito, apesar de o tribunal ter exarado uma decisão em que (intencionalmente ou não, o que não conseguimos comprovar) ‘omitiu’ que estivesse a desaplicar norma com fundamento em inconstitucionalidade, optando antes por ficar hermenêuticamente um sentido para preceito da lei, a verdade é que o Ministério interpretou aquela decisão como uma desaplicação da norma (do art. 89.º-A/4 da LGT) com fundamento em inconstitucionalidade e interpôs dela recurso para o Tribunal Constitucional ao abrigo do disposto nos artigos 70.º, n.º 1, alínea a), 72.º, n.º 3 e 75.º, n.º 1 da Lei 28/82, de 15 de Novembro (LTC), dizendo que: “na interpretação do recorrente *asentença proferida+recusou a aplicação das normas contidas nos n.º 2, al. a) e n.º 4 do art. 89.ºA da LGT, aprovada pelo DL 398/99 de 17/12, por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, consagrados nos n.ºs 1 e 2 do art. 13.º da CRP, na interpretação de que a manifestação de

fortuna apresentada pelo contribuinte permite à AT a correcção do rendimento, para efeito de IRS, nesse ano e nos três anos seguintes”.

Uma interpretação processual que foi acolhida pelo Tribunal Constitucional ao admitir o referido recurso.

Uma solução que se compreende, pois a interpretação fixada pelo STA, e que se afasta da letra da lei, fundamenta-se em razões de constitucionalidade, mais concretamente, na circunstância de a interpretação contrária (a que corresponde ao teor literal do preceito e que é sufragada pela Administração Tributária) consubstancia uma violação do princípio da capacidade contributiva e resultar em uma tributação confiscatória.

Assim, no acórdão n.º 43/2014, o Tribunal Constitucional viria a concluir pela conformidade constitucional do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, interpretado no seu sentido literal de aplicação da correcção do rendimento tributável nos quatro exercícios fiscais.

(...) Na verdade, para além de obedecer às apontadas exigências de eficácia na luta contra a fraude e a evasão fiscal, incentivando o sujeito passivo a declarar o rendimento real, a norma em apreço compara favoravelmente para o sujeito passivo com o que seria a tributação do acréscimo patrimonial não justificado de uma só vez e num único ano, como observa a AT. Note-se ainda que, mesmo na expressão cumulativa máxima implicitamente admitida na decisão recorrida (interpretação do regime infraconstitucional vigente que não cabe aqui apreciar, sendo afastada por João Sérgio Ribeiro, ult. ob. cit., págs. 305 e 309 e Algumas Notas Acerca das Manifestações de Fortuna, in Estudos em Memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches, vol. V, 2011, págs. 208 e 210, assim como nos acórdãos do STA de 17 de abril e 24 de Julho de 2013, proferidos nos recursos n.ºs 433/13 e 1203/13, ambos lavrados com voto dissidente), o rendimento tributável obtido a partir da não justificação de manifestação de fortuna em todos os quatro anos não ultrapassa 80% do valor dos bens imóveis adquiridos, comportando então incidência objectiva que permanece aquém do que aconteceria caso o sujeito passivo tivesse declarado todo o rendimento correspondente ao capital aplicado na mesma..

(...) estando em questão instrumento de combate à fraude e evasão fiscal, através da operação de presunção baseada em desconformidade de rendimentos evidenciada, presunção essa não absoluta, não ofende os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, decorrentes dos artigos 13.º, n.º 1 e 104.º, n.º 1, da Constituição, que, por razões de praticabilidade e eficácia, e também de contramotivação dos comportamentos evasivos a que se procura obstar, a avaliação presuntiva de rendimentos tributáveis não declarados possa

ter lugar nos três anos posteriores àquele em que ocorre o facto consubstanciador de manifestação de fortuna.

III. Decisão

14. Nos termos e pelos fundamentos expostos, decide-se:

a) Não julgar inconstitucional a norma contida nos n.º 2, al. a), e n.º 4, do art. 89.ºA, da Lei Geral Tributária, na redação da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, na interpretação de que a manifestação de fortuna apresentada pelo contribuinte permite à Administração Tributária a correção do rendimento, para efeito de IRS, em qualquer dos três anos seguintes ao ano em que se verifica;

b) Julgar procedente o recurso e determinar a reformulação da decisão recorrida em conformidade.

Lisboa, 9 de janeiro de 2014. – Fernando Vaz Ventura – Ana Guerra Martins – Pedro Machete – João Cura Mariano - Joaquim de Sousa Ribeiro.

Ac. TC 43/2014

Todavia, o STA parece não ter intenção de se conformar com a interpretação veiculada pelo Tribunal Constitucional e não só há registo de que tenha efectivamente procedido à reformulação da decisão recorrida no Proc. 433/13, em conformidade com a decisão do Tribunal Constitucional, como ainda, em processo posterior, mais concretamente no acórdão de 23 de Abril de 2014 (Proc. 400/14), se refere àquele acórdão para expressamente se afastar da solução aí consagrada.

Entre outros argumentos, sustenta o STA que a interpretação que propõe do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT é a que “deve ser tida como a mais adequada” (por contraposição à que foi sufragada pelo Tribunal Constitucional), desde logo porque considera que na possibilidade de virem a ter lugar quatro liquidações – a do ano em que verifica a manifestação de fortuna e das dos três anos seguintes, como se prevê na letra da lei – não estaremos “perante o fraccionamento das consequências tributárias de uma única presunção”, mas sim perante novas presunções, e mesmo que se tratasse de uma única presunção, acredita que o sujeito passivo teria que a ilidir na sua origem, estando impedido de o fazer nos fraccionamentos posteriores.

Independentemente de não sufragarmos o entendimento do STA nesta matéria, pelas razões que de resto já aduzimos, consideramos também que este “braço de ferro” que o STA decidiu iniciar com o Tribunal Constitucional, que se aproxima quase de uma “função procuratória de alegada resistência fiscal” – e que é possibilitado pelas dificuldades conhecidas na garantia da execução das decisões do TC em caso de não julgamento de

inconstitucionalidade das normas em processo de fiscalização concreta, a que se soma a circunstância de, pelo facto de o TC não poder fixar o sentido interpretativo das normas, estar vedada uma decisão de generalização da solução alcançada no processo individual –, consubstancia uma violação do regular funcionamento do sistema de justiça num Estado de Direito, o qual não tem sustentação jurídica nem contribui para o fomento de um bom sistema de justiça ou para um quadro normativo de fomento do investimento.

4.2. O problema da justificação parcial e da justificação com recurso a crédito bancário

Em segundo lugar, também a jurisprudência adoptada pelo STA nos casos em que o sujeito passivo faz prova parcial da justificação dos rendimentos que permitem a manifestação de fortuna tem suscitado controvérsia na doutrina.

I - Embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89º-A da LGT, deve ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método.

II - Nesse caso, a matéria tributável é apurada com recurso ao rendimento padrão, calculado apenas sobre a manifestação de fortuna não justificada, e não pela diferença entre o rendimento padrão, calculado sobre a totalidade da fortuna, e a fortuna justificada.

(...) a interpretação do nº 4 do artigo 89º-A no sentido dado por esta jurisprudência, que se transformou maioritária pelo acórdão do Pleno do STA, de 5/7/2012, proferido no recurso nº 0358/12, não permite concluir, ainda que implicitamente, que o apuramento da matéria colectável se faz pela diferença entre o rendimento padrão e o rendimento justificado. Nesses casos e em todos aqueles que têm vindo a aplicar o mesmo critério jurídico (cfr. acs. de 11/7/2012 e 7/11/2012, recs. nº 0668/12 e nº 01088/12), a matéria tributável é calculada sobre o rendimento não justificado. Ao valor da aquisição (ou dos suprimentos e empréstimos que evidenciam manifestação de fortuna) deduz-se o montante justificado, calculando-se o rendimento padrão sobre o remanescente.

Ac. STA de 15.05.2013 (Proc. 664/13)

Em especial quando essa justificação é sustentada em recurso ao crédito bancário, embora este seja, obviamente, um argumento autónomo, que, em nosso entender, se há-de aplicar, igualmente, quando esteja em causa um problema de justificação total ou parcial do 'rendimento'.

I - Evidenciada a aquisição, pela recorrente, de um imóvel com valor de aquisição superior a 250.000,00€, quando ela declarara rendimentos líquidos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 20% do valor da aquisição - cfr. tabela constante do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT), **consideram-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta** do seu rendimento tributável.

II - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, pelo que **a justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna.**

III - Já assim não é, contudo, no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como “incremento patrimonial” em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto, atenta a natureza das normas em causa – concernentes à incidência objectiva do imposto -, a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, o disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária - que determina que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» -, e bem assim a busca de um cânone interpretativo conforme aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático, que a solução adoptada no acórdão recorrido não permite alcançar.

IV - Assim, embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição, deduzindo-se a este valor de aquisição o montante do empréstimo bancário que a recorrente demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, consequentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.

Não tendo a administração tributária efectuado a dedução relativa ao empréstimo bancário na avaliação do rendimento tributável da recorrente a que procedeu, **há manifesto excesso na quantificação**, o que fere de ilegalidade o acto fixou à ora recorrente o rendimento tributável de €75.000,00 com recurso a avaliação indirecta.

Ac. STA de 19.05.2010 (proc. 0734/09)

I - A admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27º, al. b) do ETAF e 152º do CPTA, depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito, sendo que a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

II - Embora só a justificação total do montante que permitiu a verificação da “manifestação de fortuna”, tenha a virtualidade de afastar a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna, já assim não é, contudo, no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como “incremento patrimonial” em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acrécimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto: tendo o contribuinte demonstrado que recorreu a empréstimos bancários para adquirir imóveis cujo valor determinou a avaliação indirecta da matéria colectável, nos termos do art. 89º-A da LGT, a quantificação do rendimento tributável assim operado deve ser igual a 20% do valor de aquisição, mas deduzindo-se a este valor de aquisição o montante de tais empréstimos bancários, já que o respectivo montante destes não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, conseqüentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.

Entendimento reiterado pelo Pleno da Secção no Ac. STA de 05.07.2012 (proc. 358/12)

Considerando a facilidade com que um contribuinte pode recorrer a um empréstimo bancário para ilidir a presunção estabelecida no art. 89º-A da LGT, e com isso afastar o pagamento do imposto devido, parece-nos *desadequada* a posição adoptada pelo STA.

Na verdade, o facto de o legislador ter fixado como rendimento-padrão apenas uma percentagem do total do valor de aquisição do imóvel já parecia ter como pressuposto que a aquisição deste tipo de bens se faz em regra com recurso ao crédito ou a fontes extraordinárias de financiamento para além do rendimento anual normal dos sujeitos passivos.

Acrescente-se, também, que hoje não colhe o argumento de que para efeitos de tributação não pode considerar-se rendimento uma despesa (um crédito hipotecário), por esta não corresponder a uma manifestação de real capacidade contributiva, pois são múltiplos os exemplos de tributações autónomas de despesas em sede de rendimentos empresariais, cujo fundamento radica na circunstância de essas despesas, consubstanciarem, em si, uma expressão de capacidade contributiva.

Argumentação que não deve deixar de considerar-se transponível para o caso da aquisição de imóveis com recurso ao crédito, sobretudo após a crise de 2008, em que os empréstimos bancários para aquisição de imóveis se tornaram mais selectivos e apenas são concedidos a quem prove “capacidade económico-financeira” para os poder cumprir, independentemente da garantia real que resulta da hipoteca.

Veja-se o caso subjacente ao acórdão do STA, de 12 de Abril de 2012 (Proc. 298/12), em que o sujeito passivo adquiriu “em 2008 três imóveis pelo valor de €457.500,00, a que corresponde o rendimento padrão de €91.500,00, quando é certo que, apenas, declarou €24.433,33”.

Alguém acredita que o Banco concederia um empréstimo de €300.000 a um sujeito com um rendimento anual bruto inferior a €25.000?

Se o Banco tomasse como verdadeira aquela declaração de rendimentos saberia que o individuo entraria em incumprimento logo nos primeiros meses, e não lhe concederia o empréstimo, ainda que este estivesse garantido por hipoteca.

Os casos concretos revelam bem, em nosso entender, as fragilidades da interpretação adoptada pelo STA, ao exigir como medida de justiça no apuramento da “real capacidade contributiva”, o desconto do valor do empréstimo para efeitos da fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto⁴.

De resto, a composição do tribunal em 2010, quando esta interpretação foi adoptada pela primeira vez, expressou também muitas dúvidas quando à sua bondade jurídica, como se encontra patente no voto de vencido dos quatro conselheiros que acompanhou a decisão.

Voto de vencido que acompanha o acórdão de 19.05.2010 (proc. 0734/09)

1. O douto presente acórdão entende que, no caso, a quantificação do rendimento tributável deve ser igual a 20% do valor de aquisição do imóvel, deduzindo-se a tal valor o montante do empréstimo bancário efectuado para a aquisição do imóvel. O acórdão defende que, para a quantificação do rendimento tributável, ao «valor padrão» [20% do valor de aquisição do imóvel] deva abater-se o valor do empréstimo efectuado para a aquisição do imóvel. Ou seja: o acórdão defende que, quando o contribuinte não faça, como deve fazer, «a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados», o «valor padrão» de rendimento tributável [de 20% do valor de «manifestações de fortuna evidenciadas»] seja diminuído até ao montante da prova justificativa que ele faça dessas «manifestações de fortuna».

⁴ Em sentido diverso da nossa crítica v. CASALTA NABAIS, «Avaliação indirecta da matéria tributável e justificação parcial das manifestações de fortuna», *RLJ*, 2010/3963, pp. 357-372.

2. E, assim – nessa lógica – se, por hipótese, o contribuinte tiver feito a prova justificativa de 20% do valor das «manifestações de fortuna evidenciadas», então parece que não haveria qualquer rendimento tributável... O que, por absurdo, está manifestamente fora da *voluntas legis*. E, não tendo, como não tem, «na letra da lei um mínimo de correspondência verbal», não pode tal interpretação gozar de alguma validade jurídica – cf. o n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.

3. Em casos que tais – e nos termos do n.º 4 do citado artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária [na redacção, aqui aplicável, da Lei n.º 107-B/2003, de 31/12] – considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão de 20% do valor de aquisição de imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à Administração Tributária fixar rendimento superior. Segundo os termos da lei, uma realidade é o «valor de aquisição» das «manifestações de fortuna evidenciadas»; outra realidade é o «rendimento padrão», que a lei presume e fixa em 20% apenas daquele «valor de aquisição». Esta presunção legal de «rendimento padrão», para efeitos de rendimento tributável, é claramente uma presunção *juris tantum*, elidível por meio da prova da presença de rendimentos proporcionados a suportar a totalidade do «valor de aquisição» das «manifestações de fortuna evidenciadas». Realmente, para efeitos de combate à evasão fiscal – augúrio do normativo supracitado – a única solução razoável é a exigência da prova de meios ou rendimento igual, no mínimo, ao «valor de aquisição» das «manifestações de fortuna evidenciadas». E não tem sentido sequer pensar-se que o contribuinte tem de provar, não o valor das «manifestações de fortuna evidenciadas», mas apenas o «rendimento padrão» legalmente presumido. De tal modo, a lei estaria precisamente a consentir a evasão fiscal que justamente pretende travar por meio do mecanismo legal em foco. É que este «rendimento padrão» é um rendimento presumido na suposição muito natural, conforme ao senso comum (*id quod plerumque accidit*), da existência de evasão fiscal fortemente indiciada por «manifestações de fortuna evidenciadas» em franca discrepância com rendimentos declarados.

4. Segundo a lei, o «valor padrão» não pode ser “descontado” ou baixado. Ao contrário: tal «valor padrão» poderá ser aumentado, se a Administração Tributária estiver na posse de elementos que lhe permitam fixar um rendimento superior. O rendimento tributável nunca poderá ser inferior ao «valor padrão». O “desconto” dos valores provados na aquisição das «manifestações de fortuna evidenciadas» ao «rendimento padrão» tributável – que se defende no acórdão – só poderia compreender-se se o mecanismo legal em foco fosse o de uma determinação do rendimento tributável por método indirecto. E não é. Na verdade, a determinação do rendimento tributável pelo modo previsto no artigo 89.º-A da Lei Geral

Tributária [na redacção, aqui aplicável, da Lei n.º 107-B/2003, de 31/12] constitui e integra um procedimento próprio, específico, que não é de avaliação indirecta - portanto, sem relação de subsidiariedade com o procedimento da avaliação directa. Com efeito, entre a avaliação directa e a avaliação indirecta existe uma relação de subsidiariedade. Mas essa relação de subsidiariedade não existe entre a avaliação directa e a determinação da matéria colectável com base em manifestações de fortuna. A avaliação directa «pressupõe que se conheça a categoria ou a fonte do rendimento», e, para a determinação do rendimento tributável por manifestações de fortuna, o único método possível para apurar esses «rendimentos ocultos» é, na verdade, o do mecanismo legal em presença, «isto porque este mecanismo pressupõe o desconhecimento da fonte do rendimento que se pretende apurar», «não sendo sequer concebível ou pensável uma aplicação da determinação directa». E o que é certo é que a presunção de rendimento [de 20% do valor de aquisição do imóvel] – legalmente elidível pela prova de rendimento, no mínimo, igual ao «valor de aquisição» das «manifestações de fortuna evidenciadas» –, traduz uma proposição prescritiva decorrente da impossibilidade de determinação directa da ocorrência do evento descrito no facto jurídico típico, para fins de desencadeamento válido da obrigação tributária, com vista a surpreender e atingir a real capacidade contributiva, e levar à prática, tanto quanto possível, o princípio constitucional da igualdade tributária (cf., neste sentido, João Sérgio Ribeiro, *A Tributação Presuntiva do Rendimento: Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Coimbra, Almedina, Abril, 2010, pp. 279, 285 e 299; e, também, José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pp. 497 e 498).

5. Neste entendimento, afigura-se que a jurisprudência do Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo tem vindo, nestes casos, a trilhar um caminho amoldado ao «espírito do sistema, conformado pelos princípios constitucionais e legais pertinentes», de que fala o acórdão – caminho do qual é o mesmo presente acórdão que se afasta decididamente, sem razões convincentes, salvo o devido respeito.

Termos em que se confirmaria o acórdão recorrido.

Dúvidas que posteriormente se dissiparam na decisão de 2012, a qual foi tomada por unanimidade, mas já por outra composição do Pleno da 2.ª Secção do STA. Contudo, a questão não ficou solucionada de forma definitiva e as incoerências relativas à concretização aplicativa deste instituto jurídico sucedem-se, como demonstra a decisão de 2013, na qual o tribunal ‘confessa’ que o artigo 89.º-A da LGT pode ser fonte de *injustiças relativas*, cuja responsabilidade atribui, por inteiro, ao legislador.

No que diz respeito a imóveis, não existe qualquer incompatibilidade entre o disposto nas alíneas d) e f), ambas do artº 87º da LGT. Com efeito, sendo o valor de aquisição superior a €250.000,00 a Administração Tributária fica legitimada a realizar avaliação indirecta ao abrigo da citada alínea d) e do artº 89º-A da LGT; sendo o valor de aquisição inferior aquele montante e verificando-se a situação prevista na alínea f) citada, a Administração Tributária pode realizar a avaliação indirecta com fundamento nesta norma.

“(…) Não se escamoteia que ao admitir a solução propugnada pelo recorrente se aceita como legítima – porque contida dentro da “margem de livre decisão do legislador” –, a possibilidade de, por exemplo, enquanto um contribuinte, com um rendimento declarado de €10.000 euros, que nesse ano adquirisse um imóvel no valor de €250.000, sem nada justificar, ser tributado por um rendimento padrão de €50.000 (20% do rendimento padrão, nos termos da tabela a que se refere o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT), nesse ano e nos três anos seguintes (ou seja, totalizando nos quatro anos um valor de €200.000), enquanto um outro contribuinte, com idêntico rendimento declarado mas que adquiriu no ano um imóvel no valor de €240.000 euros sem igualmente nada justificar, ser tributado no ano em causa, nos termos do n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT, pelo valor de €230.000 euros (correspondente ao valor de aquisição do imóvel subtraído do valor do rendimento declarado), ou seja, de forma significativamente mais gravosa perante um “acréscimo patrimonial” de valor inferior.

Mas esta é, contudo, uma incoerência do sistema a que apenas por via legislativa, se assim o entender, o legislador poderá pôr termo”.

Ac. STA de 16.10.2013 (Proc. 882/12)

Se conjugarmos a solução a que o STA chega neste acórdão de 16 de Outubro de 2013 com aquela que foi estabilizada pelo Pleno da Secção no acórdão de 5 de Julho de 2012 (proc. 358/12) concluiremos que o tribunal admite que o mesmo sujeito passivo pode ser tributado por um rendimento padrão de €50.000 (e não €200.000 como se afirma no acórdão) ou pelo valor de €230.000, consoante a Administração Tributária opte, respectivamente, pela recondução da factualidade a um caso de manifestação de fortuna ou de acréscimo patrimonial, qualificando esta diferença de tratamento como uma “uma incoerência do sistema a que apenas por via legislativa se poderá pôr termo”.

Com efeito, perante a alegada violação do princípio da igualdade de tratamento, conclui o tribunal que ao estarem em causa duas alíneas distintas – a d) e a f) – estamos perante pressupostos diversos, pelo que não se poderá falar de situações *juridicamente* idênticas.

Em suma, a jurisprudência analisada permite-nos, sem dúvida, compreender as dificuldades que o instituto das manifestações de fortuna suscita no momento da sua concretização aplicativa, mas também a urgência em clarificar legislativamente alguns pontos, de forma a garantir a segurança jurídica dos contribuintes e a justiça tributária no âmbito do sistema jurídico-normativo português.

SUZANA TAVARES DA SILVA

A impugnação judicial no âmbito das manifestações de fortuna

Apresentação em *powerpoint*

Suzana Tavares da Silva



A IMPUGNAÇÃO JUDICIAL NO ÂMBITO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA

*Aspectos referentes à garantia da tutela jurisdicional efectiva
e à efectividade do preceito legal*

Centro de Estudos Judiciários

19,06,2014

O art. 89.º-A da LGT

1 - Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 **OU** quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30 %, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela

Manifestações de fortuna	Rendimento padrão
1. Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000	20% do valor de aquisição.
2. Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50.000 e motocicletas de valor igual ou superior a € 10.000.	50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
3. Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25.000	Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
4. Aeronaves de Turismo	Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
5. Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50 000	50% do valor anual
6. Montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63.º-A.	100% da soma dos montantes anuais transferidos.

O art. 89.º-A da LGT

2 - Na aplicação da tabela prevista no n.º 4 tomam-se em consideração:

- a) Os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar;
- b) Os bens de que frua no ano em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar, adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo.
- c) Os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar.
- d) A soma dos montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63.º-A, no ano em causa.

A repartição do ónus da prova

3 - Verificadas as situações previstas no n.º 1 deste artigo, bem como na alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º, **cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados** e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efectuada.

- A AT tem de provar a existência e o valor das manifestações de fortuna (facto indiciário)
- O sujeito passivo tem de provar, para ilidir a presunção de “rendimento-padrão”, que a fonte de recursos utilizados na aquisição não é rendimento ocultado e sim “rendimentos” que ele não estava obrigado a declarar ou que foram anteriormente tributados (ex. herança, poupanças, crédito)

A repartição do ónus da prova – Jur.

I - Evidenciada a realização pelo contribuinte de suprimentos de montante superior a € 50.000,00 quando nesse ano declarou rendimentos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 50% do valor dos suprimentos - cf. tabela constante do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT), consideram-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável desse ano ao abrigo do disposto na alínea d) do art. 87.º da LGT.

II - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta ou do erro na respectiva quantificação, **não basta ao contribuinte demonstrar que no ano em causa** (e, muito menos, se essa demonstração se refere a ano anterior) **detinha meios financeiros que lhe permitissem, total ou parcialmente os suprimentos realizados, mas também quais os concretos meios financeiros que afectou à realização desses suprimentos**, sob pena de não se poder ter como justificada a manifestação de fortuna evidenciada (cf. n.º 3 do art. 89.º-A da LGT, que exige ao contribuinte a «*comprovação [...] de que é outra a fonte das manifestações de fortuna*» evidenciadas).

Ac. STA de 29-01-2014 (proc. 35/14)

A repartição do ónus da prova – Jur.

I - Apesar de o contribuinte **só poder arredar a determinação indirecta** de rendimentos levada a cabo pela Administração Tributária ao abrigo do art. 89º-A da LGT através da **justificação total do montante** que permitiu a evidenciada manifestação de fortuna, já assim não é **no que toca à fixação do rendimento sujeito a tributação**, onde a **justificação parcial** há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do **acréscimo patrimonial** não justificado sujeito a imposto.

II - Tendo o contribuinte demonstrado que recorreu a empréstimo bancário para adquirir o imóvel cujo valor determinou a avaliação indirecta dos seus rendimentos à luz daquele art. 89º- A da LGT, a quantificação do rendimento tributável **deve ser igual a 20% do valor de aquisição do imóvel mas deduzido do montante desse empréstimo**, já que o montante emprestado não está nem pode ficar sujeito a IRS.

III - Circunscrevendo-se a ilegalidade cometida à desconsideração da justificação parcial da manifestação de fortuna no cálculo do rendimento padrão - corrigível mediante mera operação aritmética que, em cumprimento do decidido, expurgue do valor da matéria colectável fixada o valor justificado - haverá lugar à anulação meramente parcial do acto impugnado, que não à sua anulação total.

Ac. STA de 19-02-2014 (proc. 85/14)

Finalidade do rendimento padrão

O rendimento padrão constante da tabela do n.º 4 do artigo 89.ºA da LGT assume, nestes termos, uma dupla finalidade:

- num primeiro momento, fornece a medida do cálculo da desproporção, **servindo para verificar se ocorrem os pressupostos legais para o recurso a métodos indirectos de determinação do rendimento tributável fundada em manifestações de riqueza;**
- num segundo momento, ultrapassada a fase contraditória, opera a fixação da matéria colectável do imposto, assumindo, nessa dimensão, a **natureza de norma de incidência objectiva de IRS**

(cfr. Xavier de Basto, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, 2007, págs. 368 e 369).

A “fase procedimental”

4 - Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior relativamente às situações previstas no n.º 1 deste artigo, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes, **quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior**, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte...

Duas realidades distintas:

- **Rendimento-padrão** – tributação com base num rendimento presumido;
- **Fixação administrativa do rendimento colectável** – verdadeira situação de avaliação indirecta da matéria tributável;

A “fase processual”

7 - Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe **recurso para o tribunal tributário**, com **efeito suspensivo**, a tramitar como **processo urgente**, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes.

Conclusão:

- Na prática, esta decisão de avaliação da matéria colectável (que é da competência do director de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, sem faculdade de delegação) só será eficaz depois de confirmada pelo Tribunal de 1.ª Instância – há um enfraquecimento do carácter executório (ou da força semi-executória) do acto tributário;

A “fase processual”

7 - Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe **recurso para o tribunal tributário**, com **efeito suspensivo**, a tramitar como **processo urgente**, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes.

Questões:

- **Pode esta decisão ser objecto de reclamação e de recurso hierárquico? E vale aqui o disposto no art. 59.º/4 do CPTA?**

Comungamos da posição de Rui Morais: não há razões para que se considere vedada a utilização daqueles meios de garantia dos sujeitos passivos, mas também não encontramos fundamento para justificar o efeito suspensivo relativamente à eficácia da decisão, na medida em que a decisão administrativa já é tomada por uma entidade administrativa especialmente qualificada, sem possibilidade de delegação, pelo que o recurso à via de impugnação administrativa neste caso poderia esgotar-se num mero expediente para retardar a eficácia da decisão administrativa. A posição jurídica do contribuinte é suficiente acautelada com a excepção do princípio da impugnação unitária.

A “fase processual”

7 - Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe **recurso para o tribunal tributário**, com **efeito suspensivo**, a tramitar como **processo urgente**, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes.

Questões:

- **Caso venhamos a estar perante uma verdadeira fixação administrativa do rendimento tributável (art. 90.º LGT), pode o sujeito passivo solicitar o pedido de revisão da matéria tributável?**

Neste caso, quando a AT opte por quantificar a matéria tributável recorrendo a elementos do art. 90.º da LGT, somos da opinião de que o art. 89.º-A/7 da LGT há-de ser interpretado em conformidade com a garantia da tutela jurisdicional efectiva, admitindo que o sujeito passivo possa solicitar a revisão da matéria tributável, nos termos do disposto no art. 91.º, previamente à interposição do recurso judicial, e com efeito suspensivo, sempre que entenda que o debate entre os peritos é essencial no quadro de um processo justo e equitativo.

Esta é uma garantia que só pode avaliar-se em concreto, ou seja, a haver inconstitucionalidade por violação da garantia da tutela jurisdicional efectiva pela recusa de aplicação do art. 91.º da LGT com efeito suspensivo, a mesma só pode verificar-se perante o circunstancialismo de um caso concreto, pois em regra faz parte da liberdade de conformação do legislador.

A “fase processual”

7 - Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe **recurso para o tribunal tributário**, com **efeito suspensivo**, a tramitar como **processo urgente**, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes.

8- Ao recurso referido no número anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, a tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário

Questões:

- **O prazo de 10 dias previsto no art. 146.º-B/2 do CPPT põe em causa a garantia da tutela jurisdicional efectiva?**

O TC não chegou a pronunciar-se de forma expressa sobre esta questão no Ac. 554/2009, mas acaba por esclarecer, *obter dictum*, que “a urgência de um meio processual não é necessariamente desvantajosa para o contribuinte impugnante, pois embora lhe imponha prazos de actuação mais curtos, assegura-lhe, em contrapartida, maior celeridade na decisão”.

A “fase processual”

7 - Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe **recurso para o tribunal tributário**, com **efeito suspensivo**, a tramitar como **processo urgente**, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes.

8- Ao recurso referido no número anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, a tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário

Questões:

- **A não interposição deste recurso prejudica a posterior impugnação judicial da liquidação?**

O STA conclui, no Ac. 24.09.2008 (Proc. 342/08), que “a decisão de avaliação constitui **acto destacável do procedimento administrativo**, pelo que se forma **caso decidido** ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessa decisão, a qual, assim, se consolida na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respectiva”.

O TC no Ac. 554/2009 não considera que esta interpretação possa ser reconduzida a uma restrição inconstitucional da garantia da tutela jurisdicional efectiva, antes entendendo que está em plena sintonia com as regras gerais do contencioso das decisões administrativas.

A “fase processual”

10 - A decisão de avaliação da matéria colectável com recurso ao método indirecto constante deste artigo, após tornar-se definitiva, deve ser comunicada pelo director de finanças ao Ministério Público e, tratando-se de funcionário ou titular de cargo sob tutela de entidade pública, também à tutela destes para efeitos de averiguações no âmbito da respectiva competência.

Questões:

- **O regime diferenciado que aqui se estabelece para os funcionários ou titulares de cargos sob tutela de entidade pública, na sua mera qualidade de contribuintes, viola o princípio da igualdade?**

A questão foi suscitada ao TC pelo PR, em sede de fiscalização abstracta preventiva, tendo aquele concluído, no Ac. n.º 442/2007, que não havia violação do princípio da igualdade de tratamento, uma vez que a diferenciação opera “a jusante da relação jurídica tributária” e tem como finalidade averiguar se existem “irregularidades de conduta no exercício de funções públicas em que o visado está investido” e que em nada contendem com a sua condição de contribuinte.

Nesta medida, considerou o tribunal que a diferença de tratamento tinha um fundamento objectivo e racional, prosseguia um fim legítimo e de interesse público (combate à corrupção) e não era desproporcionada, mesmo na parte referente à comunicação à entidade pública para efeitos de averiguação disciplinar da acumulação legítima de funções remuneradas.

A decisão teve três votos de vencido fundamentados num excesso por parte das entidades públicas em obter dados da esfera privada e tributária do funcionário para iniciar um processo de averiguações em sede disciplinar.

Questões controversas – justificação parcial

I - Evidenciada a realização pelo contribuinte, num determinado ano, de suprimentos de montante superior a € 50.000,00 quando declarou rendimentos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 50% do valor dos suprimentos - cf. tabela constante do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT), consideram-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável desse ano.

II - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta não basta ao contribuinte demonstrar que no ano em causa detinha meios financeiros de valor superior ao dos suprimentos realizados, mas também quais os concretos meios financeiros que afectou à realização desses suprimentos, sob pena de não se poder ter como justificada a manifestação de fortuna evidenciada (cf. n.º 3 do art. 89.º-A da LGT, que exige ao contribuinte a «comprovação [...] de que é outra a fonte das manifestações de fortuna» evidenciadas).

III - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, pelo que **a justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna.**

IV - **Já assim não é, contudo, no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como “incremento patrimonial” em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto, atenta a natureza das normas em causa** – concernentes à incidência objectiva do imposto –, a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, o disposto no art. 73.º da LGT – que determina que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» –, e bem assim a busca de um cânone interpretativo conforme aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático (cf. acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Maio de 2010, proferido no processo com o n.º 734/09).

V - Assim, embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no art. 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método (cf. o mesmo acórdão), entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 50% do valor dos suprimentos, deduzindo-se a este valor que se considerou justificado para a realização dos suprimentos, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, conseqüentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação

Questões controversas – justificação parcial

I - Embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89º-A da LGT, deve ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método.

II - Nesse caso, a matéria tributável é apurada com recurso ao rendimento padrão, calculado apenas sobre a manifestação de fortuna não justificada, e não pela diferença entre o rendimento padrão, calculado sobre a totalidade da fortuna, e a fortuna justificada.

...a interpretação do nº 4 do artigo 89º-A no sentido dado por esta jurisprudência, que se transformou majoritária pelo acórdão do Pleno do STA, de 5/7/2012, proferido no recurso nº 0358/12, não permite concluir, ainda que implicitamente, que o apuramento da matéria colectável se faz pela diferença entre o rendimento padrão e o rendimento justificado. Nesses casos e em todos aqueles que têm vindo a aplicar o mesmo critério jurídico (cfr. acs. de 11/7/2012 e 7/11/2012, recs. nº 0668/12 e nº 01088/12), **a matéria tributável é calculada sobre o rendimento não justificado**. Ao valor da aquisição (ou dos suprimentos e empréstimos que evidenciam manifestação de fortuna) deduz-se o montante justificado, calculando-se o rendimento padrão sobre o remanescente.

Ac. STA de 15.05.2013 (Proc. 664/13)

Questões controversas – aplicação temporal

4 - Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior relativamente às situações previstas no n.º 1 deste artigo, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, **no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes...**

A determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos.

Ac. STA 17.04.2013 (Proc. 433/13)

Questões controversas – aplicação temporal

4 - Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior relativamente às situações previstas no n.º 1 deste artigo, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, **no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes...**

...estando em questão instrumento de combate à fraude e evasão fiscal, através da operação de presunção baseada em desconformidade de rendimentos evidenciada, presunção essa não absoluta, não ofende os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, decorrentes dos artigos 13.º, n.º 1 e 104.º, n.º 1, da Constituição, que, por razões de praticabilidade e eficácia, e também de contramotivação dos comportamentos evasivos a que se procura obstar, a avaliação presuntiva de rendimentos tributáveis não declarados possa ter lugar nos três anos posteriores àquele em que ocorre o facto consubstanciador de manifestação de fortuna...

.. Na verdade, para além de obedecer às apontadas exigências de eficácia na luta contra a fraude e a evasão fiscal, incentivando o sujeito passivo a declarar o rendimento real, a norma em apreço compara favoravelmente para o sujeito passivo com o que seria a tributação do acréscimo patrimonial não justificado de uma só vez e num único ano, como observa a AT. Note-se ainda que, mesmo na expressão cumulativa máxima implicitamente admitida na decisão recorrida (interpretação do regime infraconstitucional vigente que não cabe aqui apreciar, sendo afastada por João Sérgio Ribeiro, ult. ob. cit., págs. 305 e 309 e Algumas Notas Acerca das Manifestações de Fortuna, in Estudos em Memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches, vol. V, 2011, págs. 208 e 210, assim como nos acórdãos do STA de 17 de abril e 24 de Julho de 2013, proferidos nos recursos n.ºs 433/13 e 1203/13, ambos lavrados com voto dissidente), o rendimento tributável obtido a partir da não justificação de manifestação de fortuna em todos os quatro anos não ultrapassa 80% do valor dos bens imóveis adquiridos, comportando então incidência objectiva que permanece aquém do que aconteceria caso o sujeito passivo tivesse declarado todo o rendimento correspondente ao capital aplicado na mesma

Ac. TC 43/2014

Questões controversas – aplicação temporal

Nova decisão do STA sobre o tema Ac. STA de 23.04.2014(Proc. 400/14)

...Ponderando tais (novos) argumentos, em especial que o juiz máximo das questões de inconstitucionalidade se pronunciou já no sentido de que a interpretação diversa da que é por nós sustentada não ofende os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva – ao menos quando a “manifestação de fortuna” em causa seja a aquisição de imóveis, pois o “rendimento-padrão”, nesse caso, corresponde a 20% do valor de aquisição –, **não estamos convictos de que a interpretação que fazemos das pertinentes normas tributárias não deva ser tida como a mais adequada**, nem sequer que os objectivos de combate à fraude e evasão fiscais, que estiveram na origem da consagração da tributação por “manifestações de fortuna” e das sucessivas alterações que os preceitos que a consagram têm sofrido, imponham necessariamente solução diversa...

É que, para além do mais já consignado nos Acórdãos deste STA de 17 de Abril de 2013, rec. n.º 0433/13 e de 24 de Julho de 2013, rec. n.º 1203/13, *sabido que é que a lei fiscal não admite presunções de rendimento inilidíveis – cfr. art. 73.º («As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário».)* –, não se vê como lidar com a circunstância de, na tese da AT, o sujeito passivo não poder ilidir, relativamente a cada um dos três anos seguintes àquele em que se verificou a aquisição do bem que a lei releva como manifestação de fortuna, a presunção de rendimentos resultante dessa manifestação de fortuna e de provar que os rendimentos declarados em cada um desses anos correspondem à verdade, **não estando nós convencidos de que, conforme entendeu o Tribunal Constitucional e advoga a recorrente, não se estaria já perante novas presunções, mas apenas perante o fraccionamento das consequências tributárias de uma única presunção**, porquanto, a ser assim, esta deveria, em coerência, ter de ser ilidida na sua origem (embora o Tribunal Constitucional, no juízo de não inconstitucionalidade formulado, pressuponha que o sujeito passivo tenha *efectiva possibilidade de elidir a presunção, em toda a sua amplitude temporal e efeito cumulado*).

Embora não possa falar-se aqui, em rigor, de uma violação de caso julgado da questão de inconstitucionalidade... esta “divergência” entre o TC e o STA na interpretação do art. 89.º-A da LGT não contribui para um bom sistema de justiça... desta decisão decorrerá, certamente, novo recurso de inconstitucionalidade para o TC....

Questões controversas – agravamento da incoerência?

no Acórdão de 13.07.2011 (Processo nº 0614/2011).. considerou-se não existir qualquer incompatibilidade entre as duas alíneas (d) e f) do art. 87.º) no que se refere a imóveis. Com efeito, se o valor de aquisição for de montante superior a 250.000,00 euros, verificados os restantes requisitos, aplica-se a alínea d); se for de valor inferior e verificando-se os demais requisitos da alínea f), aplica-se esta alínea.

Não se escamoteia que ao admitir a solução propugnada pelo recorrente se aceita como legítima – porque contida dentro da “margem de livre decisão do legislador” -, a possibilidade de, por exemplo, enquanto um contribuinte, com um rendimento declarado de 10.000 euros, que nesse ano adquirisse um imóvel no valor de 250.000, sem nada justificar, ser tributado por um rendimento padrão de 50.000 euros (20% do rendimento padrão, nos termos da tabela a que se refere o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT), nesse ano e nos três anos seguintes (ou seja, totalizando nos quatro anos um valor de 200.000 €), enquanto um outro contribuinte, com idêntico rendimento declarado mas que adquiriu no ano um imóvel no valor de 240.000 euros sem igualmente nada justificar, ser tributado no ano em causa, nos termos do n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT, pelo valor de 230.000 euros (correspondente ao valor de aquisição do imóvel subtraído do valor do rendimento declarado), ou seja, de forma significativamente mais gravosa perante um “acréscimo patrimonial” de valor inferior.

Esta é, contudo, uma incoerência do sistema a que apenas por via legislativa, se assim o entender, poderá pôr termo”.

.. Com a mais recente interpretação, o primeiro seria tributado **apenas** em 50.000€ e o segundo em 230.000€ !!!

Ac. STA de 16.10.2013 (Proc. 882/12)

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



Contencioso tributário. Os meios de impugnação gratuitos e o processo de impugnação judicial

[Carlos Alexandre Eira Matos Borges]

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Contencioso Tributário. Os meios de impugnação gratuitos e o processo de impugnação judicial

Carlos Alexandre Eira Matos Borges

O presente texto resulta de uma apresentação de natureza pessoal, por mim efetuada no Centro de Estudos Judiciários sobre a temática dos “*meios de impugnação gratuitos e o processo de impugnação judicial*”, no auditório do Instituto Nacional de Propriedade Industrial, no dia 19 de junho de 2014, no âmbito de uma Ação de Formação Contínua. Revestia-se de especial relevo a possibilidade de ser considerado na jurisdição tributária o recurso a medidas cautelares por parte dos sujeitos passivos.

Para encontrar uma resposta será importante termos presente três ideias.

A primeira ideia é a de que o processo cautelar tem por finalidade, na máxima medida possível, a eficácia prática da decisão a proferir no processo principal. A segunda resulta do facto de que as medidas cautelares estão claramente definidas para a AT¹ (arresto e arrolamento) não tendo o legislador previsto nenhuma para o sujeito passivo e, por fim, uma vez considerado que a ação principal visa o ataque ao acto de liquidação, como podemos fazer funcionar estas medidas cautelares?

Desta forma, importa olhar previamente para o enquadramento geral, identificando os vetores que o Legislador acolheu para erigir o edifício tributário.

Deve assim começar por atender ao estatuído na CRP² quanto às incumbências do Estado, nomeadamente os artigos 9.º, sob a epígrafe “*Tarefas fundamentais do Estado*” e 81.º, com a epígrafe “*Incumbências prioritárias do Estado*” e ao fim do imposto, artigo 103.º e a sua tradução na Lei ordinária, vide os artigo(s) 5.º “*Fins da Tributação*” e 7.º “*Objectivos e limites da tributação*” da LGT³.

Articulando as incumbências prioritárias do Estado com os fins da tributação, concluímos que o Estado enquanto tal, só existe e se fundamenta, se tiver condições financeiras para cumprir com aquilo que é o seu fim e propósito.

É pois a tributação o principal pilar do Estado social tal como se mostra idealizado na nossa Lei fundamental.

¹ Autoridade Tributária e Aduaneira.

² Constituição da República Portuguesa.

³ Lei Geral Tributária.

Chegados aqui, sabendo da necessidade da receita fiscal para a persecução dos fins públicos, o legislador, no que respeita ao direito fiscal, teve de dirimir o confronto entre os direitos individuais de cada cidadão, refletidos no direito de só lhe poder ser exigido o imposto, após tal obrigação estar devidamente firmada na ordem jurídica e o direito coletivo, assente no direito de ser proporcionado a toda a população o Estado, tal como se mostra constitucionalmente consagrado.

A solução encontrada independentemente do *input* gerador do ato de liquidação, seja a autoliquidação ou aquela que é efetuada pelos serviços, normal, adicional ou oficiosa, foi a de que a liquidação goza do estatuto da definitividade do ato tributário, sendo imediatamente exigível ao contribuinte, que, no caso do não pagamento no prazo de pagamento voluntário, tem como decorrência legal a extração da competente certidão de dívida e a instauração do respetivo processo de execução fiscal (artigo 188.º do CPPT⁴).

Percebe-se, assim, que o legislador deu primazia aos direito coletivo de arrecadação da receita, sobre o direito individual do contribuinte ver o ato de liquidação ser-lhe exigível apenas após esgotados todos os meios de impugnabilidade desse mesmo ato, seja por via graciosa, seja por via contenciosa.

Face ao antedito será de concluir que o legislador teve uma visão economicista da questão? Pensamos que não, porquanto tal - como nos refere o artigo 55.º da LGT - “*A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.*”

Ou seja, até decisão em contrário, a atuação da Administração Tributária goza da presunção que os atos por si praticados são legais, devidos e os corretos para o caso em concreto, encontramos assim um justificativo de legalidade e certeza que se soma ao justificativo de autoridade para que a cobrança do tributo ocorra em paralelo à discussão da liquidação.

Mas também se percebe que o legislador, por imposição constitucional, não poderia deixar de equilibrar os pratos da balança neste confronto de direitos individuais e coletivos, criando paralelamente ao processo de cobrança de dívida, os procedimentos de impugnação da liquidação, graciosa ou contenciosa, a ele subjacente e é neste ponto de interceção entre estas duas realidades paralelas, cobrança vs discussão da liquidação, que a problemática ganha relevo, pois o contribuinte que não concorda com o que lhe é exigido e pretende discutir ou já

⁴ Código de Procedimento e Processo Tributário.

discute essa mesma liquidação, não compreende ou aceita os atos coercivos que entretanto vão sendo praticados para cobrança dessa dívida.

Temos então aqui espaço para as eventuais providências cautelares a favor dos sujeitos passivos? Vejamos.

Quanto aos meios de reacção,

Se olharmos para os meios gratuitos, temos a reclamação gratuita, o recurso hierárquico, o pedido de revisão da matéria tributável, o pedido de revisão nos termos do artigo 78.º, da LGT, no campo judicial, a impugnação judicial, a acção administrativa especial, os seus recursos e o pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

Certamente ninguém poderá acusar o legislador de ser parco na previsão de meios de reacção ao ato de liquidação, antes pelo contrário, a proliferação de mecanismos de defesa, com os seus prazos e termos próprios poderão traduzir-se numa primeira linha e para aqueles contribuintes menos conhecedores ou com menos possibilidades financeiras de conseguir uma defesa capaz, numa verdadeira teia jurídica que prejudica aqueles que devia defender.

Numa segunda linha, também conduz a uma janela de oportunidade de utilização de “manigâncias jurídicas” que distorcem a justiça, conduzindo a uma redução total ou parcial do imposto devido, não por decisão sobre a matéria de facto, mas por questões processuais.

Após um curta incursão pelos dois primeiros elementos desta trilogia, a saber, liquidação e meios de reacção façamos uma resumida análise ao terceiro elemento, ou seja, a garantia da cobrança tributária e suas conexões.

Visitando o n.º 1, do artigo 52.º, da LGT, epigrafado como “Garantia da cobrança da prestação tributária”, verificamos que *“A cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude de pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda (...)”* (sublinhado nosso) e o n.º 2, onde se refere que *“A suspensão da execução nos termos do número anterior depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias.”*

Confrontando esta redação com a sua norma espelho no CPPT, temos o n.º 1, do artigo 169.º, sob a epígrafe “Suspensão da execução. Garantias”, onde se define que *“A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação gratuita, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda (...) desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido”* e o n.º 10 do mesmo artigo, com a redação seguinte, *“ Se for apresentada oposição à execução, aplica-se o disposto nos n.os 1 a 7”*. (sublinhado nosso)

Da leitura das referidas normas concluímos que o legislador fechou o ciclo nesta trilogia de liquidação, impugnação e garantia, deixando bem expresso que, para que não exista cobrança coerciva dos tributos liquidados, é necessário que o contribuinte recorra ao meio próprio para colocar tal liquidação em crise e que dependentemente disso, exista prestação de garantia suficiente ou dela se mostre dispensado.

A conclusão maior não poderá deixar de ser aquela que se traduz no facto do legislador só permitir a suspensão da cobrança do tributo com 3 fundamentos:

1. A discussão da liquidação;
2. O colocar em crise o processo coercivo pelo seu meio próprio, a oposição;
3. O pagamento da dívida em prestações.

Em jeito de análise sobre o antedito podemos deixar desde logo duas notas de desacerto legislativo que conduzem a erradas interpretações e que são motivos geradores de conflitos entre a Autoridade Tributária e os contribuintes.

A primeira refere-se à utilização da terminologia nas normas, o legislador da LGT refere simplesmente a reclamação, o recurso, e a impugnação, enquanto que o legislador do CPPT utiliza os conceitos de reclamação gratuita, de impugnação judicial ou recurso judicial.

Será esta uma discussão irrelevante? Devemos deixar para os atores do procedimento/processo tributário interpretações sobre matéria desta relevância?

Vejamos.

O legislador da LGT refere que tais mecanismos terão de ter por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda, enquanto que o legislador do CPPT apenas refere que terão de ter por objeto a legalidade da dívida exequenda.

Será então que com base numa interpretação literal a reclamação prevista no artigo 276.º e seguintes do CPPT, quando objetiva a inexigibilidade da dívida exequenda, pode ter a virtualidade de suspender a execução?

Porque não se mostra previsto o recurso hierárquico?

Será que está referido naquele conceito lato de recurso da LGT?

Se sim porque o afastou o legislador do CPPT? (veremos esta questão mais adiante)

E que dizer do pedido de revisão nos termos do artigo 78.º, da LGT, que também não se mostra consagrado?

Certamente dúvidas que não existiriam se o legislador que produziu ambas as normas na década de 90 do século passado, procedesse a uma harmonização legislativa que teria tanto de clarificadora como de pacificadora na relação fisco-contribuinte.

Antes de passarmos a uma breve análise sobre cada um dos meios de reação à liquidação que se mostram ao dispor do contribuinte, importa olhar para mais um resultado do eterno confronto entre os direitos individuais e os coletivos atrás mencionados.

Vejamos pois o n.º 2, do já mencionado artigo 169.º, do CPPT, que tem a seguinte redação: *“A execução fica igualmente suspensa, desde que, após o termo do prazo de pagamento voluntário, seja prestada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento em que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o acto, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda.”*

Esta redação foi dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/04, e surgiu como resposta ao seguinte panorama, a Autoridade Tributária concedora de um crédito fiscal a favor do contribuinte e no estrito cumprimento da Lei, nomeadamente o artigo 89.º, do CPPT, com a redação primitiva onde se lia no seu n.º 1, *“Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são obrigatoriamente aplicados na compensação das suas dívidas à mesma administração tributária, salvo se pender reclamação graciosa, impugnação judicial, recurso judicial ou oposição à execução da dívida exequenda ou esta esteja a ser paga em prestações, devendo a dívida exequenda mostrar-se garantida nos termos deste Código.”*

Note-se como o sistema era harmónico, aplicava-se o crédito exceto se, existisse contencioso e o processo estivesse garantido, regime semelhante à cobrança da dívida como vimos atrás.

O problema surgiu quando por via de entendimentos/decisões se começou a considerar que tal não poderia acontecer não só nessa situação da existência do contencioso, mas também na preexistência de contencioso, pois com prazos de reação a correr, tal compensação seria violadora dos direitos individuais dos contribuintes.

Tal posição – sendo defensável – não poderá deixar de ser considerada, face ao edifício jurídico existente e atrás mencionado, como dissonante.

Certo é que na balança do confronto entre direitos individuais e coletivos, o prato pendeu para o lado dos individuais conduzindo à introdução deste n.º 2, no artigo 169.º, do CPPT e alterações profundas no referido artigo 89.º, do CPPT, que, por sua vez, esvaziou de qualquer interesse prático este n.º 2. (excetuando no que se refere à situação tributária).

Findos estes considerandos iniciais, importa agora fazer uma breve passagem por cada um dos mecanismos de reação que o contribuinte dispõe, para colocar em crise a liquidação do imposto.

Em primeiro lugar importa ainda estabelecer uma linha diferenciadora entre o procedimento e o processo.

No procedimento temos uma relação linear, o sujeito passivo surge como administrado, reclamante ou recorrente e, no pólo oposto da relação, temos sempre a administração.

No processo temos uma relação triangular, de um lado o contribuinte como recorrente, impugnante ou oponente, do outro encontramos a AT como réu, o Ministério Público em defesa do Estado, ou a Representação da Fazenda Pública, sabendo sempre que sobre as partes está sempre o Tribunal/Juiz.

- Reclamação Graciosa

O procedimento de reclamação graciosa tem hoje o seu regime nos artigos 68º a 77º e 183º-A, do CPPT.

Passou a designar-se "Procedimento de reclamação graciosa" por força do que na LGT, artigo 54º, n.º 1, f) e no CPPT, artigo 44º, n.º 1, e), se definiu como procedimento tributário.

Este procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigidos à declaração dos direitos tributários, em que a relação processual é linear e como atrás mencionado, ou seja, dentro do procedimento administrativo tributário, em que dum lado está o administrado/contribuinte e do outro o administrador/Estado credor tributário, vamos encontrar o procedimento de reclamação graciosa, mais conhecido por "reclamação graciosa".

A LGT (artigos n.º(s) 55º e 57º) acolheu o princípio da celeridade quanto ao procedimento tributário, dentro do qual está como vimos o PRG, definindo como prazo geral para a sua conclusão 4 meses, a menos que o requerente viole os seus deveres de cooperação, caso em que tal prazo se suspenderá.

Tal princípio constitui uma garantia do administrado reclamante: a inobservância do prazo de 4 meses para a decisão (contado da entrada do pedido), imputável apenas à administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial (LGT, artigo 57º, n.º 5).

Este meio de defesa pode ser utilizado por parte dos contribuintes ou sujeitos passivos, sejam eles os originários, substitutos ou responsáveis, servindo apenas, conforme o preceituado no artº 68º, para anular, total ou parcialmente, os atos tributários, e apenas por iniciativa dos seus destinatários, nos prazos do artigo 70º, tendo por fundamento qualquer ilegalidade.

Como aspeto importante na utilização dos diferentes meios de defesa, importa atender ao facto de a reclamação gratuita ser condição de procedibilidade do processo de impugnação judicial, nos casos dos impostos autoliquidados, retidos na fonte e pagos por conta.

Ou seja, não estaremos nestes casos perante a ausência de qualquer pressuposto processual como a legitimidade ou a tempestividade, mas face a uma condição que a lei impõe se verifique antes da questão ser apreciada e decidida pelo poder judicial. Antes disso, tem o poder administrativo que a reapreciar e a decidir, mantendo, alterando ou revogando o acto tributário.

Importa ainda lembrar que não pode ser apresentada reclamação gratuita quando já tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento (artigo 68.º, n.º 2, do CPPT), sendo certo que se antes da impugnação judicial tiver sido apresentada reclamação gratuita, esta ser-lhe-á apenas no estado em que se encontrar (artigo 111.º, n.º 3, do CPPT).

Nos termos dos artigos 69º e 70º do CPPT, a reclamação gratuita está condicionada pelos princípios da simplicidade e da celeridade das resoluções, devendo o pedido ser escrito, dirigido à entidade competente para decidir, não obedecendo a quaisquer formalismos e não tendo que ser articulado nem subscrito por advogado, embora o possa ser.

Está isento de custas e a prova apresentada é apenas a documental, sem prejuízo da entidade *ad quem* ordenar quaisquer diligências complementares dessa prova ao abrigo do artigo 50º do CPPT, ou dos elementos oficiais com vista à descoberta da verdade material.

Só esta constitui o quadro de referência legal para a respetiva apreciação e decisão.

Para além do prazo geral de 120 dias contados a partir dos factos elencados no n.º 1, do artigo 102º, temos ainda os prazos especiais de 2 anos, na autoliquidação (artigo 131º), de 2 anos, na retenção na fonte (artigo 132º) e de 30 dias nos pagamentos por conta (artigo 133º).

Todos estes diferentes prazos são perentórios, pelo que o seu decurso faz caducar o direito de reclamação e, logo, provoca uma decisão de rejeição liminar.

A competência para a instrução e decisão, com a exceção feita ao IVA apurado em liquidação oficiosa nos termos do artigo 93.º do CIVA em que o pedido de reclamação gratuita é dirigido ao órgão central da administração tributária - ao Diretor de Serviços de reembolso do IVA - enquanto entidade competente para o decidir, conforme n.º 2 daquele artigo, tirando este caso excepcional e excepcionado no n.º 1, do artigo 73º, do CPPT, todos os pedidos são dirigidos ao Diretor de Finanças e todos entregues (ou efetuados oralmente ou por via eletrónica) no Serviço de Finanças, incluindo o dirigido ao Diretor dos reembolsos do IVA, da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação dos impostos.

Assim, o órgão competente para a instrução da reclamação gratuita o Serviço Local de Finanças que a deve concluir no prazo máximo de 90 dias elaborando proposta de decisão e,

competente para a apreciação/decisão do mesmo é, via de regra, qualquer daqueles diretores, que podem ainda delegar essa competência nos termos do artigo 75º, do CPPT.

Quando o valor do processo não exceda o valor da alçada do tribunal tributário, o chefe do serviço de finanças decide de imediato a reclamação gratuita, terminada a instrução se a houver (artigo 73º, n.º 4, CPPT).

Se o valor da reclamação gratuita não couber naquele limite, o mesmo será remetido imediatamente à entidade para decisão (artigo 73º, n.º5) que, se não tiver lugar no prazo máximo de 4 meses, (LGT, artigo 57º) terá os efeitos cominatórios do ato tácito negativo (artigo 57º, n.º5) ou mesmo do ato tácito positivo se a reclamação gratuita não for decidida no prazo de 30 dias no caso dos pagamentos por conta (CPPT, artigo 133º, n.º4).

- Pedido de revisão nos termos do artigo 78.º, da LGT

É certamente este o mecanismo de reação à liquidação mais original que a Lei prevê.

Dispõe o seu n.º 1, o seguinte *“A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.”*

Da leitura da norma e numa interpretação meramente literal afigura-se que o legislador ao referir-se a revisão, quererá dizer reapreciação, depois refere que esta reapreciação pode ser efectuada por iniciativa da AT, ou por iniciativa do contribuinte.

No primeiro caso pensamos que a questão terá de ser conjugada com artigoº 79.º, da LGT, pois se a AT reaprecia o processo terá de fazer uma de duas coisas, ou mantém o ato ou revoga o ato (será que seria assim necessário um regime excepcional ao da revogação?).

E se mantém o ato?

Este procedimento da sua iniciativa deve ser comunicado ao contribuinte com as necessárias consequências legais, nomeadamente no que se refere ao direito de audição e meios de defesa?

E se for da iniciativa do contribuinte, fará sentido que um pedido de reapreciação gere um procedimento paralelo ao da reclamação gratuita?

Não temos aqui nem tempo nem espaço para debater todas estas questões, mas sempre diremos que optando por qualquer uma das posições doutrinárias existentes (tratando este pedido de revisão como uma verdadeira reclamação gratuita ou como o mecanismo que abre a porta ao contribuinte para deitar mão ao regime regra do direito administrativo de

discussão do ato administrativo/tributário), acarreta conflitos e contencioso que importaria sanar.

- O Recurso hierárquico.

Considerando que a decisão da reclamação gratuita não configura "caso decidido ou resolvido" e, por isso, sendo passível de modificação por decisão administrativa ou judicial posterior, temos que é em sede de recurso hierárquico nos termos do art.º 76º, do CPPT, que tal modificação pode vir a ocorrer, mas sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão previsto no n.º 1, do art.º 66º, do mesmo código.

Este princípio da dupla decisão que não pode ser violado, é a expressão concreta da celeridade consagrada no artigo 55º, da LGT e significa, na prática, que a pretensão do contribuinte não pode ser apreciada por mais de duas entidades da mesma administração tributária, nos termos do artigo 47º, do CPPT.

O recurso hierárquico é mais um meio de defesa de natureza administrativa logo, a relação processual é linear. Dum lado o contribuinte recorrente e do outro lado a administração tributária na pessoa da entidade recorrida e da entidade *ad quem*, para a qual se recorre.

A LGT, no seu artigo 80º, dispõe que a decisão do procedimento é suscetível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do ato, mas, salvo disposição legal em sentido contrário, este é sempre facultativo.

O que, significa desde logo: que todas as decisões do e no procedimento administrativo tributário, são suscetíveis de recurso hierárquico, salvo quando essas decisões forem do mais elevado superior hierárquico, *a contrariu sensu*.

Quanto ao objeto do recurso hierárquico temos que, nos termos do nº1, do artº 66º, do CPPT, não são apenas os atos tributários finais ou intermédios negativos, mas todas as decisões dos órgãos da administração em matéria tributária ou em "questões fiscais", cujos efeitos se projetam na esfera jurídica dos contribuintes e sejam suscetíveis de lesar imediatamente direitos ou interesses legalmente protegidos.

A LGT, no seu artigo 80º e o CPPT no seu artigo 66º, n.º 2, determinam que o recurso hierárquico deve ser dirigido "ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto" recorrido, quer tal autor o tenha praticado no uso de competência própria, quer o tenha praticado no uso de competência delegada.

Os recursos assim dirigidos, devem sempre ser apresentados perante a entidade que os praticou e os manterá se as alegações e provas do recorrente não interferirem nos

fundamentos em que assentou a sua prática. Caso contrário, pode alterá-los, revogando-os no todo ou em parte (artigo 66º, n.º 4).

Ou seja, aqui, como em geral no contencioso dos atos administrativos, vale o princípio segundo o qual, à entidade recorrida deve ser dada a oportunidade de fazer uma de três coisas: manter o ato, alterar o ato ou revogar o ato notificado ao seu destinatário.

Quanto aos prazos do recurso hierárquico o artigo 66º, do CPPT estabelece o prazo de 30 dias para interpor o recurso hierárquico a contar, nos termos do artigo 20.º do CPPT, da notificação do ato respetivo e de 15 dias, para a entidade recorrida o instruir e fazer subir acompanhado de informação ou parecer e do processo administrativo respetivo se o recurso tiver efeitos suspensivos ou só dum extrato do mesmo se ele tiver efeitos meramente devolutivos, isto nos casos de propostas de manutenção dos atos ou da sua parcial revogação, já que nos casos de revogação total os processos de recurso hierárquico não sobem.

A entidade de recurso, *ad quem*, tem o prazo máximo de 60 dias para apreciar e decidir.

A decisão de indeferimento total ou parcial do RH pela entidade competente, abre a via de recurso contencioso para a impugnação judicial.

Do texto do artigo 80º, da LGT e do artigo 67º, do CPPT, resulta que o recurso hierárquico tem natureza facultativa.

Daí que, o que é recorrível hierarquicamente também o é judicialmente.

As decisões nos procedimentos tributários são, via de regra, atos definitivos no plano horizontal, logo, diretamente impugnáveis junto do juiz do tribunal tributário.

Ou seja, o destinatário do ato tributário ou, num âmbito mais lato, em matéria tributária, terá de ponderar, no seu leque de meios de defesa se, no caso, mais lhe aproveita interpor recurso hierárquico ou logo impugnação se esta for já disponível.

Terá de fazer esclarecidas opções, não estando obrigado a recorrer hierarquicamente, daí a sua natureza facultativa.

Se optar pelo recurso hierárquico ele terá, por regra, efeitos meramente devolutivos.

- Impugnação Judicial

A CRP (artigo 268º, n.º 4), a LGT (artigos 9º e 95º) e o CPPT (artigo 96º) acolhem e consagram o direito dos contribuintes de impugnar ou recorrer judicialmente de todo o ato lesivo dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

Os meios ou instrumentos de defesa judicial são muitos e diversos e estão elencados no artigo 101º da LGT e no artigo 97º do CPPT, de entre os quais se destaca a impugnação judicial, meio de defesa perante uma vasta gama de atos tributários, particularmente,

liquidação de qualquer dos tributos classificados nos termos do artigo 3º, da LGT, mesmo quando autoliquidados, retidos na fonte ou pagos por conta ou ainda, quando os atos respeitam a fixações da matéria tributável que não dão origem a qualquer tributo.

Trata-se dum importante meio ou instrumento de defesa dos contribuintes a que estes recorrem quando não acreditam na justiça administrativa ou aí não obtiveram sucesso.

No primeiro caso não reclamam gratuitamente ou recorrem hierarquicamente, antes interpõem logo impugnação judicial.

No segundo caso, deixaram de acreditar em resultado do decidido nesses processos e destas decisões recorrem ao poder judicial.

Ao contrário do reclamação gratuita e do recurso hierárquico, a relação processual não é linear, mas triangular: dum lado o contribuinte/impugnante, do outro o credor tributário/Estado cujo interesse público e legalidade é assegurada pelo Ministério Público (MP) e pelo Representante da Fazenda Pública (RFP).

Ao meio e por cima está o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal encarregado por lei de dirimir o conflito de interesses que, por razões diremos naturais e culturais, são opostos.

A impugnação visa ou tem por objeto atacar os atos praticados pela administração tributária, obtendo do juiz a declaração da sua inexistência, nulidade ou anulação.

Os vícios do ato impugnado que conduzam à sua anulabilidade podem ser arguidos numa relação de subsidiariedade (artigos 99º e 124º, CPPT).

Portanto, o objeto do processo de impugnação, é um ato tributário enquanto declaração de vontade da administração fiscal através dos seus órgãos competentes, quer os atos sejam atos tributários finais (liquidações), quer eles sejam atos tributários intermédios, por vezes negativos como por exemplo, fixação de prejuízos diferentes dos declarados, ou mesmo positivos, por exemplo, fixação de valores patrimoniais.

Constitui fundamento da impugnação qualquer ilegalidade, abstrata ou concreta, na quantificação ou qualificação da matéria coletável, na preterição de formalidades legais, todas.

O artigo 99º, do CPPT, de todas as ilegalidades possíveis dá apenas quatro exemplos, a saber, a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, a incompetência, a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e a preterição de outras formalidades legais.

A ilegalidade do ato tributário pode ser abstrata. Isto é, o tributo ou a sua cobrança não está prevista na lei vigente ou o ato tributário pode padecer de ilegalidade concreta, por exemplo:

- o facto tributário donde emergiu a liquidação não está previsto nas normas de incidência;

- tal facto tributário está aí previsto, mas haver uma circunstância legal que impeça ou suspenda tal incidência como é o caso das isenções reais, pessoais ou temporais;
- erros na identificação dos sujeitos passivos ou responsáveis pelo pagamento;
- preterição de formalidades legais no processo de formação do ato tributário ou procedimento administrativo;
- erro na avaliação ou determinação da matéria coletável e quer esta seja ou não suscetível de impugnação autónoma.

Na ilegalidade concreta, podemos ainda incluir a duplicação de coleta, a caducidade do direito à liquidação e a prescrição.

A impugnação judicial é formulada em petição articulada dirigida ao juiz do tribunal competente, apresentada no prazo geral de 3 meses contados a partir dos factos referidos no nº 1, do artigo 102º, da notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, no prazo de 90 dias dos atos de fixação dos valores patrimoniais (artigo 134º, n.º 1), e a todo o tempo, se o fundamento da impugnação for a nulidade (artigo 102º, n.º 3).

Qualquer impugnação apresentada fora dos respetivos prazos, deve ser indeferida ou rejeitada liminarmente pelo tribunal competente antes mesmo de proceder à apreciação do mérito ou demérito dos seus fundamentos.

O decurso do prazo provoca a extinção do direito de impugnação.

A petição articulada dirigida ao juiz deverá ser apresentada no Tribunal ou no Serviço de Finanças onde tiver sido ou deva considerar-se praticado o ato tributário impugnado, considerando-se como tal sempre o serviço da área do domicílio ou sede do contribuinte da situação dos bens ou da liquidação dos tributos.

Se a impugnação tiver sido apresentada no serviço local, tem este apenas 5 dias para a remeter ao tribunal após pagamento da taxa de justiça inicial (ver LGT, artigo 19º e CPPT, artigo 103º).

Se, por lapso ou falta de informação, o pedido tiver sido apresentado em serviço territorialmente incompetente, este, no prazo de 48 horas, deve remetê-lo para o serviço competente, nos termos do artigo 17º, n.º 3 do CPPT, disso notificando o contribuinte impugnante.

De referir também que, no processo tributário, vale o princípio da impugnação unitária, pelo que não são suscetíveis de impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento, exceto se estiver em causa a impugnação dos chamados atos de destacáveis que podem ser impugnados diretamente.

Assim, temos que – por regra – apenas os atos tributários finais, são passíveis de impugnação e, por exceção, os atos intermédios negativos ou mesmo positivos.

Pode parecer que a impugnação judicial como meio de defesa está sempre disponível perante todo e qualquer ato em matéria tributável que atente contra direitos ou interesses com proteção legal, não é assim, porém, há casos em que, ou se faz uso do recurso administrativo prévio e, se este não for procedente, tem o recorrente então ao seu dispor a impugnação, ou, caso contrário, perdeu-se, via de regra definitivamente, a oportunidade de defesa perante a autoridade judicial.

Como exemplos de precedência obrigatória temos então os recursos administrativos de revisão da matéria tributável, de segundas avaliações dos bens, de autoliquidações, de retenções na fonte e de pagamentos por conta.

Quanto ao recurso de revisão da matéria tributável, é ele precedente obrigatório da impugnação judicial, nos precisos termos da LGT (artigo 86º, n.º 2) e do CPPT (artigo 117º, n.º 1, *in fine*).

Quanto às avaliações e reavaliações de bens, são também elas precedência obrigatória do processo de impugnação judicial, nos termos do citado artigo 86.º da LGT, nos termos dos artigos 76º, n.º 4 e 77º, do CIMI e nos termos do artigo 134º, n.º 7, do CPPT.

Quando o contribuinte não concorda com o resultado da primeira avaliação, não pode impugnar os seus resultados nem, depois, os impostos daí emergentes.

Tem de solicitar sempre a segunda avaliação e, se com o resultado desta não concordar, terá então, após a notificação dos atos tributários, a possibilidade de discutir toda a sua legalidade perante o juiz do tribunal administrativo e fiscal competente.

Sem esgotar esses meios administrativos, não terá direito à impugnação, como claramente preceitua o nº 2, do artigo 86º, da LGT.

Quanto às autoliquidações também o CPPT prevê, de harmonia com a citada norma da LGT, que a impugnação judicial seja obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao diretor competente, nos termos do nº 1, do artigo 131º.

Só em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação graciosa, é que o contribuinte pode recorrer à impugnação. Ou seja, o contribuinte não pode impugnar directamente os seus próprios atos tributários.

Quanto às retenções na fonte, também o mesmo CPPT, no seu artigo 132º, condicionou o acesso à impugnação por parte do substituto ou do empregador ou do pagador dos rendimentos à possibilidade do mesmo descontar o imposto retido a mais nas entregas seguintes da mesma natureza a efetuar no ano do pagamento indevido ou, se isso não for

possível, à reclamação gratuita para o diretor competente. Sem o uso prévio destes mecanismos não terá o direito de impugnar judicialmente.

É importante notar que as precedências da impugnação relativas às autoliquidações e retenções na fonte, desaparecem face a dois pressupostos: quando o fundamento ou causa de pedir for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação ou a retenção na fonte tiverem sido efetuadas de acordo com as orientações genéricas da administração tributária. Nestes casos, está imediatamente acessível a impugnação a apresentar no prazo geral.

Quanto aos pagamentos por conta, também a respetiva impugnação depende de prévia reclamação gratuita para o diretor, nos termos e prazo do artigo 133º, do CPPT. Sem antes reclamar, não pode impugnar.

Em todos estes cinco casos de precedências administrativas obrigatórias para se ter disponível a impugnação judicial, o que está em causa não são exceções que impedem o juiz de apreciar do mérito ou demérito dos fundamentos da impugnação.

Ou seja, nestes casos não estamos perante simples pressupostos processuais, como a personalidade e capacidade judiciárias, a legitimidade das partes, o patrocínio judicial ou a competência do tribunal cuja falta implica, via de regra, a sustação do processo até à sua verificação, para que o tribunal possa então apreciar do mérito, mas perante a inexistência de condições de procedência da ação.

Aqui, verificada que seja a referida inexistência, a consequência é, sem mais, a do indeferimento liminar da petição inicial.

Também será de atender ao facto de não poder ser deduzida reclamação gratuita quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento (artigo 111.º, do CPPT), pretendendo-se assim evitar decisões contraditórias, garantir-se que primordialmente seja deixado aos Tribunais Tributários a apreciação das ilegalidades tributárias, sendo certo que, caso a AT anule ou revogue a decisão que se mostre em crise, o Tribunal não deverá emitir pronúncia sobre o pedido.

Face ao atrasado, não podemos deixar de referir que o sistema comporta uma incoerência, pois prevê o prazo de 3 meses para impugnar e de 120 para reclamar gratuitamente e seguidamente de novo prazo de 3 meses para impugnar, caso a decisão da reclamação seja de indeferimento (o prazo era de 15 dias, passou a 3 meses com a revogação do n.º 2, do artigo 102.º, do CPPT, pela alínea d), do artigo 16.º, da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro).

E quanto ao Recurso Hierárquico?

Vide acórdão do STA no processo n.º 0482/07 de 05.07.2007.

“(...) da decisão (quer expressa, quer silente) do recurso hierárquico é admissível, ainda, impugnação judicial, no prazo de 90 dias. (...)”

“(...) Sob o título de “Impugnação judicial. Prazo de apresentação”, o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no seu n.º 1, reza que «A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes: notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma» [alínea e)]. E o n.º 2 do mesmo artigo 102.º diz que «Em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação»(...)”

“(...)Como assim, e em resposta ao thema decidendum, diremos que do acto tácito de indeferimento de recurso hierárquico, tendo como objecto acto de liquidação tributária, cabe impugnação judicial, no prazo de 90 dias. Pelo que, não tendo laborado neste entendimento, deve ser revogada a sentença recorrida.(...)”

“(...)Cf., no mesmo sentido, entre muitos outros, os acórdãos desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 20-5-2007, de 6-6-2007, e de 12-6-2007, proferidos respectivamente nos recursos n.º 340/07, n.º 286/07, e n.º 341/07.(...)”

Deixando para o final esta questão do efeito suspensivo do recurso hierárquico, bem como a questão do próprio prazo para impugnar (hoje matéria ultrapassada com a revogação atrás mencionada), seria importante e mais uma vez esclarecedor que o legislador vertesse em forma de Lei, o regime acolhido pela jurisprudência no que se refere ao efeito suspensivo do recurso (baseado no argumento que se trata do prolongamento da reclamação graciosa, cuja decisão não se consolidou ainda e, como tal, suscetível de ser alterada, fazendo com que o recurso goze das mesmas características e efeitos processuais desta), conflitue com o regime regra estabelecido no artigo 67.º, do CPPT que atribui ao recurso hierárquico apenas efeito devolutivo.

Certos que o tempo é diminuto para analisar todas as questões em profundidade, deixamos em jeito de nota final algumas dúvidas cuja resposta necessita de ser expressa e clara, sob pena de aumentar a litigiosidade entre os contribuintes e a AT, fazendo com que estes sintam que existe espaço para as providências cautelares a seu favor no processo tributário, mecanismo que a nosso ver não tem enquadramento jurídico no sistema fiscal de hoje. Essas dúvidas poderão ser colocadas da seguinte forma:

Quanto às concretizações das decisões, como manter suspenso os processos coercivos quando já não existe meio contencioso ativo?

Que fazer quanto às reclamações/impugnações parciais?

Pode o processo prosseguir pela parte não contestada? (veja-se a alínea b) do n.º 4 do art.º 86.º CPPT e a questão do reporte de prejuízos...)

Obrigado.

CARLOS MATOS BORGES

Para aceder à videogravação da comunicação, clique no ícone



Problemas de visualização



As providências cautelares a favor do contribuinte

[Serena Cabrita Neto]

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

As providências cautelares a favor do contribuinte

Serena Cabrita Neto

Sumário:

1. Os Meios de Acção Cautelar e a Tutela do Contribuinte
2. O Processo Cautelar
3. Tramitação e efeitos
4. Conclusões

1. Os meios de acção cautelar e a tutela do contribuinte

O princípio ínsito no artigo 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa (CRP) relativo à *tutela jurisdicional efectiva* que deve ser assegurada a todos os administrados é o ponto de partida para a análise que aqui vamos promover, nomeadamente porque é em torno desta consagração legal que se desenvolveram os instrumentos processuais tutelares que asseguram a possibilidade de obter sindicância judicial quanto a toda a actividade administrativa, o que estende à realidade tributária.

No que tange às medidas de acção cautelar, verificamos que o legislador constitucional cuidou de alargar o referido princípio de modo a abrangê-la, nomeadamente ao prever o direito de qualquer cidadão “à *determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas*”.

Esta tutela de natureza cautelar que, por natureza, é excepcional – designadamente porque antecede, na maioria dos casos, a prática de um acto tributário¹ que, por força dos princípios vigentes, goza do privilégio da sua exequibilidade, mesmo que se pretenda discutir quanto à sua legalidade²e, portanto, não se pode assumir como regra desvirtuante dos mesmos – assume, do ponto de vista processual, à semelhança das providências cautelares administrativas ou civis, o carácter de processo urgente, com vista a garantir a sua utilidade prática.

A tutela cautelar tributária é ainda caracterizada por maiores exigências legais quanto aos requisitos necessários para o seu decretamento, sendo também este processo

¹ Ou de um acto em matéria tributária relacionado com o facto de existir uma liquidação de imposto (como por exemplo, os actos praticados em sede de execução fiscal, tendentes à cobrança de tributos).

² Princípio *solve et repete*, que impõe que os tributos sejam pagos (ou assegurados, por via de garantia idónea) ainda que se queira discutir a sua legalidade administrativa ou judicialmente, sob pena de execução coerciva da dívida.

caracterizado por uma mais fraca permanência da decisão na ordem jurídica – nomeadamente porque a natureza da matéria em causa precipita a prática de actos definitivos, cuja tutela é assegurada por outros meios mas que, em regra, pressupõem que seja prestada uma garantia que suspenda a execução do acto tributário (ou que o tributo seja pago).³

Quanto a este tema é incontornável a questão relativa à pertinência da existência de acções cautelares em sede tributária, ramo do direito onde se discutem essencialmente direitos patrimoniais.

O legislador processual tributário considerou que sim, na medida em que o direito tributário não difere do direito administrativo em matéria de salvaguarda de garantias dos administrados, ideia muito aprofundada em sede da Reforma do Contencioso Administrativo operada em 2004 em que se declarou expressamente a aplicabilidade dos meios tutelares previstos no Código de Processo nos Tribunais Administrativos ao direito tributário.⁴

Julgamos que andou bem o legislador ao dar exequibilidade àquele que é o comando constitucional e ao prever, no artigo 98.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a tutela cautelar assegurada aos administrados, sejam contribuintes, sejam sujeitos passivos, sejam terceiros interessados na relação jurídica tributária.

2. O Processo Cautelar

No ordenamento jurídico português, as medidas de acção cautelar em matéria tributária estão espalhadas por três diplomas fundamentais, a saber, a Lei Geral Tributária (LGT), o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), este último aplicável subsidiariamente ao processo tributário.

Nestes diplomas encontramos medidas cautelares previstas a favor da Administração Tributária, a que esta pode lançar mão com ou sem prévia autorização judicial, consoante os casos.

Assim, como medidas cautelares a adoptar sem prévia autorização (ou decretamento) por parte dos tribunais, encontramos prevista no art. 51.º LGT a **providência cautelar extrajudicial (administrativa)** – com ou sem apreensão de bens –, impugnável posteriormente pelo visado, nos termos artigos 143.º ou 144.º CPPT, consoante haja ou não apreensão de bens.

³ Cfr. artigos 169.º, 195.º e 199.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁴ Não ignorava o legislador a aplicabilidade subsidiária do direito processual administrativo e, portanto, do referido Código ao processo tributário, por remissão expressa do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Este tipo de providência é normalmente utilizada em casos de apreensão de bens em inspecções, tributárias ou multidisciplinares, nomeadamente em casos relacionados com matérias alfandegárias e ou de circulação de bens, na medida em que se impõe uma actuação rápida das autoridades, incompatível com o pedido de autorização judicial prévia.

A Administração Tributária pode, ainda, lançar mão da **providência cautelar judicial, de arresto ou arrolamento de bens**, desde que alegue o fundado receio de dissipação de bens, a intentar nos termos dos artigos 135.º a 142.º e 214.º CPPT e igualmente impugnáveis pelos visados, desta feita nos termos dos artigos 143.º ou 144.º do CPPT, consoante haja ou não apreensão de bens.

Os tribunais têm vindo a admitir a utilização deste tipo de medidas cautelares nos casos em que haja fundado receio de dissipação de bens para a satisfação do crédito tributário, ainda que se trate de bens do responsável subsidiário (a operar por via da reversão fiscal).

A tutela conferida ao contribuinte, ou mesmo a qualquer interessado que seja afectado pela actuação tributária é por seu turno assegurada, desde 2004, com a Reforma do Direito Administrativo, através da **providência cautelar inominada**, a decretar judicialmente, a que o administrado pode lançar mão nos termos dos artigos 147.º, n.º 6 do CPPT e 112.º e seguintes CPTA.

Quanto a esta providência cautelar há que sublinhar a sua enorme importância no seio do sistema judicial, na medida em que se assume como o único **meio antecipatório ou conservatório com carácter urgente** previsto, a favor do contribuinte, na legislação aplicável tributária.

Nessa medida, a concretização deste meio – como extensão daquilo que é genericamente enunciado no art. 147.º, n.º 6 do CPPT – admite, para além da “reparação de prejuízos” alcançável com os meios tutelares normais, a possibilidade de evitação de prejuízos futuros provocados pela previsão de uma actuação ilegal, activa ou omissiva, da Administração Tributária.

Para obter esta tutela especial, exige-se ao requerente que invoque e faça prova da existência de “fundado receio de uma lesão irreparável” e que a mesma resulte da provável “actuação da administração”.

Como em todas as acções cautelares, o decretamento da medida deverá bastar-se com juízos indiciários quanto à existência de fundado receio de uma lesão irreparável do próprio requerente, aliás como esclarecem a melhor doutrina e a jurisprudência⁵.

⁵ Cons. Jorge Lopes de Sousa, CPPT Anotado, Volume 1, Áreas Editora, página 1082 e ss.; Jurisp. do STA – Ac. 799/2004, 1/09/2004

JORGE LOPES DE SOUSA⁶ admite a utilização da tutela directa, sem necessidade de alegação e prova do “prejuízo irreparável”, através do regime instituído no CPTA, sempre que a mesma resulte da procura da obtenção da tutela plena e em tempo útil, nos termos do artigo 96.º, n.º 2 CPPT - normativo que determina que no máximo em dois anos o processo judicial tributário deva estar concluído –, aplicável se enquadrável nos casos do art. 120.º CPTA. No âmbito desta tutela antecipatória, podemos assumir os exemplos dos casos de pagamento de tributos, com vista a obter a sua restituição provisória ou, se ultrapassado o prazo legal de decisão, o decretamento da medida com vista a obter a suspensão da execução sem obrigação de prestação de garantia ou do levantamento da mesma.

E no âmbito do disposto no art. 147.º, n.º 6 do CPPT, o que devemos entender por “lesão irreparável”?

Parece claro que a mesma se refere a actos ou a omissões de actos por parte da Administração Tributária, mas resta saber se existem restrições objectivas.

E devemos incluir nesta tutela a aplicação de leis tributárias, as futuras (iminentes) liquidações de tributos, os actos em matéria tributária?

Neste caso, qual o papel a assumir pela acção de Intimação para um Comportamento?

E os actos praticados na execução fiscal, são abrangidos pela tutela cautelar?

Neste caso, qual o papel reservado à Reclamação Judicial⁷?

Ou, num âmbito mais genérico, como enquadrar a admissibilidade das providências cautelares, no nosso regime, à luz do princípio *solve et repete*?

JORGE LOPES DE SOUSA exemplifica: sempre que ocorra a possibilidade de paralisação da actividade comercial de uma empresa, com perda de clientela, haja dispêndio de quantia que comprometa a estrutura económico-financeira da empresa e a sua subsistência, ocorra a possibilidade de sofrer danos por quem não tem outros meios de subsistência, possa diminuir a qualidade de vida do requerente da providência ou a satisfação das suas necessidades primárias, ou quando exista lesão “acto consumado” (impossibilidade de reconstituição da situação se não for decretada), estaremos perante casos em que a tutela cautelar pode ser despoletada pelo visado. E estes exemplos, como se vê, são transversais a toda a actividade tributária com efeitos na vida do administrado, fora e dentro do procedimento de liquidação

⁶ Idem.

⁷ Prevista no art. 276.º do CPPT, conferindo uma tutela abrangente em sede de execução fiscal, de acordo com a interpretação que o STA tem vindo a fazer quanto à utilização do meio.

de tributos e da execução fiscal, abrangendo essencialmente actos em matéria tributária potencialmente lesivos de interesses fortes do mesmo.

Podemos chamar à colação outros exemplos livres em que a tutela cautelar nos parece fazer sentido, nomeadamente nos casos em que haja impossibilidade de atempado registo de situação tributária regularizada (quando efectivamente esteja) e a urgência na obtenção da certidão de inexistência de dívidas e suas consequências (com vista à participação em concursos, por exemplo), casos em que haja manifesta dificuldade (custos e demora) na anulação de actos de compensação ou penhoras ilegais, com as inerentes consequências ao nível da certificação da situação tributária regularizada.

Note-se que em todos os exemplos acima indicados, referimo-nos a situações em que o dano – pela actuação ou omissão da Administração Tributária - ainda é potencial, não se deu, embora seja muito provável ou certo.

Por isso se justifica a tutela antecipatória em vez da tutela anulatória (obtida, por exemplo através da Reclamação judicial contra os actos ilegais praticados na execução fiscal).

E mais: mesmo nos casos em que haja omissão de comportamento, a tutela nem sempre é conseguida por via da Intimação para um Comportamento, na medida em que o mesmo não reveste a natureza urgente e a consumação dos efeitos (negativos) da omissão podem não ser possíveis de tutelar que não pela via cautelar.

O art. 112.º do CPTA, por seu turno, prevê um elenco exemplificativo de medidas cautelares que podem ser requeridas, nem todas com utilidade em matéria tributária, das quais destacamos a suspensão de eficácia de actos administrativos ou normas, as autorizações provisórias para a prática de actos ou a intimação da administração para a adopção de condutas.

De grande importância é a norma prevista no artigo 120.º do CPTA, a qual, para além de conferir ao julgador os estritos critérios de decisão, determina a obrigatoriedade de cumprimento da medida decretada, pela entidade demandada, sob pena de execução da decisão e que adiante veremos em pormenor.

3. Tramitação e efeitos

Como vimos acima, a regra geral prevê a aplicação, ao decretamento das medidas cautelares das regras da acção de Intimação Para Um Comportamento (nos termos da remissão prevista no art.147.º, n.º 6 do CPPT). Esta remissão parece ter um alcance restrito porquanto só n.ºs 3 e 4 daquele normativo parecem ter aplicabilidade prática ao caso das medidas cautelares (este último parcial, pois a prova nem sempre será apenas documental), pelo que a necessidade de recorrer às regras (subsidiárias) do CPTA é evidente e natural.

Assim, a aplicação subsidiária do disposto nos artigos 112.º e ss. do CPTA, por força da remissão genérica operada no art. 2.º do CPPT, determina que terá legitimidade para apresentar a providência quem a tenha para interpor a acção principal (que podem ser todas as admitidas em Processo Tributário).

Aquando da interposição da acção, o ónus de alegação do fundado receio de uma lesão / ou da violação do prazo legal de decisão é do contribuinte ou o ofendido com legitimidade para a acção principal, sendo esse pressuposto essencial para que a providência possa ser sequer conhecida.

A providência interposta assume, como não podia deixar de ser, um carácter instrumental face à acção principal interposta ou a interpor, mas tem uma tramitação autónoma (art. 113.º CPTA), podendo também ser interposta em simultâneo à acção principal (art. 114.º, n.º 1, al. b) e c) do CPTA).

Quanto ao pressuposto processual da competência, dispõe o artigo 114.º, n.º 2 do CPTA que o tribunal competente é mesmo que deve julgar a causa principal, regra aliás coincidente com as dos demais ramos de direito.

O artigo 114.º prevê ainda, no seu n.º 3, os requisitos que deve ter a petição, a saber:

- a) Indicação do Tribunal;
- b) Identificação do Requerente (nome, residência/sede) e da entidade demandada,
- c) Identificação dos contra-interessados que possam ser directamente prejudicados,
- d) Indicação do processo de que depende/irá depender/em curso,
- e) Indicação da providência pretendida,
- f) Alegação articulada dos fundamentos e apresentação de prova sumária,
- g) Fazer prova do acto ou norma em relação ao qual se pretende a providência.

Caso os requisitos não estejam preenchidos, poderá ocorrer a sanção de deficiências, nos termos previstos no art. 114.º, n.º 4 do CPTA, sendo concedido um prazo de cinco dias para o efeito.

Após a apreciação do tribunal, ocorre o despacho Liminar – art. 116.º CPTA – de admissão ou rejeição, podendo este último ocorrer caso não tenha existido, quando ordenado, o suprimento das deficiências do requerimento inicial, haja manifesta ilegitimidade do Requerente ou da entidade requerida ou haja manifesta ilegalidade da pretensão, o que implica uma apreciação material do peticionado, por parte do tribunal.

No caso de rejeição, há a possibilidade de se apresentar novo requerimento.

Segue-se a fase da citação da Entidade Demandada para contestar (10 dias) e ainda para, ao abrigo do princípio de igualdade de armas, esta oferecer as provas que pretenda produzir –

artigo 118., n.º 2 do CPTA . Em caso de não contestação (“não oposição”), e ao contrário do que sucede nas acções comuns, existe uma cominação de “presunção de veracidade dos factos invocados pelo Requerente”, nos termos do art. 118.º, n.º 3 do CPTA, presunção essa que, ainda assim, não implica o decretamento da providência que, como se prevê no n.º 5 do art. 120.º do CPTA pode, ainda assim, ser rejeitada, verificados certos condicionalismos⁸.

A decisão da providência, nos termos do artigo 119.º CPTA é proferida em cinco dias após a produção de prova ou do termo dos articulados, existindo a possibilidade de se antecipar a decisão do mérito na acção principal, nos termos do art. 121.º do CPTA.

Importante referir que a Doutrina tem manifestado dúvidas quanto à aplicabilidade ao processo tributário desta possibilidade de antecipação da decisão, nomeadamente quando se tratem de actos tributários *stricto sensu*, apesar da remissão global do para o CPTA indiciar o contrário.

Quanto à decisão propriamente dita, o legislador dá directivas ao julgador, indicando que a providência apenas deve ser decretada quando:

- seja evidente a procedência da pretensão formulada/a formular no processo principal
- haja fundado receio da constituição de uma situação de facto consumado ou de difícil reparação para os interesses que se quer assegurar/reconhecer no processo principal – com ponderação do interesse público e eventual exigência de garantia pecuniária (n.ºs 2 e 4)

Este normativo encontra razão de ser no carácter excepcional da tutela cautelar, ainda mais se justificando quando, em sede de ordenamento jurídico tributário se poderá estar a tratar de ponderações de interesses públicos.

Quanto aos efeitos das providências quando decretadas, regulados no art. 128.º e 131.º do CPTA, temos, por um lado, o efeito da mera apresentação do requerimento (com a citação da Entidade Requerida), quando é requerida a suspensão de eficácia. Neste caso, com a citação, recebido o duplicado do requerimento, verifica-se o efeito suspensivo imediato – excepto em caso de apresentação, no prazo legal, de resolução fundamentada por parte da Entidade Requerida, com fundamento no interesse público, a apreciar pelo Tribunal quanto à sua pertinência.

Em qualquer caso, quando decretada a providência, a Administração Tributária deve impedir com urgência a execução do acto, podendo a execução indevida ser atacada no próprio processo por via de incidente, nos termos do n.º 6 do artigo 128.º do CPTA.

⁸ E para além do escrutínio que, em qualquer caso, o julgador possa fazer quanto à pertinência da acção, nos termos do artigo 120.º do CPTA.

Ainda com relevância, temos a figura do Decretamento Provisório – prevista no artigo 131.º CPTA – aplicável nos casos especiais de tutela de direitos, liberdades e garantias que não possam ser exercidas em tempo útil. Este regime especial determina que a providência seja decretada em 48 horas – carácter muito urgente – e que a audição do interessado possa ser feita por qualquer meio adequado / eventual audição do requerido. A decisão emanada nestes casos não será impugnável⁹, existindo porém notificação posterior às partes para pronúncia quanto ao levantamento, manutenção ou alteração da medida, que só pode ser efectuada pelo juiz.

Fora dos casos do Decretamento Provisório, vemos que, nos termos do art. 122.º do CPTA, o efeito da decisão e o decretamento da providência deve ser imediatamente cumprida pela Administração Tributária, podendo as medidas decretadas ser sujeitas a termo ou condição e subsistindo as mesmas até à sua caducidade¹⁰, alteração ou revogação. As mesmas podem, ainda, ser alteradas, nos termos do disposto no artigo 124.º CPTA.

Podemos, em jeito de conclusão, assumir que os casos de decretamento provisório farão sobretudo sentido quando a procedência a tomar seja de carácter positivo, sendo o efeito suspensivo “normal” relativo aos casos em que existam providência com a finalidade de obter a suspensão de um acto por parte da AT.

4. Conclusões

Feito o percurso normativo sobre o sistema cautelar tributário existente, partindo da CRP e passando pelas normas processuais aplicáveis em matéria tributária, é legítimo procurarmos retirar algumas conclusões quanto ao sentido e alcance da tutela cautelar tributária.

Assim, importa questionar se, quanto às matérias tributárias “há espaço” para uma tutela cautelar.

Quanto a este ponto, e não obstante a natural resistência verificada por parte da Administração Tributária – que considera aplicáveis apenas os meios tutelares que classicamente são utilizados pelos contribuintes quando se julgam ofendidos nos seus direitos, com pouca abertura para as novas formas processuais -, julgamos que faz todo o sentido, em circunstâncias em que se assiste à manifesta melhoria da eficácia na liquidação e cobrança de tributos por parte da Administração, que também os meios de defesa evoluam, se

⁹ Situação original no seio do direito administrativo-tributário em que o sistema garantístico é usualmente tendente a permitir o ataque judicial de todas as decisões.

¹⁰ As providências cautelares, por natureza provisórias, caducam quando ocorra alguma das causas previstas no art. 123.º do CPTA.

transformem, se adaptem a formas mais rápidas, mais imediatas, com vista **a permitir a manutenção da tutela jurisdicional plena e efectiva a que alude o art. 268.º, n.º 4 da CRP.**

Ou seja, a evolução dos meios à disposição da Administração Tributária não pode ser desacompanhada - sob pena de um intolerável agravamento da desigualdade de armas entre a mesma e os cidadãos -, da evolução dos meios aos quais se faz apelo para obter a tutela contra actos ilegais, pelo que essa não pode, obviamente, olvidar a tutela preventiva, cautelar. Por isso, afigura-se-nos claro que esta tutela é mais uma disponível a ser utilizada pelos contribuintes.

Não cremos que haja qualquer incompatibilidade da tutela cautelar com os princípios constitucionais da tributação, desde logo porque não se visa, com esta, evitar o pagamento de impostos ou a ablação do princípio *solve et repete*.

Pretende-se antes, proteger os administrados das incursões que se antecipam de ilegais, por parte da Administração Tributária, que é composta por homens e mulheres que, naturalmente, também se enganam, sendo aliás, a sua eficácia, a nosso ver, verificável até mais em situações de prática de actos em matéria tributária do que nos actos de liquidação.

Por outro lado, o papel do juiz será fundamental na boa utilização que se venha a fazer destes meios, uma vez que a jurisprudência a emanar permitirá regular os limites e a adequação destes processos.

O facto de existirem outros meios tutelares judiciais não afasta, a nosso ver, o espaço para a tutela cautelar, desde logo porque a acção de Intimação Para Um Comportamento não reveste natureza urgente e, portanto, não é eficaz na antecipação dos danos e a reclamação judicial contra os actos do órgão de execução se destina à tutela póstuma, de anulação do acto ilegal já praticado (e apenas em sede de execução fiscal). cremos, portanto, haver um amplo espaço para estas medidas, não ocupado por outros meios cautelares.

Por fim, uma referência ao facto de ser positiva a comunhão de procedimentos entre o direito tributário e o administrativo, operada pela remissão que o CPPT faz para o CPTA.

O CPTA é um diploma moderno e estruturado, pelo que o regime legal nos parece escorreito e complexivo, conferindo o acesso à tutela jurisdicional efectiva em matéria tributária.

Caberá aos tribunais garantir a boa aplicação das regras, em prol da justiça.

SERENA CABRITA NETO

Para aceder à videogravação da comunicação, clique no ícone



Problemas de visualização



Algumas questões sobre o recurso das decisões de aplicação de coima fiscal

[Irene Isabel das Neves]

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Algumas questões sobre o recurso das decisões de aplicação de coima fiscal

Irene Isabel das Neves

Breve síntese introdutória

O Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) foi aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho e entrou em vigor no dia 5 de Julho de 2001. Antes deste regime jurídico das infracções tributárias existiam regimes jurídicos autónomos para as infracções fiscais, para as infracções aduaneiras e infracções aos regimes contributivos e das prestações relativas ao sistema de segurança social, estas últimas através de diplomas avulso e autónomos.

O legislador do RGIT teve o propósito de unificar e uniformizar estes três regimes jurídicos, porém, tal desiderato não foi possível obter na totalidade, sendo que as infracções tipificadas como contra-ordenações aos regimes contributivos e às prestações relativas à segurança social, mantém a sua previsão, punição e processamento em regimes jurídicos autónomos e específicos da segurança social, sendo que a sua definição e princípios gerais constam das normas insertas nos artigos 221.º a 246.º do Código Contributivo, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de Setembro, a disciplina jurídica relativa ao processo e procedimento das contra-ordenações à segurança social, encontra-se prevista nos artigos 247.º e 248.º do Código Contributivo e regime processual aprovado pelo Decreto-Lei n.º 107/2009, de 14 de Setembro.

No entanto, o RGIT não é um diploma auto-suficiente e o legislador no seu artigo 4.º definiu qual o direito subsidiário aplicável. Assim, aplica-se em função da natureza da infracção fiscal o seguinte direito complementar:

- a) Aos crimes e seu processamento aplica-se o Código Penal (CP) e o Código de Processo Penal (CPP);
- b) Às contra-ordenações e seu processamento aplica-se o regime geral do ilícito de mera ordenação social, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro (RGCO).

A aplicação do R.G.I.T. abrange as infracções de normas reguladoras das prestações tributárias, definidas pelo seu artigo 11.º, alínea a), como as prestações pecuniárias relativas a

tributos, mas também a infracção à generalidade das normas sobre regimes aduaneiros e fiscais, como as que prevêm o cumprimento de obrigações acessórias.

Nesta conformidade, no RGIT estão previstas as infracções para punir a violação das normas reguladoras das matérias seguintes:

- a) Das prestações tributárias;
- b) Dos regimes aduaneiros e fiscais;
- c) Dos benefícios fiscais e franquias aduaneiras;
- d) Das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, quando um ilícito constitua uma infracção de natureza criminal.

O legislador do RGIT fixou no artigo 2.º deste diploma legal o conceito de infracção tributária. Nestes termos, constitui infracção tributária o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior. Este conceito de infracção tributária obedece aos princípios gerais aplicáveis ao direito penal e que, nos termos da Constituição da República Portuguesa (CRP), assumem a categoria de direitos fundamentais de um Estado de direito.

As contra-ordenações são, pois, um facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior, cujos elementos constitutivos estão conexos com obrigações fiscais cuja não observância é susceptível de menor censura, pelo que o legislador decidiu proceder à sua qualificação no quadro dos princípios aplicáveis aos ilícitos de mera ordenação social e, apenas, punir este tipo de infracção fiscal com uma coima e, eventualmente, com sanções acessórias se a contra-ordenação tiver gravidade acrescida. Ao contrário do crime fiscal cujo tipo legal apenas estará preenchido se a conduta do infractor for dolosa, a contra-ordenação fiscal pode ser praticada através de um comportamento doloso ou de uma conduta meramente negligente.

De entre as situações que integram infracções tributárias temos, sem prejuízo de demais situações tipificadas em legislação avulsa e outras, a:

- Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes [artigo 113.º do RGIT];
- Falta de entrega da prestação tributária [artigo 114.º do RGIT];
- Violação de segredo fiscal [artigo 115.º do RGIT];
- Falta ou atraso de declarações [artigo 116.º do RGIT];
- Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações [artigo 117.º do RGIT];

- Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes [artigo 118.º do RGIT];
- Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes [artigo 119.º do RGIT];
- Omissões ou inexactidões nos pedidos de informação vinculativa [artigo 119.º-A do RGIT];
- Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes [artigo 120.º do RGIT];
- Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução [artigo 121.º do RGIT];
- Falta de apresentação, antes da respectiva utilização, dos livros de escrituração [artigo 122.º do RGIT];
- Violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas [artigo 123.º do RGIT];
- Falta de designação de representantes [artigo 124.º do RGIT];
- Pagamento indevido de rendimentos [artigo 125.º do RGIT];
- Pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos por ou associados a valor mobiliários [artigo 125.º-A do RGIT];
- Inexistência de prova da apresentação da declaração de aquisição e alienação de ações e outros valores mobiliários ou da intervenção de entidades relevantes [artigo 125.º-B do RGIT];
- Transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação [artigo 126.º do RGIT];
- Impressão de documentos por tipografias não autorizadas [artigo 127.º do RGIT];
- Falsidade informática e software certificado [artigo 128.º do RGIT];
- Violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias [artigo 129.º do RGIT].

O processo de contra-ordenação tem por objecto o processamento das infracções que não tenham natureza criminal, o qual é feito de acordo com a regulamentação constante das normas jurídicas insertas nos artigos 51.º a 86.º do RGIT e aplicação subsidiária do regime geral do ilícito de mera ordenação social, ou seja a Lei quadro das contra-ordenações, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro.

O processo de contra-ordenação compreende uma fase administrativa e uma fase judicial, sendo que esta última apenas existe caso o infractor interponha recurso da decisão que aplicou a coima.

A decisão de aplicação da coima é proferida no processo de contra-ordenação pelo chefe do Serviço de Finanças ou pelo Director de Finanças com jurisdição sobre o serviço tributário da área onde teve lugar a prática da infracção.

A autoridade administrativa competente para graduar a coima é determinada em função do tipo legal de contra-ordenação praticada e, nalguns casos, este requisito legal é acrescido do valor da prestação tributária em falta.

O despacho de aplicação da coima consubstancia um acto determinante na marcha do processo de contra-ordenação, cujos requisitos estão rigorosamente explanados no n.º 1 do artigo 79º do RGIT.

Se a autoridade administrativa que aplicar a coima não tiver o cuidado de observar rigorosa e plenamente aqueles requisitos pode estar a concorrer para que se verifique uma nulidade insuprível no processo de contra-ordenação – alínea d) do n.º 1 do artigo 63.º do RGIT.

A decisão que aplica a coima deve conter (art. 79º, n.º 1 do RGIT):

- a) A identificação do infractor e eventuais comparticipantes;
- b) A descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas;
- c) A coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação;
- d) A indicação de que vigora o princípio da proibição da reformatio in pejus, sem prejuízo da possibilidade de agravamento da coima, sempre que a situação económica e financeira do infractor tiver entretanto melhorado de forma sensível;
- e) A indicação do destino das mercadorias apreendidas;
- f) A condenação em custas.

A notificação do arguido tem de ser efectuada nos termos previstos no n.º 2 do artigo 79º do RGIT, a qual deve incluir os termos da decisão e a advertência expressa de que, no prazo de vinte dias a contar da notificação, deve ser efectuado o pagamento da coima e das custas processuais ou, em alternativa, ser interposto recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância da decisão que aplica a coima, sob pena do serviço tributário proceder à cobrança coerciva.

Em face da norma do n.º 2 do artigo 70º do RGIT que determina que, “às notificações no processo de contra-ordenação aplicam-se as disposições correspondentes do CPPT”.

Tratando-se de matéria sancionatória, fazem-se sentir aqui particularmente as exigências do art. 268º, nº 3, da CRP.

No que respeita às exigências de notificação em matéria de coimas, o Supremo Tribunal Administrativo, tem firmado posição no sentido de que “as notificações das decisões cominatórias de coimas não se inserem no âmbito do estatuído no nº 1 do art. 38º do CPPT, razão por que não carecem de ser realizadas por via postal sob AR” (Ver, por todos, PAULO MARQUES, *Infracções Tributárias*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos - Centro de Formação, Lisboa, 2007, vol. II, pp. 88 ss., e JORGE LOPES DE SOUSA/SIMAS SANTOS, *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 4ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2010, pp. 477 ss.).

“Constitui jurisprudência daquele Tribunal, pelo menos no que se refere aos particulares, que a presunção do nº 2 do art. 39º do CPPT não se aplica caso a notificação tenha sido devolvida, quer na situação de carta registada (cfr. acs de 1872/87, rec. nº 004015, de 2/6/99, rec 022529, e, mais recentemente, acs. de 6/5/2009, rec nº 270/09 e de 13/4/2011, rec. nº 0546/10), quer na situação de carta registada com aviso de recepção, devolvida sem assinatura deste e sem nada se dizer a respeito de não ter sido reclamada ou levantada (cfr. acs. de 2175/2008, rec nº 01031/07 e de 877/2009, rec nº 0460/09).

Neste sentido, tem consignado o Supremo de que “Não contendo o artigo 39º uma resposta directa à questão dos efeitos decorrentes da devolução da carta registada simples, numa interpretação da norma em conformidade com a garantia constitucional da notificação (cfr. art. 268º, nº 3, da CRP), defende-se, que se deve aplicar o regime que está previsto para a forma de notificação com aviso de recepção, de que resulta a imposição de uma segunda carta registada e a faculdade da invocação do justo impedimento” ¹ (no mesmo sentido, cfr. o Acórdão do STA, de 31/1/2012, proc nº 0929/2011)”.

¹ Acórdão do STA de 18.06.2013, in processo n.º 0595/13

Descritores: COIMA; NOTIFICAÇÃO POR CARTA REGISTADA; DEVOLUÇÃO DE CARTA REGISTADA

Sumário: As notificações das decisões cominatórias de coimas não se inserem no âmbito do estatuído no nº 1 do art. 38º do CPPT, razão por que não carecem de ser realizadas por via postal sob AR, no entanto, constitui jurisprudência deste Supremo Tribunal que a presunção do nº 2 do art. 39º do CPPT não se aplica caso a notificação tenha sido devolvida, quer na situação de carta registada quer na situação de carta registada com aviso de recepção.

É que não contendo o artigo 39º do CPPT uma resposta directa à questão dos efeitos decorrentes da devolução da carta registada simples, numa interpretação da norma em conformidade com a garantia constitucional da notificação (cfr. art. 268º, nº 3, da CRP), defende-se, que se deve aplicar o regime que está previsto para a forma de notificação com aviso de recepção, de que resulta a imposição de uma segunda carta registada, nos termos do estatuído no art. 39º, nºs 5 e 6, do CPPT.

Fase judicial do processo de contra-ordenação

Recapitulando, estão sujeitas a processo de contra-ordenação as infrações fiscais sem natureza criminal.

Decorrida a fase administrativa que culmina com a decisão de aplicação de coima [sendo que a mesma pode culminar com o arquivamento do processo com base em causa de extinção ou prescrição do procedimento por contra-ordenação ou dispensa da coima] o processo de contra-ordenação alcança a fase judicial se o arguido interpuser recurso da decisão de aplicação da coima e/ou da sanção acessória.

Poder-se-á, então, sublinhar que a **fase judicial do processo de contra-ordenação é uma fase facultativa**, ou seja, que apenas ocorrerá se o arguido interpuser recurso judicial da decisão de aplicação da coima, nos termos previstos no artigo 80.º do RGIT e, ainda assim, o processo apenas subirá ao tribunal tributário se a autoridade que aplicou a coima e, eventualmente, a sanção acessória, não revogar a decisão.

Não obstante a interposição de recurso, se na sequência deste a decisão for revogada, nos termos do n.º 3 do artigo 80.º do RGIT, o processo não é remetido ao tribunal tributário.

O recurso da decisão de aplicação das coimas

Como vimos, a decisão de aplicação da coima, nos termos do n.º 2 do artigo 79.º do RGIT, tem de ser notificada ao arguido, devendo constar desta a indicação da possibilidade de recorrer judicialmente da mesma. É também a notificação que indica ao interessado o prazo e a autoridade a quem deverá ser dirigido o recurso judicial.

A norma do n.º 1 do artigo 80.º do RGIT prescreve que as decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1ª instância, no prazo de 20 dias a contar da notificação da decisão.

O recurso tem de ser apresentado no Serviço de Finanças onde tiver sido instaurado o processo de contra-ordenação – artigo 67.º do RGIT, podendo ser remetido para o referido serviço por via postal sob registo, valendo, neste caso, como dia de apresentação do recurso o dia de realização do registo.

As decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1.ª Instância, salvo no caso em que a contra-ordenação é julgada em 1ª instância pelo tribunal comum – artigo 53.º do RGIT.

Nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 49.º do ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, alterada pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro, e pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro – compete aos

tribunais tributários conhecer das impugnações de decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias em matéria fiscal.

Em face da norma do n.º 2 do artigo 80.º do RGIT, o recurso é dirigido ao juiz do tribunal tributário da área do Serviço Finanças onde o processo de contra-ordenação tenha sido instaurado – artigo 5.º e al. b) do n.º 1 do artigo 67.º do RGIT e n.º 1 do artigo 61.º do RGCO.

O recurso da decisão de aplicação de coimas e sanções acessórias não constitui um processo autónomo, na medida em que a petição de recurso é integrada no próprio processo de contra-ordenação. Na Lei Geral Tributária, o legislador fixou a natureza jurídica deste recurso ao considerar que se trata de um **meio processual tributário judicial – al. c) do artigo 101.º da LGT.**

A fase judicial do processo de contra-ordenação fiscal encontra-se regulada nos artigos 80.º a 86.º do RGIT, sendo necessário aplicar subsidiariamente o regime geral do ilícito de mera ordenação social – al. b) do artigo 3.º do RGIT.

Da legitimidade

A legitimidade para recorrer da decisão de aplicação de coima e de sanções acessórias é do infractor, directamente, ou através do seu defensor.

O RGCO não estabelece a necessidade de constituição de advogado para proceder à interposição de recurso da decisão de aplicação das coimas e sanções acessórias.

Em relação ao processo de contra-ordenação fiscal, e dado que o legislador da LGT caracterizou o recurso, no próprio processo, como processo judicial tributário, dever-se-ão considerar aplicáveis as normas do artigo 6.º do CPPT relativas à constituição de mandato judicial, sendo obrigatória a constituição de advogado nas causas judiciais cujo valor exceda o décuplo da alçada do tribunal tributário de 1.ª instância, bem como nos processos da competência do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo.

Como se disse, decorre do disposto no artigo 59.º, n.º 2, do RGCO, que o recurso de impugnação poderá ser interposto pelo arguido/infractor ou pelo seu defensor, consequentemente só o arguido no processo contra-ordenacional terá legitimidade para interpor recurso das decisões de aplicação da coima.

Trata-se de uma norma de carácter especial, que afasta a aplicação subsidiária de outras normas, nomeadamente do artigo 401.º, n.º 1, alínea d), do CPP, segundo o qual têm legitimidade para recorrer aqueles que tiverem sido condenados ao pagamento de quaisquer importâncias ou tiverem a defender um direito afectado pela decisão.

Poderia contrapor-se que tamanha restrição do direito de defesa seria inconstitucional por violação das garantias de acesso ao direito a uma tutela jurisdicional efectiva (artigos 20.º, 32.º, n. 10 e 268.º, n.º 4 da CRP). Seria uma questão que se poderia colocar com maior acuidade num caso de reversão contra o responsável subsidiário da dívida emergente de uma coima.

Tem-se entendido, no entanto, que o responsável subsidiário dispõe no próprio processo de execução fiscal de meios processuais adequados à defesa dos seus interesses, em especial à oposição à execução fiscal, onde poderá questionar a legalidade da reversão dessa dívida.

Na verdade, o revertido não tem, em princípio, interesse em questionar a legalidade da dívida senão na medida em que possa ser por ela responsabilizado no âmbito da execução fiscal.

Só tem interesse em contradizer a decisão de reversão. O seu objectivo é que nunca venha a ser obrigado a pagar aquela quantia, pelo que a sua tutela judicial se basta, em princípio, com os meios adequados para obter a decisão de extinção na parte em que contra si reverteu.

Neste sentido se pronunciou já o STA Acórdão de 2008.05.28, proc. n.º 01052/07, disponível in www.dgsi.pt, de que: «em processo de contra-ordenação a garantia constitucional do direito de audiência e de defesa apenas é assegurada ao arguido, sendo que o responsável subsidiário, uma vez revertida a execução, por coima decorrente de infracção tributária, sempre poderá deduzir oposição à execução fiscal e, em tal sede, questionar a constitucionalidade das próprias normas que prevêm a responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes ou outras pessoas, em relação ao pagamento de coimas aplicadas à sociedade»².

Fica em aberto a possibilidade de o revertido questionar – em última análise – a legalidade da dívida exequenda na própria execução fiscal, ao abrigo da alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do C.P.P.T. A ser correcto este entendimento, será oportuna a seguinte especificação: o revertido não pode senão pedir a extinção da execução fiscal (e não a revogação da decisão impugnada, que se manterá, quanto ao devedor principal), não fazendo a eventual decisão favorável caso julgado fora do processo respectivo.

² Ver ainda, Acórdão do STA de 06.03.2008, in recurso n.º 01056/07, em cujo sumário se pode ler “*Em processo de contra-ordenação fiscal, o gerente executado por reversão não tem legitimidade para, por si, interpor recurso judicial da decisão de aplicação de coima à sociedade executada originária.*”

Nos termos do disposto no artigo 7.º, n.º 4, do RGIT, a responsabilidade contra-ordenacional das pessoas colectivas e outras entidades fiscalmente equiparadas exclui a responsabilidade individual dos seus agentes. Mas pode haver situações em que sejam notificadas da aplicação da coima pessoas singulares na qualidade de representantes de pessoas colectivas, levando os representantes a deduzir que estão a ser pessoalmente responsabilizados pela contra-ordenação e impelindo-os a recorrer em nome individual.

Nestes casos, justifica-se que se convide o recorrente a vir aos autos esclarecer se realmente pretende intervir em nome individual, depois de se confirmar, se necessário, que quem foi responsabilizado foi a pessoa colectiva.

Mais adiante retomaremos esta questão da ilegitimidade sim ou não fundamento de rejeição do recurso a propósito do art. 63º do RGCO.

Da forma

O recurso é feito através de petição escrita e é apresentado à autoridade administrativa que aplicou a coima – o recurso é sempre apresentado no Serviço de Finanças local ainda que a coima tenha sido fixada pelo Director de Finanças – e deve conter as alegações e a indicação dos meios de prova a produzir no tribunal tributário. O n.º 2 do artigo 80.º do RGIT não refere a necessidade das alegações incluírem conclusões, porém, deve ser aplicada subsidiariamente a norma do n.º3, in fine, do artigo 59.º do RGCO, da qual resulta a necessidade do recurso integrar as alegações e as conclusões.

Do confronto entre estas duas normas decorre, que o regime geral é mais formalista do que o regime contra-ordenacional tributário, visto que aquele não exige conclusões.

No entanto, o STA [ainda na vigência da dualidade de regimes infracções fiscais aduaneiras e não aduaneiras] havia emanado jurisprudência uniforme no sentido de que a alegação do recurso judicial em processo de contra ordenações fiscais não aduaneiras devia conter conclusões. Desfecho que assenta fundamentalmente num argumento de identidade de razão: a regra em todos os processos de impugnação judicial de decisões administrativas é obrigatória a apresentação de conclusões. Este entendimento foi firmado ainda na vigência do CPT e apenas relativamente às infracções fiscais não aduaneiras, mas é transponível com os mesmos fundamentos para o RGIT e, por isso, extensível às infracções fiscais aduaneiras.

Sobre o conteúdo das conclusões rege subsidiariamente o artigo 412.º do CPP, do qual decorre que as mesmas devem ser deduzidas por artigos, em que o recorrente resume as razões do pedido.

Versando matéria de direito, as conclusões indicam ainda as normas jurídicas violadas, o sentido em que, no entendimento do recorrente, o tribunal recorrido interpretou cada

norma e o sentido em que ela deveria ter sido interpretada ou aplicada e, em caso de erro na determinação da norma aplicável, a norma jurídica que, no entendimento do recorrente, deveria ter sido aplicada.

Versando matéria de facto, o recorrente deve especificar os concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados, as concretas provas que impõem decisão diversa da recorrida e as provas que devem ser renovadas (se for o caso).

O Tribunal Constitucional declarou a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma que resulta das disposições conjugadas constantes do n.º 3 do artigo 59.º e do n.º 1 do artigo 63.º, ambos do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27.10, na medida em que eram interpretadas, no sentido de que a falta de formulação de conclusões na motivação do recurso implicaria a sua rejeição, sem que o recorrente seja previamente convidado a efectuar tal formulação.

Por isso, se o recurso não tiver as conclusões ou estas não estiverem formuladas nos termos sobreditos, o tribunal deve convidar o recorrente a apresentá-las, completá-las ou esclarecê-las, em 10 dias, sob cominação de o recurso ser rejeitado – artigos 105.º, n.º 1, e 417.º, n.º 3, alínea c), ambos do CPP³.

Sem prejuízo de na fase administrativa, apresentada a petição de recurso pelo arguido, se AT verificar que o mesmo padece de alguma insuficiência ou irregularidade, convidar o recorrente a suprir as respectivas faltas, conforme prescrito no artigo 76.º do Código de Procedimento Administrativo.

Prazo

A norma do n.º 1 do artigo 80.º do RGIT prevê um prazo de 20 dias para apresentação do recurso judicial da decisão de aplicação da coima, prazo que está harmonizado com o previsto no n.º 3 do artigo 59.º do RGCO. O prazo para interposição do recurso, por força do preceituado na al. b) do artigo 3.º do RGIT, conta-se nos termos previstos no artigo 60.º do RGCO. Assim, o prazo de 20 dias para interposição do recurso do artigo 80.º do RGIT, suspende-se aos sábados, domingos e feriados e sempre que o termo do prazo caía em dia durante o qual não for possível a apresentação do recurso, transfere-se a mesma para o primeiro dia útil seguinte.

³ «Nos casos em que o recurso verse cumulativamente matéria de facto e de direito, deverá aplicar-se apenas a sanção correspondente à falta respectiva, isto é, rejeitar o recurso apenas quanto a matéria de direito, conhecendo do seu objecto relativamente a matéria de facto, ou vice versa, se a falta ou deficiência se verifica apenas quanto a uma delas» [JORGE LOPES DE SOUSA e MANUEL SIMAS SANTOS, in «Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado», 2008, Áreas Editora, pág. 545.]

O termo inicial deste prazo ocorre com a notificação da decisão ao arguido (ou ao seu representante legal, quando este exista – artigo 47.º do RGCO). É o que resulta do n.º 1 do artigo 80.º do RGIT, ao mencionar – «*após a sua notificação*».

É, contudo, diferente a redacção do artigo 59.º, n.º 3, do RGCO, que menciona – «*após o seu conhecimento*». O que levanta a questão de saber se, não tendo o acto sido devidamente notificado ao arguido ou ao seu defensor, o prazo de recurso não começa a correr ainda que se demonstre que dele teve integral conhecimento.

A resposta é negativa. Fundamentalmente porque a falta de notificação ou dos requisitos que integram a notificação (a que alude o artigo 79.º, n.º 2, do RGIT) integra o rol das nulidades insupríveis do processo de contra-ordenação tributário aí no seu artigo 63.º, n.º 1, alínea d) se expressa: «*...incluindo a notificação do arguido*».

A consequência mais directa da inclusão dos vícios da notificação no rol das nulidades insupríveis é a impossibilidade de sanção dessas nulidades pelo decurso do tempo e por qualquer forma distinta da realização ou repetição (integral) do acto de notificação.

O conhecimento do conteúdo da notificação pode alargar os direitos do arguido, permitindo-lhe a impugnação da decisão a notificar sem aguardar pela recepção desta. Mas não pode restringir esses direitos, precludindo o direito à própria notificação⁴.

Concluindo, o conhecimento do conteúdo do acto pelo arguido não dispensa a obrigação da sua notificação nem dispensa o tribunal de conhecer oficiosamente da sua falta, se os autos a evidenciarem.

Em matéria de prazos, chamava aqui atenção para dois acórdãos do STA.

Um de 21.09.2011, in proc. n.º 0381/11 e outro, do recente dia 28.05.2014, in processo n.º 311/14, em que se consolida o sentido de que:

“Sendo certo que, o facto de o requerimento de interposição de recurso judicial da decisão de aplicação da coima em processo de contra-ordenação tributária dever ser apresentado no serviço de finanças, não obsta a que se considere acto a praticar em juízo, pois, para esse efeito, o serviço de finanças funciona como receptáculo do requerimento, que é dirigido ao tribunal tributário.”

⁴ Aliás, mesmo no âmbito do citado artigo 59.º, n.º 3, do RGCO se tem entendido que a «referência ao conhecimento da decisão condenatória pelo interessado e não especificamente à sua notificação, tem o alcance de não permitir que o prazo de impugnação se inicie sem se comprovar tal conhecimento, afastando, assim, a possibilidade de notificação edital como facto determinante do início do prazo de impugnação» [MANUEL SIMAS SANTOS e JORGE LOPES DE SOUSA, in «Contra-Ordenações – Anotações ao Regime Geral», 2001, Vislis, pág. 332.]

A contagem daquele prazo de vinte dias –trata-se de um prazo de caducidade de natureza substantiva- após a notificação da decisão administrativa de aplicação da coima, de que o arguido dispõe para interpor recurso, cfr. art. 80.º, n.º, 1 do RGIT, faz-se nos termos do artigo 60.º do RGCO (ex vi da alínea b) do art. 3.º do RGIT), donde resulta que o prazo se suspende aos sábados, domingos e feriados.

Contudo, se esse prazo terminar em férias judiciais, transfere-se para o primeiro dia útil seguinte, por força do preceituado no art. 279.º, alínea e), do CC, cfr. acórdão deste Supremo Tribunal, datado de 21/09/2011, recurso n.º 0318/11.”

Competência do Tribunal

O **Tribunal materialmente competente** para conhecer dos recursos das decisões de aplicação da coima tomadas pela AT (e por conseguinte, relativas a infracções tributárias) é o tribunal tributário de 1.ª Instância – artigo 53.º do RGIT.

Só assim não será quando a contra-ordenação é julgada em primeira instância pelo tribunal comum, o que sucederá quando exista concurso ideal ou real de crime e contra-ordenação.

O **Tribunal territorialmente competente** para conhecer dos recursos das decisões de aplicação da coima tomadas pela AT é o tribunal tributário de 1.ª instância «... da área do serviço tributário» (n.º 2 do artigo 80.º) «... onde tiver sido instaurado o processo de contra-ordenação» (n.º 1 do mesmo artigo).

Este artigo, tem particular importância, nos casos em que o conhecimento da contra-ordenação compete a outras entidades que não o dirigente do serviço tributário onde o processo foi instaurado. O que acontecerá em geral quando esteja em causa a aplicação de sanções acessórias – artigo 52.º do RGIT.

É o que sucede, nomeadamente, com a recusa dolosa de entrega, exibição ou apresentação da escrita ou de documentos fiscalmente relevantes a que alude o artigo 113.º do RGIT, trata-se de uma contra-ordenação grave, visto que é punível com coima de valor máximo superior a € 3.750 (cfr. artigo 23.º, n.ºs 3 e 4, do RGIT), pelo que lhe são aplicáveis as sanções acessórias a que alude o artigo 28.º do mesmo Código.

Nos termos do artigo 67.º, n.º 1, do RGIT, o processo de contra-ordenação será instaurado no serviço tributário da área onde tiver sido cometida a contra-ordenação. Sendo que as infracções tributárias se consideram praticadas no lugar em que, total ou parcialmente, e sob qualquer forma de comparticipação:

- a) o agente actuou;
- b) o agente devia ter actuado (no caso de omissão);

c) o resultado típico se produziu.

Assim, e em princípio, a infracção considera-se praticada no lugar em que foi executada (teoria da acção) ou em que o resultado foi produzido (teoria do efeito), consoante se esteja perante infracções de actividade (em que o facto típico se consuma com a prática do facto, independentemente de o respectivo resultado ter sido atingido) ou de infracções de resultado (em que o facto típico apenas se consuma com a verificação do resultado que a norma pretende impedir).

No entanto, em caso de concurso de contra-ordenações (em que uma mesma pessoa pratica diversas contra-ordenações) comparticipação ou co-autoria (em que diversos agentes praticam a mesma contra-ordenação), nem sempre poderá ser aplicada a regra anterior, pelo que será então competente o serviço tributário a quem incumba praticar qualquer delas, atribuindo-se prioridade (em caso de conflito de competências) basicamente a quem tiver actuado em primeiro lugar – artigos 36.º e 37.º do RGCO.

A competência do tribunal tributário para conhecer do recurso previsto no artigo 80.º do RGIT, decorre do preceito da al. b) do n.º 1 do artigo 49.º do ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, alterada pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro e pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.

Custas

Nos tribunais tributários, a notificação para pagamento das custas realiza-se conjuntamente com a notificação da decisão se esta for proferida através de despacho, nos termos do artigo 64.º do RGCO, ou conjuntamente com a notificação da sentença.

A taxa de justiça devida pela impugnação das decisões de autoridades administrativas no âmbito de processos contra-ordenacionais está prevista no n.º 7 do art.º 8.º do RCP e o seu procedimento no n.º 8 e art.º 13.º da portaria n.º 419-A/2009, 17/4.

Assim:

A taxa de justiça devida pela impugnação das decisões de autoridades administrativas é de uma unidade de conta e é auto liquidada nos dez dias subsequentes à

1. Notificação ao arguido da data de marcação da audiência de julgamento, ou
2. Do despacho que a não considere necessária, a secretaria deve expressamente indicar ao arguido o prazo e os modos de pagamento da taxa de justiça, juntando o respectivo documento único de cobrança.

A introdução dos autos em juízo

Competência Funcional do M.P.

O recurso judicial da decisão de aplicação da coima previsto no artigo 80.º do RGIT é incorporado no próprio processo de contra-ordenação em que foi proferida a decisão.

Sempre que a autoridade recorrida não proceda à revogação da decisão, conforme preceituado no n.º 3 do artigo 80.º do RGIT, os autos têm de ser remetidos ao tribunal tributário de 1.ª instância competente no prazo de 30 dias – n.º 1 do artigo 81.º do RGIT.

A aferição do papel do Ministério Público no processo contra-ordenacional tributário suscita algumas dificuldades interpretativas.

O RGIT só lhe atribui expressamente o dever de estar presente na audiência de julgamento e o poder de recorrer da decisão do tribunal tributário de primeira instância – seus artigos 82.º, n.º 1, e 83.º, n.º 1.

O RGCO, porém, atribui-lhe também o poder de apresentar o recurso ao juiz (valendo este acto como acusação) e retirar a acusação, a todo o tempo e até à prolação da sentença em primeira instância, bem como promover a prova de todos os factos relevantes para a decisão – seus artigos 62.º, n.º 1, 65.º-A, e 72.º.

Mais, dispõe o artigo 62.º do RGCO que, recebido o recurso, e no prazo de 5 dias, deve a autoridade administrativa enviar os autos ao Ministério Público, que os tornará presentes ao juiz, «valendo este acto como acusação».

Esta última expressão indica que se pretende assegurar que quem introduz o processo em juízo é o M.P.º, não com o carácter do princípio do acusatório que decorre do Direito penal, mas sim com o papel de representação do Estado no seu carácter oficioso.

Ou seja, temos que é o próprio arguido a solicitar um julgamento judicial dos factos que lhe são imputados a título de ilícito contra-ordenacional, e atesta o legislador, que o impulso da sua apresentação, reveste questão do interesse público que justifica a intervenção do Estado através do seu órgão especializado, o Ministério Público.

Intervenção essa, no âmbito do princípio da oficialidade, do qual decorre que a iniciativa das diligências que visam investigar a existência de um ilícito, determinar os seus agentes e a sua responsabilidade, descobrir e recolher as provas e introduzir o feito em juízo deve caber a uma entidade pública. E a uma entidade pública que não seja a entidade administrativa titular dos interesses que a lei quis proteger com a incriminação.

É o Ministério Público quem introduz os autos em juízo.

O Representante da Fazenda Pública é notificado para os efeitos previstos no n.º 2 do artigo 81.º do RGIT, podendo, se o entender conveniente, oferecer qualquer prova complementar, arrolar testemunhas, quando ainda o não tenham sido, ou indicar quaisquer outros elementos ao dispor da Administração Fiscal que repute conveniente para a prova dos factos.

A apresentação dos autos pelo Ministério Público ao juiz tem o valor jurídico de dedução de acusação - n.º 1 do artigo 62.º do RGCO.

No âmbito do processo de contra-ordenação, as actividades do Representante da Fazenda Pública – representante dos interesses da Administração Tributária nos tribunais tributários, artigo 15.º do CPPT e artigo 54.º do ETAF – têm apenas uma função complementar quanto à instrução dos autos, podendo, no entanto, revelar-se determinante quanto à prova dos factos. Para cabal e adequada defesa dos interesses da Administração Tributária, o Representante da Fazenda Pública pode participar na audiência de discussão e julgamento – n.º 2 do artigo 82.º do RGIT.

A produção de prova

Quanto à produção da prova o RGIT nada prevê, pelo que urge aplicar os normativos do regime do ilícito de mera ordenação social – por força da al. b) do art.º 3.º do RGIT. A prova tem de ser produzida em tribunal. Quanto à prova a produzir pela Administração Tributária, e sem prejuízo da actividade complementar do Representante da Fazenda Pública, é ao Ministério Público que compete promover a prova de todos os factos que considere relevantes para a decisão – n.º 1 do artigo 72.º do RGCO.

O âmbito da prova a produzir é determinado pelo juiz, podendo este recusar as diligências que julgue desnecessárias à formação da sua convicção e determinar, oficiosamente, todas as que considere úteis ao apuramento da verdade dos factos – n.º 2 do artigo 72.º do RGCO. A prova a produzir no âmbito do processo de contra-ordenação é essencialmente documental, mas também pode assumir a forma de prova testemunhal ou mesmo pericial. Daí que quando o arguido apresentar a petição do recurso judicial deve nele fazer constar o rol de testemunhas a inquirir na fase de produção de prova e indicar quais os factos a provar.

A Rejeição e Decisão por despacho

Como já se fez referência, os autos de recurso são presentes ao juiz pelo Ministério Público, valendo este acto como acusação.

O juiz, passo seguinte, vai ter de decidir se aceita ou se rejeita o recurso.

Por despacho, o juiz rejeitará o recurso se considerar que o mesmo foi interposto fora do prazo previsto no n.º 1 do artigo 80.º do RGIT ou que não foram observadas as exigências de forma.

Se aceitar o recurso, o juiz deve marcar a data da audiência de discussão e julgamento, salvo se considerar que o recurso pode ser decido através de simples despacho – artigo 64.º do RGIT.

Invertendo a normalidade dos actos vejamos em primeiro lugar da decisão por simples despacho

O juiz pode decidir por despacho se o arguido ou o Ministério Público não se opuserem e se se verificarem as circunstância seguintes:

- A)** Se não tiver sido oferecida outra prova para além da que conste dos autos;
- B)** Quando, oferecidas outras provas diferentes daquela, estiver em causa o conhecimento de:
 - 1.** Qualquer excepção dilatória ou peremptória;
 - 2.** De questão de direito;
 - 3.** De questão de facto, se o processo fornecer todos os elementos necessários.

O juiz antes de decidir por despacho deve de conceder, ao arguido e ao Ministério Público, um prazo para estes, querendo, se oporem a essa forma de decidir. Se o Ministério Público ou o arguido deduzirem oposição, o juiz, mesmo que considere esta infundada ou materialmente inexistente, terá de designar dia para julgamento, ficando impedido de decidir por “simples despacho”.

Se o juiz decidir por despacho, neste poderá ordenar o arquivamento do processo, absolver o arguido ou manter ou alterar a decisão recorrida. Em caso de manutenção ou alteração da condenação deve o juiz fundamentar a sua decisão, tanto no tocante aos factos como ao direito aplicado e às circunstâncias que determinaram a medida da sanção e de entre estas haverá que considerar a situação económica do arguido.

Em caso de absolvição deverá o juiz indicar porque não considera provados os factos ou porque não constituem uma contra-ordenação. Deve concluir-se que o juiz só deve decidir por despacho se os autos contiverem os elementos suficientes para a formação da sua convicção.

Quando o recurso for decidido por despacho, este deve conter, para além dos seus fundamentos, a identificação do arguido, a indicação dos factos de que é acusado, a decisão, independentemente do sentido desta, que pode ser de arquivamento do processo ou de manutenção ou de alteração da decisão da autoridade recorrida, bem como a data e a

assinatura do juiz. Este despacho judicial, que determina a extinção do processo, tem o valor da sentença.

Do Despacho de Rejeição

Mas e se for caso de rejeição.

«Artigo 63.º – Não aceitação do recurso

1 – O juiz rejeitará, por meio de despacho, o recurso feito fora do prazo ou sem respeito pelas exigências de forma.

2 – Deste despacho há recurso, que sobe imediatamente»

Ora, do disposto no transcrito art. 63.º do RGCO (o juiz rejeitará, por meio de despacho, o recurso feito fora do prazo ou sem respeito pelas exigências de forma) o que resulta é que, relativamente às contra-ordenações fiscais, «As exigências de forma a que se refere este artigo são as indicadas no n.º 2 do art. 80.º do RGIT, complementado pelo n.º 3 do art. 59.º do RGCO»⁵.

Por isso, da conjugação dessas mencionadas disposições legais impõe-se concluir que os motivos de rejeição são apenas a intempestividade e a falta de observância dos requisitos de forma: recurso apresentado sob a forma escrita, contendo alegações e conclusões.

Ou seja, «em todos os outros casos, mesmo que existam excepções dilatórias ou peremptórias, o recurso não poderá ser rejeitado, tendo a questão de ser apreciada em despacho a proferir nos termos do art. 64.º ou por sentença»⁶.

Citando Manuel Ferreira Antunes, (Contra-Ordenações e Coimas, Regime Geral, 2.ª ed., Petrony, 2013, *in* anotação ao art. 63.º, p. 402), refere que este despacho preliminar “*não se confunde com o despacho de recebimento de uma acusação criminal e designação de data para julgamento, nos termos dos arts. 311.º/ss. do CPP. Na verdade, (...) não se trata de receber uma pura acusação criminal mas antes de receber uma «decisão-acusação» limitada pelo objecto do «recurso» de impugnação da decisão condenatória recorrida.*”

Acresce que exarando-se no despacho de rejeição, a título exemplificativo, que «da decisão em apreço não consta uma descrição ainda que sumária dos factos pelos quais a arguida vem acusada, em clara violação do disposto no art. 79.º, b), do RGIT», acaba por se referenciar alegada verificação de nulidade por falta dos requisitos da decisão de aplicação de coima, nos termos dos arts. 63.º n.º 1 e 79.º n.º I, do RGIT.

⁵ Cfr. Jorge Sousa e Simas Santos, Regime Geral das Infracções Tributárias, anotado, 4.ª ed., Áreas Editora, 2010, anotação 5, ao art. 81.º, p. 543.

⁶ Ob. Cit.item.

Sendo que a al. b) do n.º 1 deste art. 79.º do RGIT, especificando os requisitos a que deve obedecer a decisão administrativa de aplicação de coima, estatui que esta contém «a descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas».

E como igualmente referem Jorge Sousa e Simas Santos «*A referida al. b) do n.º 1 do art. 79.º do RGIT constitui uma norma especial sobre os requisitos da decisão administrativa de aplicação de coima, que, por isso, afasta a necessidade de aplicação do regime do CPP, que é de aplicação meramente subsidiária, nos termos dos arts. 3.º, al. b), do RGIT, e 41.º, n.º 1, do RGCO*».

Ora, sobre a questão da consequência da verificação (em sede de recurso judicial da decisão administrativa de aplicação de coima) de nulidade dessa decisão administrativa, o STA tem vindo a pronunciar-se no sentido de que, sendo decretada em processo judicial de contra-ordenação a nulidade da decisão administrativa de aplicação de coima, há lugar à baixa dos autos à autoridade tributária que aplicou tal coima, para eventual renovação do acto sancionatório.

Neste sentido, jurisprudência consolidada do STA, de 23/4/2013, no rec. n.º 271/13, 22.05.2013, no rec. 278.2013, 08.05.2013, in rec. 655/13.

A audiência de discussão e julgamento

O recurso será decidido mediante audiência de julgamento sempre que o juiz entenda ser esta a forma adequada ao caso ou se verifique oposição, por parte do Ministério Público ou do arguido, à decisão do recurso por simples despacho. O juiz ao aceitar o recurso deve marcar a audiência de julgamento, salvo se o mesmo for decidido por despacho judicial, nos termos do n.º 2 do artigo 64.º do RGCO – artigo 65.º do RGCO.

O processo só alcança esta fase processual, audiência e julgamento, se o recurso não for retirado pelo arguido. Com efeito, o recorrente pode retirar o recurso até à sentença em 1.ª instância ou até ser proferido o despacho judicial previsto no n.º 2 do artigo 64.º do RGCO. Porém, a retirada do recurso, depois do início da audiência de julgamento, só pode ocorrer mediante o acordo do Ministério Público.

Por outro lado, mediante o acordo do arguido, o Ministério Público pode a todo o tempo retirar a acusação, desde que o faça até à sentença em 1.ª instância ou até ser proferido o despacho judicial a que se refere o n.º 2 do art.º 64.º do RGCO. O Ministério Público, antes de retirar a acusação, deve ouvir as autoridades administrativas competentes – Diretor de Finanças ou Chefe de Finanças – salvo se entender que tal não é indispensável para uma adequada decisão.

A audiência das autoridades administrativas visa dar oportunidade àquelas de emitir um parecer técnico relacionado com a especificidade da contra-ordenação ou alertar para a existência de algum inconveniente resultante da retirada da acusação.

A audiência das autoridades administrativas revelar-se-á, eventualmente, inútil quando o fundamento do recurso consistir apenas numa questão de direito. Neste caso, deve, em princípio, o Ministério Público prescindir de tal diligência – artigo 65.º-A e artigo 71.º do RGCO.

A participação na audiência de julgamento está especificamente regulada no artigo 82.º do RGIT - dispondo este o seguinte:

- a) O Ministério Público deve estar presente na audiência de julgamento;
- b) O Representante da Fazenda Pública pode participar na audiência;
- c) O arguido não é obrigado a comparecer à audiência, salvo se o juiz considerar a sua presença como necessária ao esclarecimento dos factos, podendo sempre fazer-se representar por advogado - n.º 3 do artigo 82.º do RGIT.

Não obstante a regulamentação específica constante do artigo 82.º do RGIT, a análise dos preceitos permite concluir que não existem contradições ou desvios ao regulado nas normas dos artigos 67.º e 69.º do RGCO.

Nos termos do n.º 2 do artigo 68.º do RGIT, a não comparência do arguido na audiência de discussão e julgamento não tem qualquer consequência a não ser, quando o tribunal considerar necessária a presença do arguido, cumprindo marcar uma nova audiência.

A participação do Representante da Fazenda Pública na audiência de julgamento não está regulada como um poder-dever, mas sim como uma mera faculdade – n.º 2 do artigo 82.º do RGIT.

Todavia, o n.º 1 do artigo 70.º do RGCO estabelece que *“o tribunal concederá às autoridades administrativas a oportunidade de trazerem à audiência os elementos que repute convenientes para uma correcta decisão do caso, podendo um representante daquelas autoridades participar na audiência”*. Esta participação será assegurada pelo Representante da Fazenda Pública, o qual, se o juiz assim o entender e não existir oposição do Ministério Público, até poderá interrogar as testemunhas arroladas.

O juiz deve determinar que a data da audiência de julgamento seja comunicada ao Representante da Fazenda Pública, bem como o tribunal comunicará às autoridades administrativas a sentença e demais decisões finais – n.ºs 3 e 4 do artigo 70.º do RGCO. Estas decisões também têm de ser notificadas ao arguido.

O tribunal está vinculado ao princípio da proibição da *reformatio in pejus*, do qual resulta que a coima aplicada não pode ser modificada em prejuízo do arguido, ainda que não o

requerente, sem prejuízo da possibilidade de agravamento do montante da coima, se a situação económica e financeira do arguido tiver entretanto melhorado de forma sensível – al. d) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT e artigo 72.º-A do RGCO.

No entanto, o tribunal não está vinculado à apreciação do facto como contra-ordenação, podendo, oficiosamente ou a requerimento do Ministério Público, converter o processo de contra ordenação em processo criminal – artigo 76.º do RGCO. Neste caso, devem ser observadas as normas dos n.ºs 1 e 2 do artigo 35.º do RGIT, devendo a notícia do crime ser transmitida – mediante o envio de peças do processo de contra-ordenação – ao órgão da Administração Tributária com competência delegada para o inquérito, ou seja, ao Director de Finanças que exercer funções na área onde o crime tiver sido cometido ou ao Director da Direcção de Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária (actual Unidade dos Grandes Contribuintes), por factos praticados por entidades cuja inspecção tributária caia no âmbito das suas atribuições – al. b) do n.º 1 do artigo 41.º do RGIT.

O recurso da sentença

A decisão do recurso judicial da decisão de aplicação da coima e sanções acessórias é susceptível de recurso para o Tribunal Central Administrativo, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância e não for aplicada sanção acessória.

Se o fundamento for exclusivamente matéria de direito, o recurso será diretamente interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em conformidade com o preceituado na al. b) do artigo 26.º do ETAF - Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, alterada pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro e pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro.

A competência do Tribunal Central Administrativo para conhecer do recurso da sentença do tribunal tributário de 1ª instância resulta da norma da al. a) do artigo 38.º do ETAF.

A possibilidade de interposição de recurso verifica-se independentemente do sentido da decisão e da circunstância desta ter sido proferida através do despacho judicial previsto no n.º 2 do artigo 64.º do RGCO ou através de sentença – artigo 73.º do RGCO.

O recurso pode ser interposto pelo arguido, pelo Ministério Público e pelo Representante da Fazenda Pública, este último por força da alteração operada ao art. 83º do RGIT pelo art. 224º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

O recurso deve ser interposto no prazo de 20 dias a contar da notificação do despacho, da audiência de julgamento ou, caso o arguido não tenha comparecido, da notificação da sentença.

Na contagem do prazo incluem-se os sábados, os domingos e os dias feriados, mas não as férias judiciais – n.º 1 do art. 104º do Código de Processo Penal e n.º 1 do art. 144º do Código de Processo Civil (actual 138º).

O recurso jurisdicional da decisão judicial de aplicação de coima é admitido apenas quando o valor da coima ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1ª instância e não for aplicada sanção acessória, dado que, nos casos em que não esteja em causa a aplicação de uma coima de valor superior àquela, mas tenha sido aplicada sanção acessória, o recurso é admissível.

A alçada dos tribunais judiciais de 1ª instância foi fixada em € 5 000 - n.º 1 do artigo 31.º da Lei n.º 52/2008, de 28 de Agosto (Lei de Funcionamento e Organização dos Tribunais Judiciais). Assim, a recorribilidade das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, nos processos de contra-ordenação fiscais, depende de ter sido aplicada uma coima de valor superior a € 1 250.

Quando a coima aplicada for de valor inferior a € 1 250, a jurisprudência entende que pode haver lugar à interposição de recurso sempre que este se mostre indispensável à melhor aplicação do direito.

O recurso seguirá a tramitação do recurso em processo penal, tendo embora em conta as especialidades do regime do ilícito de mera ordenação social. Assim, o recurso para o Tribunal Central Administrativo deve ser interposto por requerimento com enunciação especificada dos fundamentos e formulação das conclusões, deduzidas por artigos e indicação das normas jurídicas violadas, quando verse também matéria de direito, sob pena de rejeição – n.º 3 do artigo 411º e n.ºs 1 e 2 do artigo 412º do CPP.

O recurso só tem efeito suspensivo se o arguido prestar garantia no prazo de 20 dias, por qualquer das formas previstas nas leis tributárias, salvo se demonstrar em igual prazo que a não pode prestar, no todo ou em parte, por insuficiência de meios económicos – artigo 84º do RGIT.

O efeito suspensivo do recurso está dependente da prestação de garantia somente quando o recorrente é o arguido. O recurso interposto pelo Ministério Público e Fazenda Pública, tem sempre efeito suspensivo (vide art. 84º do RGIT).

Não tendo sido prestada garantia, nem demonstrada a insuficiência de meios económicos, a decisão recorrida deverá ser objecto de cobrança coerciva – artigo 65.º do RGIT e al. b) do n.º 1 do artigo 148.º do CPPT.

Todavia, atendendo ao princípio da presunção de inocência do arguido, que embora previsto como garantia do processo criminal, é válido no domínio dos outros direitos sancionatórios, como tem sido sustentado em acórdãos do Tribunal Constitucional, é defensável que, ainda que o arguido não preste garantia, não se devem considerar como decisões exequíveis para efeitos de instauração de processo de execução fiscal, as decisões judiciais proferidas em processos de contra-ordenação fiscais que estejam pendentes de recurso.

Revisão das coimas

As decisões finais proferidas em processo de contra-ordenação são susceptíveis de revisão.

A revisão da decisão da autoridade administrativa é da competência do tribunal tributário de 1.ª instância e a revisão das decisões deste cabem ao Tribunal Central Administrativo. O n.º 2 do artigo 85.º do RGIT estabelece que quando a coima tiver sido aplicada pelo tribunal, a revisão cabe à instância judicial imediatamente superior, excepto se a decisão tiver sido tomada pelo Supremo Tribunal Administrativo.

Esta possibilidade de revisão das decisões proferidas em processo de contra-ordenação fundamenta-se na existência de dúvidas sobre a justiça da decisão e decorre da norma do n.º 6 do artigo 29.º da CRP que prescreve que: *“Os cidadãos injustamente condenados têm direito, nas condições que a lei prescrever, à revisão da sentença e à indemnização pelos sofridos”*.

A revisão tem por base a descoberta de novos factos ou meios de prova, quando os novos factos ou meios de prova, só por si ou combinados com os que foram apreciados no processo, suscitem graves dúvidas sobre a justiça da condenação. A revisão da decisão a favor do arguido tem as limitações constantes do n.º 2 do artigo 80.º do RGCO, isto é, a revisão a favor do arguido não é admissível quando:

- a) O arguido apenas tiver sido condenado em coima inferior a € 37,41;
- b) Já tiverem decorrido cinco anos após o trânsito em julgado ou carácter definitivo da decisão a rever.

Quando a revisão for efectuada em desfavor do arguido só pode realizar-se se aquela visar a condenação do arguido pela prática de um crime, sendo, assim, de atender ao prazo de prescrição do procedimento criminal. A revisão a favor do arguido é admissível ainda que o procedimento se encontre extinto ou a pena prescrita ou cumprida – n.º 4 do artigo 449.º do CPP.

Nos termos do n.º 2 do artigo 81.º do RGCO têm legitimidade para requerer a revisão da coima e sanções acessórias o arguido, a autoridade administrativa e o Ministério Público.

O requerimento a pedir a revisão deve ser apresentado na autoridade administrativa – Serviço de Finanças – ou no tribunal onde foi proferida a decisão a rever, o qual será autuado por apenso aos autos onde foi proferida a decisão - artigos 451.º e 452.º do CPP.

A decisão proferida em processo de revisão também é susceptível de recurso – artigo 86.º do RGIT.

Porém, independentemente da decisão ter sido proferida pelo tribunal tributário de 1ª instância ou pelo Tribunal Central Administrativo, o recurso apenas pode ter por fundamento matéria de direito e será interposto para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Se a revisão da decisão for autorizada, para efeitos da realização de novo julgamento, dever-se-á observar o seguinte⁷:

- a) O processo será enviado ao Tribunal Central Administrativo se a decisão revista tiver sido proferida pelo tribunal tributário de 1ª instância;
- b) O processo será enviado ao Supremo Tribunal Administrativo se a decisão cuja revisão foi autorizada foi proferida pelo TCA.

“Dans un grand affaire, on est toujours forcé de donner quelque chose au hasard...”

Napoléon Bonaparte

IRENE ISABEL DAS NEVES

⁷ Acórdão do STA de 02.10.2013, in recurso n.º 0924/13

REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS; SENTENÇA; REVISÃO

Sumário: I - A sentença transitada em julgado proferida em recurso judicial de decisão administrativa de aplicação de coima por infracção tributária é passível de recurso extraordinário de revisão previsto no art. 449º do CPP, aplicável ao processo contra-ordenacional fiscal por força do disposto no art. 80º do RGCO e do art. 3º, alínea b), do RGIT.

II - A autorização do pedido de revisão compete à Secção de Contencioso Tributário do STA nos termos das disposições conjugadas dos arts. 3º, alínea b), do RGIT, 80º, nº 1 do RGCO, arts. 449º e segs. do CPP e art. 26º, alínea h), do ETAF.

III - Fundando-se o pedido de revisão no nº 1, alínea d), do art. 449º do CPP, incumbia à Requerente trazer aos autos os novos factos ou meios de prova que diz ter descoberto com potencialidade aniquiladora dos que fundaram a sua condenação, os quais, além do mais, têm de ter virtualidade para suscitar dúvidas sobre a justiça dessa condenação.

Para aceder à videogravação da comunicação, clique no ícone



Problemas de visualização

Algumas questões sobre o recurso das decisões de aplicação de coima fiscal

Apresentação em *powerpoint*

Irene Isabel das Neves



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



ALGUMAS QUESTÕES SOBRE O RECURSO DAS DECISÕES DE APLICAÇÃO DE COIMA FISCAL

Irene Isabel das Neves

Juíza Desembargadora Tribunal Central Administrativo Norte

Lisboa, 20 de Junho de 2014



- O Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) foi aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho e entrou em vigor no dia 5 de Julho de 2001.
- Antes deste regime jurídico das infracções tributárias existiam regimes jurídicos autónomos para as infracções fiscais, para as infracções aduaneiras e infracções aos regimes contributivos e das prestações relativas ao sistema de segurança social, estas últimas através de diplomas avulsos e autónomos.



- O RGIT não é um diploma auto-suficiente e o legislador no seu artigo 4.º definiu qual o direito subsidiário aplicável. Assim, aplica-se em função da natureza da infracção fiscal o seguinte direito complementar:
 - a) Aos crimes e seu processamento aplica-se o Código Penal (CP) e o Código de Processo Penal (CPP);
 - b) Às contra-ordenações e seu processamento aplica-se o regime geral do ilícito de mera ordenação social, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro (RGCO).



- O legislador do RGIT fixou no artigo 2.º deste diploma legal o conceito de infracção tributária. Nestes termos, constitui infracção tributária o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior. Este conceito de infracção tributária obedece aos princípios gerais aplicáveis ao direito penal e que, nos termos da Constituição da República Portuguesa (CRP), assumem a categoria de direitos fundamentais de um Estado de direito.



- O processo de contra-ordenação tem por objecto o processamento das infracções que não tenham natureza criminal, o qual é feito de acordo com a regulamentação constante das normas jurídicas insertas nos artigos 51.º a 86.º do RGIT e aplicação subsidiária do regime geral do ilícito de mera ordenação social, ou seja a Lei quadro das contra-ordenações, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro.
- O processo de contra-ordenação compreende uma fase administrativa e uma fase judicial, sendo que esta última apenas existe caso o infractor interponha recurso da decisão que aplicou a coima.



- A notificação do arguido tem de ser efectuada nos termos previstos no n.º 2 do artigo 79º do RGIT, a qual deve incluir os termos da decisão e a advertência expressa de que, no prazo de vinte dias a contar da notificação, deve ser efectuado o pagamento da coima e das custas processuais ou, em alternativa, ser interposto recurso.
- Em face da norma do n.º 2 do artigo 70º do RGIT, em articulação com o n.º 1 do art.º 38º do CPPT, a notificação deve ser realizada através de carta registada com aviso de recepção.



- As decisões de aplicação das coimas e sanções acessórias podem ser objecto de recurso para o tribunal tributário de 1.^a Instância, salvo no caso em que a contra-ordenação é julgada em 1.^a instância pelo tribunal comum – artigo 53.º do RGIT.
- Nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 49.º do ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, alterada pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro, e pela Lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro – compete aos tribunais tributários conhecer das impugnações de decisões de aplicação de coimas e sanções acessórias em matéria fiscal.



- A fase judicial do processo de contra-ordenação fiscal encontra-se regulada nos artigos 80.º a 86.º do RGIT, com aplicação subsidiária do regime geral do ilícito de mera ordenação social – al. b) do artigo 3.º do RGIT.



- **Legitimidade:**
- Nos termos do disposto no artigo 59.º, n.º 2, do RGCO, o recurso de impugnação poderá ser interposto pelo arguido ou pelo seu defensor.
- O RGCO não estabelece a necessidade de constituição de advogado, no entanto uma vez que o legislador da LGT caracterizou o recurso de decisão de coima, no próprio processo, como processo judicial tributário, dever-se-ão considerar aplicáveis as normas do artigo 6.º do CPPT relativas à constituição de mandato judicial



Acórdão do STA de 06.03.2008, in recurso n.º 01056/07

Descritores: CONTRA-ORDENAÇÃO FISCAL; RECURSO JUDICIAL;
LEGITIMIDADE; GERENTE; REVERSÃO DA EXECUÇÃO;
EXECUÇÃO FISCAL

- **Sumário: Em processo de contra-ordenação fiscal, o gerente executado por reversão não tem legitimidade para, por si, interpor recurso judicial da decisão de aplicação de coima à sociedade executada originária.**



- Forma
- Nos termos do disposto no artigo 80.º, n.º 2, do R.G.I.T., o recurso contém alegações e a indicação dos meios de prova a produzir e é dirigido ao tribunal tributário de 1.ª instância (...).
- Pelo seu lado, o artigo 59.º, n.º 3, do R.G.C.O. dispõe que o recurso é feito por escrito, devendo constar de alegações e conclusões.



- **Prazo**
- O prazo para recorrer da decisão administrativa de aplicação de coima é de 20 dias – artigo 80.º, n.º 1, do RGIT
- Este prazo suspende-se aos sábados, domingos e feriados – artigo 60.º, n.º 1, do RGCO
- Mas não se suspende nas férias judiciais, visto que não se trata de um prazo judicial.



• Competência do Tribunal

- O Tribunal **materialmente** competente para conhecer dos recursos das decisões de aplicação da coima tomadas pela AT é o tribunal tributário de 1.^a Instância – artigo 53.^o do RGIT.
- O Tribunal **territorialmente** competente para conhecer dos recursos das decisões de aplicação da coima tomadas pela AT é o tribunal tributário de 1.^a instância «da área do serviço tributário» (n.^o 2 do artigo 80.^o) «onde tiver sido instaurado o processo de contra ordenação» (n.^o 1 do mesmo artigo).



- **A introdução dos autos em juízo**
- O recurso judicial da decisão de aplicação da coima previsto no artigo 80.º do RGIT é incorporado no próprio processo de contra-ordenação em que foi proferida a decisão.
- Sempre que a autoridade recorrida não proceda à revogação da decisão, conforme preceituado no n.º 3 do artigo 80.º do RGIT, os autos têm de ser remetidos ao tribunal tributário de 1.ª instância competente no prazo de 30 dias - n.º 1 do artigo 81.º do RGIT.



- **Competência Funcional do M.P.**
- O RGIT só lhe atribui expressamente o dever de estar presente na audiência de julgamento e o poder de recorrer da decisão do tribunal tributário de primeira instância – seus artigos 82.º, n.º 1, e 83.º, n.º 1.
- O RGCO, porém, atribui-lhe também o poder de apresentar o recurso ao juiz (valendo este acto como acusação) e retirar a acusação, a todo o tempo e até à prolação da sentença em primeira instância, bem como promover a prova de todos os factos relevantes para a decisão – seus artigos 62.º, n.º 1, 65.º-A, e 72.º.



- **A produção de prova**

- É ao Ministério Público que compete promover a prova de todos os factos que considere relevantes para a decisão – n.º 1 do artigo 72.º do RGCO.
- O âmbito da prova a produzir é determinado pelo juiz, podendo este recusar as diligências que julgue desnecessárias à formação da sua convicção e determinar, oficiosamente, todas as que considere úteis ao apuramento da verdade dos factos – n.º 2 do artigo 72.º do RGCO.



• Aceitação ou rejeição do recurso

Presentes os autos ao Juiz:

- Por despacho rejeita o recurso se considerar que o mesmo foi interposto fora do prazo previsto no n.º 1 do artigo 80.º do RGIT ou que não foram observadas as exigências de forma.
- Por despacho aceita o recurso, marcando a data da audiência de discussão e julgamento, salvo se considerar que o recurso pode ser decido através de simples despacho – artigo 64.º do RGIT.



- Art. 63.º do RGCO - o juiz rejeitará, por meio de despacho, o recurso feito fora do prazo ou sem respeito pelas exigências de forma
- As exigências de forma a que se refere este artigo são indicadas no n.º 2 do art. 80.º do RGIT, complementado pelo n.º 3 do art. 59.º do RGCO
- Os motivos de rejeição são apenas a intempestividade e a falta de observância dos requisitos de forma: recurso apresentado sob a forma escrita, contendo alegações e conclusões.



Todos os outros casos, incluindo exceções dilatórias ou peremptórias, não determinarão a rejeição do recurso, tendo a questão de ser apreciada em despacho a proferir nos termos do art. 64º ou por sentença

Neste sentido Acórdãos do STA:

- de 23/4/2013, no rec. n.º 271/13, 22.05.2013, no rec. 278.2013, 08.05.2013, in rec. 655/13



Audiência de Julgamento

- A participação na audiência de julgamento está especificamente regulada no artigo 82.º do RGIT:
- a) O Ministério Público deve estar presente na audiência de julgamento;
- b) O Representante da Fazenda Pública pode participar na audiência;
- c) O arguido não é obrigado a comparecer à audiência, salvo se o juiz considerar a sua presença como necessária ao esclarecimento dos factos, podendo sempre fazer-se representar por advogado



- **O recurso da sentença**
- A decisão do recurso judicial da decisão de aplicação da coima e sanções acessórias é susceptível de recurso para o Tribunal Central Administrativo, excepto se o valor da coima aplicada não ultrapassar um quarto da alçada fixada para os tribunais judiciais de 1^a instância e não for aplicada sanção acessória - al. a) do artigo 38.º do ETAF .
- Se o fundamento for exclusivamente matéria de direito, o recurso será directamente interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo - al. b) do artigo 26.º do ETAF.



- **Revisão das coimas**
- As decisões finais proferidas em processo de contra-ordenação são susceptíveis de revisão.
- A revisão da decisão da autoridade administrativa é da competência do tribunal tributário de 1.^a instância e a revisão das decisões deste cabem ao Tribunal Central Administrativo. O n.º 2 do artigo 85.º do RGIT estabelece que quando a coima tiver sido aplicada pelo tribunal, a revisão cabe à instância judicial imediatamente superior, excepto se a decisão tiver sido tomada pelo Supremo Tribunal Administrativo.



Acórdão do STA de 02.10.2013, in recurso n.º 0924/13

REGIME GERAL DAS INFRACÇÕES TRIBUTÁRIAS; SENTENÇA; REVISÃO

Sumário: I - A sentença transitada em julgado proferida em recurso judicial de decisão administrativa de aplicação de coima por infracção tributária é passível de recurso extraordinário de revisão previsto no art. 449º do CPP, aplicável ao processo contra-ordenacional fiscal por força do disposto no art. 80º do RGCO e do art. 3º, alínea b), do RGIT.

II - A autorização do pedido de revisão compete à Secção de Contencioso Tributário do STA nos termos das disposições conjugadas dos arts. 3º, alínea b), do RGIT, 80º, nº 1 do RGCO, arts. 449º e segs. do CPP e art. 26º, alínea h), do ETAF.

III - Fundando-se o pedido de revisão no nº 1, alínea d), do art. 449º do CPP, incumbia à Requerente trazer aos autos os novos factos ou meios de prova que diz ter descoberto com potencialidade aniquiladora dos que fundaram a sua condenação, os quais, além do mais, têm de ter virtualidade para suscitar dúvidas sobre a justiça dessa condenação.



“Dans un grand affaire, on est toujours forcé de donner quelque chose au hasard...”

Napoléon Bonaparte

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



A execução de julgados no Contencioso Tributário. Alguns apontamentos

[Pedro Vergueiro]

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A execução de julgados no Contencioso Tributário. Alguns apontamentos¹

Pedro Vergueiro

Sumário:

- I. Introdução
- II. Dimensão executiva do princípio da tutela jurisdicional efectiva
- III. Obrigação de Executar decisões judiciais e administrativas
- IV. Conteúdo do dever de executar
- V. Início do prazo de execução espontânea
- VI. Tribunal competente
- VII. Início do prazo para requerer a execução do julgado
- VII. Tramitação
 - A. Execução de sentenças de anulação - artigos 173º a 179º
 - B. Actos desconformes com o julgado
- VIII. Sanção Pecuniária Compulsória
- IX. Indemnização devida pela inexecução legítima da sentença
 - A. Causa legítima de Inexecução
 - B. Indemnização
 - C. Natureza jurídica da indemnização devida pela inexecução da sentença
 - D. Tipo de danos a ressarcir
- X. Responsabilidade civil pela inexecução ilícita da sentença
 - A.O ilícito: violação da obrigação de cumprimento de sentenças anulatórias
 - B. Natureza Jurídica
 - C. Cumulabilidade de pretensões indemnizatórias
 - D. Nexo de causalidade entre o ilícito e o dano
- XI. Questões Particulares

¹ O presente texto pretende, na sua essência, e na medida do possível, seguir o exposto no âmbito da conferência apresentada em 20-06-2014 no Centro de Estudos Judiciários – Lisboa, subordinada ao tema indicado, sendo que se optou, em termos de desenvolvimento, por seguir o enquadramento efectuado pelo Cons. Jorge Lopes de Sousa na sua obra largamente citada no texto, impondo-se também aqui deixar uma referência aos apontamentos gentilmente cedidos pela Sra. Dra. Joana Costa e Nora, Juíza de Direito, de quem tive a honra de ser Formador e que contribuíram para a elaboração deste texto, aqui se consignando o devido reconhecimento e agradecimento.

Introdução

Dimensão executiva do princípio da tutela jurisdicional efectiva

Como é sabido, o princípio da tutela jurisdicional efectiva [direito fundamental dos cidadãos – artigos 20º e 268º nº 4, da CRP] compreende o direito de obter, em prazo razoável, uma decisão judicial que aprecie, com força de caso julgado, cada pretensão regularmente deduzida em juízo [dimensão declarativa], bem como a possibilidade de a fazer executar [dimensão executiva] e de obter as providências cautelares, antecipatórias ou conservatórias, destinadas a assegurar o efeito útil da decisão [dimensão cautelar].

Desde logo, o art. 205º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa refere que “as decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades”, sendo que o nº 3 do mesmo dispositivo legal estipula que “a lei regula os termos da execução das decisões dos tribunais relativamente a qualquer autoridade e determina as sanções a aplicar aos responsáveis pela sua inexecução”.

Sobre este último elemento, deparamos com o art. 146º nº 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário onde se aponta que “para além do meio previsto no artigo seguinte, **são admitidos no processo judicial tributário** os meios processuais acessórios de intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões, de produção antecipada de prova e de **execução dos julgados**, os quais serão regulados pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos.

Nesta sequência e quando se analisa o exposto no Código de Processo nos Tribunais Administrativos, temos que, nos termos do art. 158º, nº 1, daquele diploma, “as decisões dos tribunais administrativos são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer autoridades administrativas”, sendo que, nos termos do nº 2, “a prevalência das decisões dos tribunais administrativos sobre as das autoridades administrativas implica a nulidade de qualquer acto administrativo que desrespeite uma decisão judicial e faz incorrer os seus autores em responsabilidade civil, criminal e disciplinar, nos termos previstos no artigo seguinte”.

Tal significa que a obrigação de respeito pelo caso julgado formado sobre a decisão judicial anulatória impede a administração tributária de actuar de forma que com ela seja incompatível e implica que os actos praticados na sequência de anulação judicial anulatória que violem o caso julgado sejam nulos, por força do disposto no art. 133º, nº 2, alínea h), do Código de Procedimento Administrativo (actual art. 161º, nº 2, al. l)).

Por outro lado, os autores desses actos incorrem em responsabilidade civil, criminal e disciplinar (art. 205º, nº 1, da Constituição da República Portuguesa).

Obrigação de Executar decisões judiciais e administrativas

Desde logo, cabe notar que o meio processual acessório de execução de julgados, previsto na LPTA e no DL n.º 256-A/77, de 17 de Junho, para que remetia o art. 146.º, n.º 1, do CPPT, ao tempo em que foi aprovado, referia-se apenas às decisões judiciais e não às decisões administrativas, pois era apenas esse o campo de aplicação deste meio processual no âmbito do contencioso administrativo (arts. 95.º e 96.º, da LPTA e 5.º e seguintes daquele DL n.º 256-A/77), verificando-se que o meio processual que, no âmbito do CPPT, podia ser utilizado para pedir a um tribunal que impusesse à administração tributária a execução das suas decisões firmes de procedência de reclamações ou recursos hierárquicos (ou outro meio procedimental, como a revisão do acto tributário, prevista no art. 78.º, da LGT) era a intimação para um comportamento, prevista no art. 147.º, deste Código.

Actualmente, porém, o CPTA, no seu art. 157.º, n.º 3, permite a aplicação do processo de execução de julgado para a execução de actos administrativos inimpugnáveis de que resulte um direito para um particular e a que a Administração não dê a devida execução, sendo que a remissão que se faz para o aludido art. 146.º, n.º 1, do CPPT, para o meio processual de execução de julgados regulado pelas normas sobre o processo nos tribunais administrativos passou a abranger também este n.º 3, do art. 157.º, do CPTA.

A partir daqui, para impor à administração tributária a execução de actos firmes que tenha praticado, será aplicável, actualmente, o processo de execução de julgados e não a intimação prevista no art. 147.º, pois, como se estabelece no seu n.º 2, ele “só é aplicável quando, vistos os restantes meios contenciosos previstos no presente Código, ele for o meio mais adequado para assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa”.

Na verdade, sendo o processo de execução de julgados um dos “meios contenciosos previstos no presente Código”, ainda que por remissão, deverá considerar-se que ele, estando especificamente previsto para estas situações é, na perspectiva legislativa, o mais adequado para “assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva dos direitos ou interesses em causa”.

Conteúdo do dever de executar

Pois bem, feita esta actualização, impõe-se ter presente o disposto no art. 100.º, da Lei Geral Tributário, o qual aponta que “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.

Do mesmo modo, o art. 173º, nº 1, do CPTA, refere que “Sem prejuízo do eventual poder de praticar novo acto administrativo, no respeito pelos limites ditados pela autoridade do caso julgado, a anulação de um acto administrativo constitui a Administração no dever de reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado, bem como de dar cumprimento aos deveres que não tenha cumprido com fundamento no acto entretanto anulado, por referência à situação jurídica e de facto existente no momento em que deveria ter actuado”.

Isto implica que, no caso de liquidação de um determinado tributo, o julgado anulatório como que incorpora a obrigação de devolução do valor pago pelo contribuinte, desde que não possa ser praticado um novo acto de liquidação que não enferme do vício que justificou a anulação.

Quanto a este último elemento, na esteira do exposto pelo Cons. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 6ª edição, 2011, vol. II, págs. 521 e ss., cabe notar que “nos casos em que o motivo de declaração de nulidade ou de anulação do acto impugnado foi um vício procedimental ou de forma (como falta de audição do contribuinte ou falta de fundamentação) ou incompetência, não haverá, em princípio, obstáculo a que a administração tributária pratique um novo acto expurgado do vício que motivou a anulação.

Poderá, porém, colocar-se a questão de haver impedimento à prática de novo acto derivado dos prazos de caducidade da liquidação aplicáveis (art. 45.º, da LGT).

Na verdade, apesar de nos casos em que é apresentada reclamação graciosa ou impugnação judicial o prazo de caducidade do direito à liquidação se suspender a desde a sua apresentação até à decisão [art. 46.º, n.º 1, alínea d), da LGT], pode suceder que o acto de liquidação tenha sido praticado e notificado ao destinatário em momento muito próximo do termo do prazo legal, pelo que, apesar das suspensão, pode já ter transcorrido integralmente o prazo de caducidade do direito de liquidação original quando a administração tributária fica em situação de renovar o acto, na sequência de anulação.

No entanto, o mais adequado entendimento do regime de execução de julgados será o de que durante o período de execução espontânea, na sequência de anulação do acto, a Administração tem o referido «poder de praticar novo acto administrativo, no respeito pelos limites ditados pela autoridade do caso julgado» (art. 173.º, n.º 1, do CPTA), não tendo outras limitações que não sejam as derivadas da autoridade da decisão anulatória e as previstas no procedimento de execução de julgados.

Durante este período de execução espontânea de julgados, a administração tributária não está a exercer o seu poder autónomo de praticar actos tributários, no âmbito do

procedimento tributário próprio para essa prática, estando, antes, por força do disposto no art. 100.º, da LGT, a exercer um poder/dever de executar o julgado criado pela decisão anulatória, poder esse a exercer no âmbito do procedimento especial de execução espontânea de julgados, regido - em primeira linha - pelas suas regras próprias, visando a «reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio» imposta por aquele art. 100.º, que se reconduz a «reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado» (art. 173.º, n.º 1, do CPTA).

Quando a reconstituição da situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado implicar uma reabertura do procedimento tributário em fase anterior à da decisão final (o que sucederá nos casos em que a anulação seja motivada por preterição de formalidade legal anterior à decisão final do procedimento tributário como, por exemplo, a preterição do direito de audição prévia, assegurado pelo art. 60.º, da LGT), serão aplicáveis as regras deste a partir do momento processual em que ocorreu a ilegalidade mas, também neste caso, o poder que a administração tributária exerce, durante o período de execução espontânea da decisão anulatória, é o que deriva da autoridade do caso julgado e não o poder que inicialmente lhe era conferido por lei de decidir o procedimento tributário.

A esta luz, justifica-se que, nos casos em que a execução da decisão anulatória não implicar uma reabertura do procedimento tributário em fase anterior à decisão final, a administração tributária, não tenha de dar cumprimento às exigências procedimentais que deveriam anteceder a prática de um acto de decisão do procedimento autónomo.

Pela mesma razão de o poder/dever de executar decisões anulatórias ser autónomo em relação ao poder/dever geral de liquidar tributos, a administração tributária não está condicionada pelas limitações temporais que a lei estabelece para exercício deste último poder/dever, mas sim pelos limites temporais próprios da execução de julgados. Isto significa que, na sequência de anulação contenciosa de um acto de liquidação, por vício de forma, a administração tributária poderá e deverá praticar um novo acto de liquidação expurgado do vício que foi fundamento da anulação, dentro do prazo de execução espontânea, independentemente do decurso ou não do prazo de caducidade que valia para o exercício do primitivo poder autónomo de praticar o acto de liquidação. Mas, apenas durante esse período legal de execução espontânea a administração tributária fica investida pela decisão anulatória no poder de praticar actos desfavoráveis ao contribuinte, desde que não tenham eficácia retroactiva (n.º 2, do referido art. 173.º).

Se a administração tributária não executar espontaneamente a decisão anulatória, praticando um novo acto de liquidação no prazo de execução espontânea, extinguir-se-á o poder de aquela praticar um novo acto que emana da decisão anulatória, pelo que a prática de

novos actos só será possível se puder basear-se ainda no poder originário que é concedido à administração tributária para praticar actos de liquidação. Neste caso, o exercício deste poder estará sujeito às regras gerais do procedimento tributário e aos limites temporais impostos pelas regras sobre caducidade do direito de liquidação, isto é, poderá ser praticado um acto de liquidação compatível com o que tiver sido decidido na sentença anulatória [se violar o caso julgado o acto será nulo, nos termos do art. 133.º, n.º 2, alínea, h), do CPA] se não tiver transcorrido já a totalidade do prazo de caducidade do direito de liquidação.

É esta a solução que, para além ser a que resulta linearmente dos textos legais, é a mais equilibrada, pois, encontrando a caducidade do direito de liquidação o seu fundamento específico na necessidade de certeza e segurança jurídicas, não há obstáculo a que uma nova liquidação ocorra no período de execução de julgado, uma vez que, durante esse período, isso é algo com que o contribuinte deve contar.

Por outro lado, a aplicação do prazo de caducidade do direito de liquidação a situação em que o dever de liquidação resulta de uma decisão anulatória, reconduzir-se-ia a que, em muitos casos, quando a liquidação é efectuada muito próximo do termo do prazo legal de caducidade (o que, na prática, ocorre em grande parte dos casos de liquidações adicionais), fosse inviável concretizar a adequada execução do julgado, com a efectivação e notificação da devida liquidação, pois, mesmo considerando a suspensão do prazo de caducidade prevista no art. 46.º, n.º 1, alínea d), da LGT, muitas vezes não será possível efectuar a liquidação e a respectiva notificação antes de ter decorrido o prazo de caducidade. Ora, esta inviabilidade de renovar o acto, na sequência de uma decisão anulatória, nos casos em que é possível renová-lo sem o vício que motivou a anulação, está em manifesta dissonância com a intenção legislativa de que seja reconstituída «a legalidade do acto ou situação objecto do litígio» e de que seja reconstituída «a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado», afirmada nos arts. 100.º, da LGT e 173.º, n.º 1, do CPTA.

Por isso é esta a solução mais acertada que se tem de presumir ter sido legislativamente consagrada (art. 9.º, n.º 3, do CC).

Na sequência do que fica exposto, mostra-se definida de forma clara a matéria da execução na sequência de anulação de vício de forma e o enquadramento da actuação da administração tributária, enquanto entidade obrigada à execução do julgado, situação distinta da actuação em que está em causa o direito do Estado de cobrar determinado tributo.

Naturalmente, existe sempre a possibilidade de a administração tributária optar por não renovar o acto que foi declarado nulo ou anulado por vício de forma, o que implicará a reconstituição da situação que existiria se ele não tivesse sido praticado nos termos dos já apontados arts. 100º, da LGT e 173º, nº 1, do CPTA.

No que concerne às situações em que deparamos com o vício de violação de lei, a realidade em apreço poderá não permitir a renovação do acto, se não existirem outras normas legais que suportem a decisão subsequente ou alteração da matéria de facto capaz de enquadrar essa mesma decisão.

Nesta sequência, pode suceder que um acto que foi praticado ilegalmente com base em determinada legislação possa ser legalmente praticado com base noutra, do mesmo modo que, a alteração das circunstâncias de facto que envolvem o caso, poderão permitir suportar a “nova” posição da administração tributária.

Deste modo, tal como refere o artigo 100º, da LGT, a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, o que, como ensina a melhor doutrina, mais não traduz que um “simples postulado do princípio constitucional que dispõe que as decisões dos tribunais transitadas em julgado são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades (artigo 205º, da CRP).

É também um simples corolário do sentido do princípio rector constitucional nos termos do qual o poder jurisdicional foi constitucionalmente conformado enquanto órgão de soberania, imparcial e independente e por via do qual as decisões são obrigatórias *ex natura* constitucional e não por força de qualquer poder exterior.

A anulação judicial do acto tributário implica a anulação de todos os seus efeitos *ex tunc*, pelo que tudo se deve passar como se ele não houvera sido praticado.

Sendo assim, a anulação acarreta também a anulação de todos os actos consequentes que hajam sido praticados tendo por base ou pressuposto jurídico-prático o acto tributário anulado.

A administração está assim obrigada a reconstituir a situação legal que hipoteticamente existiria se não houvera sido objecto de um seu acto lesivo ou de uma ofensa por si cometida contra os direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados. Trata-se, aliás, de uma simples explicitação do princípio geral de direito de que devem ser apagados todos os efeitos jurídico-práticos consequentes do acto ilícito, reconstituindo-se a situação que existiria se ele não houvera ocorrido, princípio esse que informa igualmente o comando do art. 562.º do C. Civil.

Nessa concretização dos actos e operações que devem ser praticados importa ter em conta não só o expressamente vertido no dispositivo da decisão exequenda mas também a respectiva fundamentação, pois a natureza do processo impõe que a concretização dos efeitos

da decisão anulatória, o que significa que a execução em apreço abrangerá ainda a fixação de indemnização pelas despesas que tenham sido suportadas para defesa dos seus direitos, em processos judiciais ou administrativos, que estejam conexas com o acto ilegal anulado, designadamente, nos casos em que houve patrocínio por Advogado, as despesas com os respectivos honorários, na medida em que não forem pagas no âmbito da procuradoria.

Início do prazo de execução espontânea

Sobre esta matéria, importa ter presente o exposto no Ac. do S.T.A. de 12-02-2015, Proc. nº 01169/14, www.dgsi.pt, onde se aponta que “... Tal questão foi já apreciada e decidida pelo Supremo Tribunal Administrativo no acórdão proferido em 15/05/2013, no processo nº 1317/12, cuja doutrina sufragamos sem reservas de convicção face à sua proficiente fundamentação e à qual nada se nos oferece acrescentar. Razão porque nos limitaremos a transcrever o que nesse acórdão ficou dito:

«A melhor doutrina (Jorge Lopes de Sousa in CPPT anotado e comentado 6ª edição vol. II pag.530 é a que defende que “O requerimento de execução deverá ser considerado tempestivo desde que seja apresentado no prazo de seis meses a contar do termo do prazo de execução espontânea, contado a partir da remessa do processo à administração tributária”, independentemente da obrigação que assiste à mesma administração de executar imediatamente os julgados logo após o trânsito em julgado da decisão judicial (artº 100º da LGT) e mesmo que não seja apresentado o aludido requerimento pelo contribuinte de remessa do processo.

E, mais adiante na mesma obra e local referenciado:

“Por outro lado determinando a remessa do processo à administração tributária indirectamente o início do prazo para o contribuinte requerer a execução de julgado, deverá entender-se que a preclusão do seu direito de requerer a execução só ocorrerá se lhe for efectuada notificação da data em que for efectuada a remessa, pois sem esse conhecimento o contribuinte não terá conhecimento da data em que terminará o prazo de execução espontânea, que é também aquela em que começa o prazo de que dispõe para requerer a execução de julgado” *...+.

No nosso caso é certo que não se mostra fixada no probatório a data de tal eventual remessa pelo que não é líquido que tenha caducado o direito das contribuintes de requererem a execução de julgados como se considerou na 1ª Instância, sendo esse o fundamento da não convolação, decisão que não se pode manter.

Acresce citar aqui o ac. deste STA de 17/06/2009 tirado no recurso nº 73/09 de onde se destaca porque, totalmente, elucidativa a seguinte passagem: “(...) Se, como dissemos,

o prazo de 6 meses para requerer a execução de julgado se inicia após o termo do prazo legal para a execução espontânea do decidido, existindo norma tributária que estabelece que o prazo para a execução espontânea pela Administração tributária se conta da remessa do processo ao órgão da administração tributária competente para a execução (havendo a faculdade do interessado, que não o dever, de requerer essa remessa), parece que deve entender-se, como sustenta o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto no seu parecer junto aos autos, que a remessa do processo ao órgão da Administração tributária teria de ser oficiosamente notificada pela secretaria do tribunal à interessada, nos termos do n.º 2 do artigo 229.º do Código de Processo Civil, pois que o direito processual da parte à execução do julgado não depende de prazo a fixar pelo juiz nem de prévia citação, antes decorre da lei, que fixa o seu termo inicial na dependência da prática de um acto do próprio Tribunal (a remessa do processo ao serviço de finanças).

Não tendo a remessa do processo sido notificada à interessada, nem lhe tendo sido igualmente notificada qualquer nova liquidação de imposto ou correcção da liquidação anterior em execução do decidido, não deve entender-se ter caducado o seu direito para requerer a execução do julgado pois que tal efeito, decorrente em parte da inércia do tribunal ou da Administração em comunicar-lhe o facto do qual depende o termo inicial de um prazo através do qual faz valer o seu direito à execução, seria atentatório do seu direito à tutela jurisdicional efectiva (artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República)».

Significa isto que o prazo para executar coercivamente o julgado, fixado no art. 176º, nº 2, do CPTA, reportando-se ao termo do prazo para a execução espontânea previsto no art. 175º, do mesmo diploma legal, terá de ser determinado a partir da data da notificação da remessa do processo ao órgão da administração tributária, a que se refere o art. 146º, nº 2, do CPPT, de modo a garantir o direito à tutela jurisdicional efectiva consagrado no art. 268º, nº 4, da Constituição da República Portuguesa. ...” (negrito nosso).

Esta matéria introduz uma das situações mais discutidas neste âmbito e que se prende com a compatibilização entre o art. 100º, da LGT e o art. 146º, nº 2, do CPPT, norma que estabelece que o “prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de 8 dias após o trânsito em julgado da decisão”.

Neste ponto, entende-se que o disposto na LGT prevalece sobre o CPPT, como resulta do art. 1º, do CPPT, (nesse sentido, Cons. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 6ª edição, 2011, vol. II, 6.º Ed., Áreas Editora, 2011, pág. 528), o qual refere que “o presente Código aplica-se, sem prejuízo do disposto no

direito comunitário, noutras normas de direito internacional que vigorem directamente na ordem interna, na lei geral_tributária ou em legislação especial, incluindo as normas que regulam a liquidação e cobrança dos tributos parafiscais (...).”

Além disso, sendo esta matéria relativa a garantia dos contribuintes está sujeita ao princípio da reserva (relativa) de lei, nos termos do disposto nos arts. 103º, nº 2 e 165º nº 1, al. i), ambos da Constituição da República Portuguesa, o que significa que para que o desiderato constitucional seja respeitado, a definição, por decreto-lei, de matéria relativa às garantias dos contribuintes, está dependente de prévia lei habilitante, o que sucedeu, no caso da LGT, mas que não existiu para o CPPT, pelo que a concluir-se pela prevalência do n.º 2, do art.º 146.º, do CPPT, sempre este estaria ferido de inconstitucionalidade (Cons. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 6ª edição, 2011, vol. II, pág. 529).

O mesmo Autor refere ainda que “*de qualquer forma, o que importa é concluir que a obrigação da administração tributária executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial, que não é necessário requerimento do interessado para existir essa obrigação e que a falta de tal requerimento no prazo indicado no n.º 2, do art. 146.º, do CPPT não faz precluir o direito deste a exigir perante a administração tributária e os tribunais a execução de julgado” (ob. cit., pág. 530).

Idêntico entendimento foi adoptado no Acórdão do STA, de 3/12/2008, proc. n.º 0570-A/08: “I - O artº 146º, nº 2, do CPPT, na medida em que não se compatibiliza com o disposto no artº 100º, da LGT, é organicamente inconstitucional. II - De qualquer forma, a obrigação da Administração Tributária de executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial e não com a remessa, a requerimento do contribuinte, do processo para o serviço de finanças competente. III - A falta de tal requerimento no prazo indicado no nº 2, do artº 146º, do CPPT, não faz precluir o direito do contribuinte de a exigir perante a administração tributária e os tribunais a execução de julgado”.

Do mesmo modo, com origem no mesmo processo do acórdão supra citado, foi proferido o Acórdão do Pleno CT do STA de 02/12/2009, proc. n.º 0570-A/08: “A obrigação da Administração Tributária de executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial e não com a remessa, a requerimento do contribuinte, do processo para o serviço competente para a execução”.

Sublinhe-se ainda que aquela jurisprudência mantém-se actual, conforme resulta do Acórdão do STA de 12/02/2014, processo nº 01528/13, se decidiu o seguinte: I - O dever de cumprir espontaneamente o julgado tributário surge com o trânsito em julgado deste e não com a remessa do processo ao órgão competente para a execução. II-

Se o requerimento de execução de julgado anulatório deu entrada no Tribunal decorridos mais de três meses sobre a data em que presumivelmente o trânsito em julgado da sentença exequenda se verificou não pode concluir-se ter sido prematuramente apresentado. III - O interessado dispõe de mera faculdade, que não do dever, de requerer a remessa dos autos ao órgão da administração competente para a execução da decisão judicial tributária. IV - Se o facto de não ter em seu poder o processo físico dificulta o cumprimento por parte da Administração tributária do seu dever de cumprir o julgado, caberá ao Representante da Fazenda Pública procurar superar essa dificuldade (artigo 15.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, do CPPT), designadamente requerendo ao Tribunal a devolução do processo ao órgão competente para a execução ou solicitando os elementos tidos como necessários para cabal cumprimento do julgado.”

Pelo exposto, conclui-se pela aplicação do disposto no art. 100.º, da LGT, pelo que a obrigação da administração tributária executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial.

Nesta sequência, crê-se que se impunha uma leitura mais incisiva desta matéria, até porque aquilo que se impõe à administração tributária é a execução do julgado, o que determina que, naturalmente, o prazo de execução espontânea esteja ligado ao momento em que surge a obrigação de executar, ou seja, com o trânsito em julgado da decisão.

Como vimos, não é esta a posição do S.T.A., que faz uma leitura da situação procurando integrar o exposto no art. 146º, nº 2, do CPPT, deixando como que em suspenso o que fica dito a propósito do momento em que existe a obrigação de executar.

Com efeito, se tal momento reside no trânsito em julgado da decisão, aquilo que se afigura natural é que o prazo de execução espontânea se conte a partir desse momento, e não a partir da tal notificação a que alude o art. 146º, nº 2, do CPPT.

Tal posição, crê-se, não tem razão de ser, exibindo resquícios de uma postura algo paternalista no que concerne à situação da administração tributária, que argumenta sempre com a necessidade de dispor do processo administrativo tributário para avançar com o processo de execução.

Neste ponto, não podemos continuar a contemporar com este modo de proceder, dado que, sendo a administração tributária parte do processo, é manifesto que a mesma tem conhecimento da decisão e tem de saber que, caso a decisão não seja posta em crise, a mesma, decorrido o prazo previsto na lei, transita em julgado, impondo-se agir em conformidade, sendo que se considera como uma obrigação de quem representa a administração tributária do processo, não só dar conhecimento a quem de direito da decisão

do processo, como ainda providenciar pela disponibilização dos meios necessários para proceder à execução da decisão, caso se conforme com a mesma.

Isto para dizer que a solução do art. 146º, nº 2, do CPPT, não tem qualquer sentido, na medida em que, a menor operacionalidade dos tribunais neste domínio não pode servir de escudo para a administração tributária se eximir às suas responsabilidades, do mesmo modo que começa a ser penosa a alusão à descoordenação da actividade da administração tributária em que o sector do contencioso se limita a actuar no âmbito do processo, demitindo-se de qualquer outra actividade a partir do momento em que o processo finda.

Como quer que seja, fica a nota da posição jurisprudencial nesta matéria e da sua aparente incongruência com a afirmação de que a obrigação da administração tributária executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial, salvando-se a ideia de que não é necessário requerimento do interessado para existir essa obrigação e que a falta de tal requerimento no prazo indicado no n.º 2, do art. 146.º, do CPPT, não faz precluir o direito deste a exigir perante a administração tributária e os tribunais a execução do julgado (não faltava mais nada).

Avançando, diga-se que nos termos do art. 175º, nº1, do CPTA, salvo ocorrência de causa legítima de inexecução, o dever de executar julgados anulatórios de actos administrativos deve ser integralmente cumprido no prazo de três meses.

Porém, nos casos em que a execução do julgado consista no pagamento de uma quantia pecuniária, como sucederá normalmente nos processos impugnatórios tributários, não é invocável a existência de causa legítima de inexecução e o pagamento deve ser realizado no prazo de 30 dias (n.º 3, do mesmo art. 175º).

Estes prazos deverão contar-se nos termos do art. 72.º, do CPA, com suspensão aos sábados, domingos e feriados. Na verdade, para executar julgados anulatórios, a Administração pode ter de praticar um acto administrativo ou tributário em substituição do anulado, cuja emissão tem de efectuar-se com base num procedimento de natureza administrativa, a que são aplicadas as regras do CPA. Por outro lado, o próprio CPA, ao regular o procedimento administrativo, faz referência às execuções de julgados e actos administrativos praticados no seu âmbito na alínea b), do nº 1, do seu art. 128º, o que tem implícita a aplicação do CPA aos actos relativos à execução de julgados.

Diga-se também, com apoio no exposto pelo Cons. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 6ª edição, 2011, vol. II, pág. 532, que “a execução dos julgados anulatórios de actos de liquidação, nos casos em que a quantia liquidada foi cobrada e o acto não pode ser renovado, reconduzir-se-á ao pagamento ao contribuinte da quantia paga, acrescida ou não de juros indemnizatórios, pelo que,

relativamente ao imposto indevidamente cobrado, a execução espontânea da decisão anulatória deverá efectuar-se no prazo de 30 dias.

Porém, no que concerne aos juros indemnizatórios, estabelece-se no art. 61.º, n.º 1, do CPPT um prazo especial de 90 dias para liquidação e pagamento, pelo que será este o prazo especial de execução espontânea no que respeita a estes juros.

Nos casos em que não tenha sido efectuado o pagamento e não seja possível a renovação do acto anulado, a mera anulação, eliminando o acto de liquidação da ordem jurídica, será normalmente suficiente para assegurar a reconstituição da situação que existiria se ele não tivesse sido praticado, pelo que as tarefas de execução limitar-se-ão à eliminação de eventuais actos consequentes que tenham sido praticados, nomeadamente a extinção de processo de execução fiscal que tenha sido instaurado para cobrança coerciva da quantia liquidada.

No entanto, se for anulado o acto de liquidação, mas for possível a renovação, o prazo para executar o julgado será o de três meses referido no n.º 1, do art. 175.º, do CPTA, pois a execução não se reduzirá ao mero pagamento de uma quantia.

No pressuposto da inconstitucionalidade orgânica do n.º 2, do presente art. 146.º, se interpretado como afastando um dever imediato de execução dos julgados a partir do trânsito em julgado da decisão (pelo que se refere na anotação anterior), será a partir deste trânsito e não a partir da remessa do processo que se contarão os prazos de execução espontânea, a partir de cujo termo é permitido ao interessado requerer ao tribunal tributário a execução coerciva.

No entanto, se o contribuinte contar o prazo nos termos que resultam linearmente do referido art. 146.º, n.º 2, do CPPT, a petição de execução não deverá ser considerada intempestiva, se for apresentada dentro do prazo de seis meses a contar do termo do prazo de execução espontânea contado da data da remessa do processo à Administração Tributária.

O dever de executar cabe à entidade que praticou o acto anulado (art. 174.º, n.º 1, do CPTA). ...”.

Tribunal competente

Naturalmente, serão competentes para a execução os tribunais tributários de 1ª instância sempre que tenham sido eles que tiverem proferido decisão em 1º grau de jurisdição, sendo que será competente o tribunal tributário de 1ª instância, mesmo que a decisão exequenda seja um acórdão do STA ou do TCA, desde que ele tenha sido proferido em recurso jurisdicional em processo julgado inicialmente por esse tribunal tributário de 1ª instância.

Em sede de recurso, como se aponta no Ac. do S.T.A. de 10-09-2014, Proc. nº 0486/14, www.dgsi.pt, “...tem sido entendido que a execução de sentença constitui um meio processual comum à jurisdição administrativa e tributária e do art. 278.º, do CPPT resulta inequivocamente que o regime de recursos que nele se encontra previsto só se aplica aos processos regulados nesse mesmo Código. Pelo que, na falta de indicação do regime de recursos jurisdicionais aplicável aos meios processuais comuns à jurisdição administrativa e tributária há que aplicar o regime previsto no CPTA como legislação subsidiária, por força do disposto na alínea c), do art. 2.º, do CPPT, sendo certo, além do mais, que toda a tramitação da execução é regulada por este mesmo CPTA.

Neste contexto, importa ter em conta o disposto no art. 151.º, n.º 1, do CPTA, segundo o qual o recurso *per saltum* para o Supremo Tribunal Administrativo só pode ocorrer «Quando o valor da causa seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável e as partes, nas suas alegações, suscitem apenas questões de direito (...)».

Como referem MÁRIO AROSO DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO FERNANDES CADILHA (Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativo, 3.ª edição, Almedina, 2010, anotação 1 ao art. 151.º, pág. 999.), este recurso *per saltum* só é admitido desde que se encontrem preenchidos os seguintes requisitos: «(a) o fundamento do recurso consista apenas na violação de lei substantiva ou processual; (b) o valor da causa, fixado segundo os critérios estabelecidos nos artigos 32.º e seguintes, seja superior a três milhões de euros ou seja indeterminável (artigo 151.º, n.º 1); (c) incida sobre decisão de mérito; (d) o processo não verse sobre questões de funcionalismo público ou de segurança social (artigo 151.º, n.º 2)».

Assim sendo, atento o disposto no art. 31.º, n.º 2, alínea c) do CPTA

(«2 - Atende-se ao valor da causa para determinar:

*...+

c) Se cabe recurso da sentença proferida em primeira instância e que tipo de recurso».) e no já citado n.º 1, do art. 151.º, do mesmo código, verifica-se uma circunstância que, desde logo, exclui que o recurso possa assumir-se como uma revista a dirigir ao Supremo Tribunal Administrativo e impondo-se, conseqüentemente, observar o disposto no n.º 3, do mesmo art. 151.º, do CPTA, segundo o qual «Se, remetido o processo ao Supremo Tribunal Administrativo, o relator entender que as questões suscitadas ultrapassam o âmbito da revista, determina, mediante decisão definitiva, que o processo baixe ao Tribunal Central Administrativo, para que o recurso aí seja julgado como apelação, com aplicação do disposto no artigo 149.º».

Concluimos, portanto, pela incompetência, em razão da hierarquia, desta Secção de Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do presente recurso, sendo

competente para o seu conhecimento a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte.

Nem se diga que ao caso não se aplica o disposto no art. 152.º, do CPTA por a distribuição da competência entre o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais centrais administrativos, no que se refere ao contencioso tributário, dever ser a que resulta dos arts. 26.º e 38.º, do ETAF, motivo por que sempre competiria à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito [cfr., art. 26.º, alínea b), do ETAF] e à Secção de Contencioso Tributário dos tribunais centrais administrativos conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, salvo o disposto na referida alínea b), do art. 26.º [cfr. art. 38.º, alínea a), do ETAF].

Na verdade, sendo certo que a repartição de competências entre o Supremo Tribunal Administrativo e os tribunais centrais administrativos, em regra, se efectua nos termos daqueles preceitos, nada obsta a que outros preceitos, contidos em diploma legal com igual posição hierárquica (apesar de o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais ter sido aprovado por lei - Lei n.º 13/2002, de 15 de Fevereiro - e o Código de Procedimento e de Processo Tributário o ter sido por decreto-lei - Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro -, entre a lei e o decreto-lei não existe relação de hierarquia. Para maior desenvolvimento, J. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1983, pág. 166 e segs.), regulem de modo que conduza a resultado diverso noutras situações, como sucede, v.g., no art. 151.º, do CPTA, quando aplicável no contencioso tributário por remissão do n.º 2 do art. 279.º do CPPT. ...”.

Início do prazo para requerer a execução do julgado

Nos termos do art. 176º, nº 1, do CPTA a possibilidade de fazer valer direito perante o tribunal ocorre quando a administração não executar a sentença de anulação no prazo estabelecido no nº 1, do artigo anterior, que é o prazo de três meses, pois o de 30 dias está previsto no nº 3, do art. 175º.

No entanto, acolhendo o exposto pelo Cons. Jorge Lopes de Sousa (Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 6ª edição, 2011, vol. II, pág. 534), relativamente aos casos em que a execução de julgado se limita ao dever de pagar uma quantia certa, será aplicável o prazo de 30 dias, pelo que, na falta de execução espontânea pela administração nesse prazo se justifica a abertura da possibilidade de recorrer aos tribunais para obter execução coerciva. Com efeito, a regra, nos casos em que a execução apenas consiste no pagamento de uma quantia determinada na sentença e juros indemnizatórios, é a

de que a execução coerciva pode ser requerida findo o prazo de 30 dias previsto para a respectiva execução, como se constata pelos arts. 170º a 172º, do CPTA, que regulam o processo executivo especial para pagamento de quantia certa (nºs 1 e 2 daquele art. 170º). Por isso, parece que se deve admitir que o interessado que veja anulado um acto de liquidação de que derive apenas o dever de pagamento de uma quantia possa requerer a execução coerciva se não ocorrer a execução espontânea no prazo de 30 dias. A não ser assim, se o interessado tivesse sempre de aguardar o decurso do prazo de três meses antes de poder pedir a execução coerciva, ficaria sem alcance prático a fixação do prazo de 30 dias feita na parte final do nº 3, do art. 175º, pois a administração passaria sempre a dispor, na prática, do prazo de três meses para executar a sentença espontaneamente.

Isto não significa, porém, que, possa fazer-se idêntica consideração daquele prazo de 30 dias para efeito de determinação do prazo de preclusão do direito de pedir a execução coerciva. Na verdade, no nº 2, do art. 176º, do CPTA, estabelece-se que a petição de execução tem de ser apresentada no prazo de seis meses a contar do termo do prazo referido no nº 1, do artigo anterior, que é o prazo de três meses. Tratando-se, aqui, de um prazo de preclusão de um direito, parece não se poder interpretar esta norma como reportando-se ao prazo de 30 dias, nos casos em que estiver em causa apenas o pagamento de uma quantia, pois o contribuinte pode ter confiado, o que até será natural, no teor literal daquela norma e não poderá ser surpreendido por uma interpretação que, se bem que justificada, não tem suporte legal explícito. Nesta matéria de determinação de prazos de preclusão, tem de se ter em conta que o princípio constitucional do acesso aos tribunais para tutela de direitos, consagrado nos arts. 20º, nº 1 e 268º, nº 4, da CRP, não se compagina com prazos de preclusão de direitos que não estejam explicitamente indicados e com que os seus titulares não possam, com a diligência e conhecimentos normais, seguramente contar. Por outro lado, não se pode olvidar que no contencioso tributário é permitida com grande amplitude a intervenção do próprio interessado, sem obrigatoriedade de constituição de advogado (art. 6º, nº 1, do CPPT).

É certo que haverá alguma incongruência em aceitar, por um lado, que o interessado possa pedir a execução coerciva ao fim do prazo de 30 dias e, para o efeito de determinar o termo do prazo de seis meses, se atenda ao prazo de três meses, pois isto reconduz se a que, afinal, o prazo para requerer a execução coerciva seja superior aos seis meses.

Mas, também é certo que será incongruente, nos casos em que está assente que o prazo de execução espontânea a aplicar é o de 30 dias previsto no nº 3, do art. 175º, não admitir a possibilidade de pedir a execução coerciva a partir do seu termo, o que se reconduzirá ao prazo daquela execução ser de três meses. Numa situação em que, por deficiência na redacção da lei, não é viável atingir soluções congruentes, a opção adequada,

para quem está preocupado com administrar justiça, será a de optar pela solução que melhor se compagine com os princípios constitucionais. Sob esta perspectiva, no caso, por um lado, não se poderá deixar de reconhecer aos particulares o direito de acederem aos tribunais quando não há razão para o restringir; por outro lado, não se deverá admitir que os particulares percam um direito pelo decurso de um prazo sem uma norma que claramente fixe tal consequência, por essa possibilidade ser inadmissível à face do princípio da confiança.

Tramitação

Execução de sentenças de anulação - artigos 173.º a 179.º

Prazo de execução espontânea	3 meses
Prazo para pedir execução ao tribunal	6 meses contado desde o termo do prazo de execução
Pedidos de execução	<p>1. Fixação de um prazo para o cumprimento do dever de executar e imposição de uma SPC aos titulares dos órgãos incumbidos de proceder à execução;</p> <p>2. Declaração de nulidade dos actos desconformes com a sentença e anulação daqueles que mantenham, sem fundamento válido, a situação constituída pelo AA anulado.</p> <p>Na p.i. o autor deve especificar os actos e operações em que considera que a execução deve consistir.</p>
Notificação da entidade executada	<p>Para contestarem no prazo de 20 dias</p> <p>Quem intervém no processo é quem tem o dever de executar o acto, à face do decidido na sentença. Nas acções administrativas especiais, a legitimidade passiva cabe à pessoa colectiva de direito público ou o ministério a que pertence o órgão que praticou ou devia ter praticado o acto impugnado, sendo também aquela pessoa colectiva ou ministério quem legitimidade passiva para intervir na execução de julgado.</p> <p>No entanto, a representação processual da entidade pública demandada caberá ao representante da Fazenda Pública, nos termos</p>

	<p>dos arts. 9º, nº 4 e 15º, nº 1, al. a), do CPPT e arts. 53º e 54º, do ETAF de 2002.</p> <p>Quando estejam em causa receitas fiscais lançadas e liquidadas pelas autarquias locais, a Fazenda Pública é representada por licenciado em Direito ou por advogado designado para o efeito pela respectiva autarquia (arts. 54.º, nº 2, do ETAF de 2002 e 7º, nº 3, do DL nº 433/99, de 26 de Outubro, que aprovou o CPPT).</p> <p>Nos processos de impugnação judicial, a legitimidade passiva cabe ao representante da Fazenda Pública, que é a entidade que é notificada para contestar (art. 110º, nº 1, do CPPT), pelo que será ele que também representa a administração tributária no processo de execução de julgado.</p>
Fundamentos da oposição	Existência de CLI
Réplica	<p>10 dias</p> <p>No caso de concordar com a existência de CLI apenas invocada na contestação, o autor pode pedir a fixação da indemnização devida</p>
Diligências instrutórias	Se o tribunal entender necessário
Decisão da oposição	20 dias
Provimento da pretensão executiva	<p>1. Específica, no respeito pelos espaços de valoração próprios do exercício da função administrativa, o conteúdo dos actos e operações a adoptar para dar execução à sentença;</p> <p>2. Declara a nulidade dos actos desconformes com a sentença e anula os que mantenham, sem fundamento válido, a situação ilegal. Porém, importa distinguir:</p> <p>a. Actos praticados com a intenção de evitar a produção do resultado visado com a execução, sem fundamento válido, constituindo uma situação de inexecução de sentença que ao tribunal cumpre apreciar e anular esses actos em sede de execução;</p>

	<p>b. Deverão ser, pelo contrário, objecto de impugnação autónoma os actos aos quais o exequente impute ilegalidades que devam ser subsumidas a tipos diferentes de vícios, próprios desses actos.</p> <p>3. Identifica o(s) órgão(s) administrativo(s) responsável(eis) pela sua adopção</p> <p>4. Fixa, segundo critérios de razoabilidade, o prazo em que os referidos actos e operações devem ser praticados. Quando seja devido o pagamento de uma quantia, determina que o pagamento seja realizado no prazo de 30 dias, seguindo-se, em caso de incumprimento, os termos do processo executivo para pagamento de quantia certa.</p> <p>5. Condena os titulares dos órgãos incumbidos de executar a sentença ao pagamento de uma SPC</p>
<p>Termos posteriores à sentença</p>	<p>Quando expire o prazo constante da sentença para a AP cumprir o aí determinado, sem que o tenha feito, o exequente pode requerer ao tribunal:</p> <p>a. Estando em causa a prática de um AA legalmente devido de conteúdo vinculado, a emissão de sentença que produza os efeitos do AA ilegalmente omitido.</p> <p>b. Estando em causa a prestação de um facto infungível, a fixação da indemnização que lhe é devida, a título de responsabilidade civil pela inexecução ilícita da sentença, seguindo-se os trâmites estabelecidos no artigo 166.º.</p>

Actos desconformes com o julgado

De acordo com o disposto no nº 2, do art. 179º, do CPTA, na decisão do processo de execução de julgado anulatório, «sendo caso disso, o tribunal também declara a nulidade dos actos desconformes com a sentença e anula os que mantenham, sem fundamento válido, a situação ilegal».

Com efeito, tal como aponta o Cons. Jorge Lopes de Sousa (Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, 6ª edição, 2011, vol. II, pág. 540-544), o dever de reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado» em que a administração fica constituída pela sentença de anulação, é um dever de reconstituição da situação que existiria se as ilegalidades que justificaram a anulação, e apenas essas, não tivessem sido praticadas e, em vez delas, tivesse sido praticado o acto em completa conformidade com a lei. É esse o alcance do direito à tutela judicial efectiva em face de actos administrativos anuláveis que lesam os cidadãos: o direito a que os actos sejam praticados sem as ilegalidades que eles entenderam invocar, por considerarem lesivas.

Essa identidade entre o âmbito do julgado e o âmbito dos poderes da administração na concretização dos deveres de execução é particularmente nítida no novo contencioso administrativo introduzido pelo CPTA, pois na sequência de um juízo sobre a ilegalidade do acto formulado em acção administrativa especial, o tribunal especificará, a pedido do interessado o conteúdo do novo acto administrativo a praticar pela administração ou os «actos e operações necessários para reconstitui a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado e dar cumprimento aos deveres que ela não tenha cumprido com fundamento no acto impugnado.

Assim, fora dos casos em que exista espaço para a formulação de valorações próprias do exercício da função administrativa (poderes discricionários ou situações em que haja uma margem de subjectividade) o conteúdo dos deveres de execução da administração, na sequência de um julgado anulatório corresponde integralmente ao conteúdo dos poderes de regulação da situação que, na falta de execução espontânea pela administração, o tribunal terá se for ele a ordenar a prática dos actos necessários para a reconstituição da situação jurídica regulada pelo acto anulado.

Nos casos em que o Tribunal não fixar na acção administrativa especial, os actos a praticar pela Administração na sequência da decisão anulatória, por o impugnante ter optado por não formular esses pedidos na acção administrativa especial, como lhe permite o nº 3, do art. 47º, os actos e operações a ordenar pelo Tribunal para execução do julgado serão os mesmos que poderia ter ordenado na acção administrativa especial se o impugnante tivesse formulado o respectivo pedido, não sendo compreensível que, pelo facto de os actos a praticar em execução não serem fixados na sentença, o conteúdo da tutela judicial para a situação vá ter um conteúdo diferente.

O que significa, assim, que, à face do CPTA, a desconformidade com a decisão anulatória de que fala o nº 5, do seu art. 176º, não pode ter uma leitura restritiva que limite o alcance da norma aos actos que colidam com o julgado anulatório, tendo de lhe ser aplicada

uma interpretação pró-activa, que veja a desconformidade entre aquilo que devia ser efectuado em execução se fosse o Tribunal a determinar os actos de execução e aquilo que a Administração levou a cabo.

Esta identidade que este novo contencioso administrativo implicitamente impõe entre o conteúdo dos deveres da Administração de execução espontânea dos julgados anulatórios que não especifiquem os actos a praticar e o conteúdo dos actos a determinar pelo Tribunal para concretização da tutela judicial foi transposta para o velho contencioso administrativo da LPTA, através do art. 5º, nº 4, da Lei nº 15/2002, de 22 de Fevereiro, que aprovou o CPTA e que determinou a sua aplicação imediata aos processos executivos instaurados a partir da sua entrada em vigor.

Sendo assim, serão «actos desconformes com a sentença», para efeitos do nº 2, do art. 179º, do CPTA, não só os que sejam incompatíveis com ela, mas também aqueles que não se contenham no âmbito dos limites de reconformação da situação jurídica regulada pelo acto que derivam da decisão judicial, isto é, aqueles que correspondam ao exercício de poderes da administração que foram extintos com o termo do prazo da resposta e não encontram na sentença suporte renovatório.

Ou, ainda por outras palavras, serão actos desconformes com a sentença anulatória, todos aqueles que forem praticados em matéria vinculada e que o tribunal não poderia ordenar no âmbito do processo de execução, por não se conterem dentro dos limites da execução traçados pelos poderes de cognição que exerceu na decisão anulatória.

A hipótese contrária, de permitir à Administração, na sequência de um julgado anulatório, rever e alterar os pressupostos do acto em pontos que não foram objecto de impugnação, reconduzir-se-á em défice da garantia da tutela judicial efectiva e em prazo razoável que é preocupação constitucional (art. 20º, nºs 1 e 4, da CRP). Na verdade, os actos administrativos e tributários dependem de vários pressupostos, havendo apenas litígio quanto a algum ou alguns deles, pelo que a não se limitar as possibilidade de execução limitada aos aspectos regulados pela decisão judicial, abrir-se-ia a porta à possibilidade de a Administração diferir indefinidamente no tempo o momento da correcta regulação jurídica da situação em causa, pois, após um julgado anulatório, por erro num dos pressupostos de facto ou de direito do acto, poderia a Administração, em execução de julgado, corrigir esse erro, mas alterar um dos outros pressupostos do acto anulado, praticando nova ilegalidade, e, em face de êxito do administrado em nova impugnação deste novo acto e de nova execução de julgado, podia alterar outro dos pressupostos, obrigando a nova impugnação, e assim sucessivamente, deixando para um momento indeterminável, eventualmente mesmo diluído na eternidade, a concretização da garantia constitucional da tutela judicial dos direitos do administrado, se este,

atónito e desiludido, tivesse a perseverança e os meios económicos suficientes para não desistir depois da segunda ou terceira renovação do acto com alteração dos pressupostos do acto inicial e em pontos que não foram impugnados.

Por isso, a admitir-se que a lei é compatível com duas interpretações, deve, na situação em apreço, optar-se pela que aqui defendo, por ser a solução mais acertada que tem de se presumir ter sido consagrada legislativamente (art. 9º, nº 3, do CC) e por ser aquela que se compagina com a CRP.

Os tribunais administrativos são um serviço público de justiça cuja primacial missão, constitucionalmente atribuída, é assegurar aos administrados a tutela judicial dos seus direitos e interesses legítimos, pelo que não lhes é permitido, sem quebra do cumprimento dos deveres constitucionalmente impostos, aceitar interpretações da lei que os coloquem em situação de impossibilidade prática de garantir o cumprimento dessa missão.

Sanção Pecuniária Compulsória

Quantia pecuniária por cada dia de atraso na execução da sentença para além do prazo estabelecido em cujo pagamento podem ser condenados os titulares dos órgãos incumbidos da execução.

Pode ser aplicada pelos tribunais por forma a assegurar a efectividade da tutela, quando tal se justifique - artigo 3º, nº 2, do CPTA.

Fixada segundo critérios de razoabilidade, podendo o seu montante diário oscilar entre 5% e 10% do salário mínimo nacional mais elevado em vigor no momento².

Se o órgão obrigado for colegial, não são abrangidos pela SPC os membros do órgão que (i) votem a favor da execução integral e imediata e que façam registar em acta esse voto; (ii) não estando presentes na votação, comuniquem por escrito ao presidente a sua vontade de executar a sentença.

Cessação – quando (i) tiver sido executada a sentença, (ii) o exequente desista do pedido ou (iii) a execução já não possa ser realizada pelos destinatários da medida, por terem cessado ou suspenso funções.

Liquidação das importâncias devidas em consequência da imposição de SPC: pelo tribunal, a cada período de 3 meses, e, a final, uma vez cessada a aplicação da medida.

As importâncias devidas ao exequente a título de indemnização e aquelas que resultem da aplicação de SPC são cumuláveis mas a parte em que o valor das segundas exceda o das primeiras constitui receita consignada à dotação anual, inscrita à ordem do CSTAF, a que se refere o n.º 3 do artigo 172.º.

² Actualmente é de € 485,00.

Pleno do STA, P. 030373A, de 03-05-2007: *“(…) a imposição de uma tal sanção não tem como pressuposto um anterior comportamento culposo, que tivesse de ser invocado e demonstrado, da entidade responsável pela execução do julgado. Trata-se, antes, de uma faculdade, que o tribunal pode usar, a requerimento ou mesmo oficiosamente, para prevenir situações, que ainda se perspectivam, apenas, como de eventual incumprimento”³.*

Indemnização devida pela inexecução legítima da sentença

Causa Legítima de Inexecução

1. Só constituem CLI:
 - a. A **impossibilidade absoluta** (material ou jurídica) de execução da sentença, não bastando a mera dificuldade ou onerosidade da prestação.
 - b. O **grave prejuízo para o interesse público** na execução da sentença (princípio da proporcionalidade):
 2. A CLI pode respeitar a toda a decisão ou a parte dela.
 3. A CLI só pode reportar-se a circunstâncias supervenientes ou que a Entidade Demandada não estivesse em condições de invocar no momento oportuno do processo declarativo.
-
1. **Quando o particular concorda com a existência de CLI, mas cabe ao Tribunal fixar o montante da indemnização, deve o juiz verificar se existe efectivamente uma CLI? É que são pensáveis situações em que embora o particular aceite que a execução da sentença causa grave prejuízo para o interesse público, o juízo do julgador seja diferente.**
 - a. Uma resposta afirmativa à questão enunciada poderia encontrar fundamento no facto de estar em causa a reposição da legalidade violada que não se encontra na disponibilidade das partes;
 - b. Porém, a previsão legal da possibilidade de o particular aceitar a existência de CLI tem como pressuposto um contencioso de modelo essencialmente subjectivista (que visa a satisfação dos direitos e interesses dos particulares), caso contrário o particular sempre teria que recorrer à execução e nunca podia desistir da execução → uma vez aceite pelo exequente a existência de uma CLI, não cabe ao juiz averiguar da sua existência, podendo o particular optar entre a tutela primária (execução da sentença) ou secundária (pedido indemnizatório)

³ vd. M. Aroso de Almeida/C. A. Fernandes Cadilha, in Comentário..., cit., p. 841.

– cfr. artigo 177.º, n.º 3, do CPTA.⁴ Acresce que, quando a CLI seja invocada antes da propositura da acção executiva, o particular pode sempre concordar com a invocação de CLI e acordar imediatamente no valor indemnizatório → a questão da existência ou não daquela nunca seria colocada ao tribunal

Conclusão: quando o particular concorda com a existência de CLI e cabe ao Tribunal fixar o montante da indemnização, não deve o juiz verificar se existe efectivamente uma CLI. O que acontece é que, no âmbito de relações jurídicas substantivas multipolares, a legitimidade para propor a acção executiva é mais ampla, na medida em que os efeitos constitutivos das sentenças de anulação podem ter eficácia *erga omnes*.

Indemnização

5. Quando o tribunal julgue procedente a oposição fundada na existência de CLI, ordena a notificação da Entidade Demandada e do exequente para, no prazo de 20 dias, acordarem no montante da indemnização devida pela inexecução. Na falta de acordo, o tribunal ordena as diligências instrutórias que considere necessárias, fixando o montante da indemnização devida no prazo máximo de 20 dias. Se a Entidade Demandada não ordenar o pagamento devido no prazo de 30 dias (ver artigo 70.º, n.º 2, do CPA) contado da data do acordo ou da notificação da decisão judicial que tenha fixado a indemnização devida, seguem-se os termos do processo executivo para pagamento de quantia certa.

6. Ocorrendo uma CLI, só será admissível na execução um pedido de indemnização pelos danos decorrentes da inexecução (e já não da ilegalidade do acto anulado, devendo, neste último caso, remeter-se as partes para os meios comuns).

Natureza jurídica da indemnização devida pela inexecução da sentença:

- Quando a CLI seja o grave prejuízo para o interesse público: forma de responsabilidade por facto lícito - prescinde da verificação dos requisitos da ilicitude e da culpa → fundamento dogmático: princípio da justa repartição dos encargos públicos – quando, por razões de interesse público (que beneficiam a sociedade

⁴ É certo que execução de sentença ultrapassa a esfera jurídica do exequente e o interesse na execução pode não ser um exclusivo daquele (pois há situações em que os contra-interessados na acção de anulação pretendem, atento o resultado desta, a execução da sentença proferida). Pense-se na seguinte situação: tendo sido posto apenas um lugar a concurso, e tendo havido quatro candidatos, o candidato classificado em quarto lugar impugna o concurso. Em sede declarativa, o concurso é anulado. Os candidatos colocados em segundo e terceiro lugares poderão não caber no conceito de interessado para efeitos do disposto no artigo 176.º, n.º 1 do CPTA e, nessa medida, carecer de legitimidade para propor a competente acção executiva?

como um todo), sejam impostos a alguns particulares sacrifícios que ultrapassem o “*custo normal da vida em sociedade*”, devem estes particulares ser indemnizados pelos prejuízos sofridos, por razões de justiça - estamos, nesta sede, perante uma figura próxima de uma expropriação⁵.

- Quando a CLI seja a impossibilidade absoluta de executar a sentença: forma de responsabilidade objectiva (pela prática do acto ilegal)^{6 7}.

Tipo de danos a ressarcir

- a. O artigo 166.º, do CPTA, ao tratar da indemnização devida pela inexecução, não diz qual o tipo de danos a ressarcir → são indemnizáveis tanto os danos patrimoniais como os danos não patrimoniais que, pela sua gravidade, mereçam a tutela do direito - cfr., artigo 496.º, do CC (→ não serão indemnizáveis os meros transtornos e incómodos ou os danos que resultem de uma especial sensibilidade do agente).
- b. Em sede de indemnização pela inexecução, o enquadramento da situação num ou noutro tipo de CLI não traz consequências no *quantum* indemnizatório, uma vez que o que releva nesta sede é aferir o que poderia o particular obter com a execução da sentença, irrelevando a causa da inexecução.

⁵ Mário Aroso de Almeida, in “Anulação de AA e relações jurídicas emergentes”, Ano 2002, Editora Almedina.

⁶ Mário Aroso de Almeida, in obra citada: “(...) quando as circunstâncias vão ao ponto de nem sequer permitir que o recorrente obtenha aquela utilidade que, em princípio, a anulação lhe deveria proporcionar e, por isso, determinam que ele perca definitivamente a situação jurídica substantiva de fundo cuja satisfação ou restabelecimento a anulação lhe deveria ter proporcionado, não seria justo colocar a reparação deste dano na contingente dependência do preenchimento dos pressupostos da responsabilidade subjectiva da Administração, sem lhe assegurar uma compensação em qualquer caso e, portanto, independentemente da existência ou não de culpa”.

⁷ In obra citada.

Responsabilidade civil pela inexecução ilícita da sentença⁸

Artigo 159.º, n.º 1, do CPTA: a inexecução é ilícita quando não resulte de acordo do interessado ou de declaração judicial que considere existir CLI.

Configurações da indemnização por responsabilidade civil devido a inexecução ilícita da sentença: uma (1.) *conversão da acção executiva* ou uma (2.) acção autónoma.

1. Quando é instaurada uma acção de execução de sentença e a pretensão do autor é julgada procedente:

- O tribunal deve, numa 1.ª fase (declarativa), especificar o conteúdo dos actos e operações a adoptar para dar execução à sentença, no respeito pelos espaços de valoração próprios do exercício da função administrativa, e identificar os órgãos responsáveis, fixando-lhes um prazo razoável para executar a sentença – cfr. artigo 179.º, n.ºs 1 a 4, do CPTA.
- Expirado esse prazo, estamos em face de uma inexecução ilícita – cfr. artigo 179.º, n.ºs 5 e 6 – e o particular pode requerer:
 - a. a emissão de sentença substitutiva (que produza os efeitos do acto ilegalmente omitido)⁹, se está em causa a prática de um AA legalmente devido de conteúdo vinculado;
 - b. a execução específica ou indemnização por inexecução através de acção autónoma¹⁰, se está em causa uma prestação de facto fungível;
 - c. indemnização por inexecução (*conversão da execução*), se está em causa uma prestação de facto infungível → o tribunal deve ordenar as diligências instrutórias que considere necessárias para apurar dos pressupostos da responsabilidade pela inexecução e dar a oportunidade para que as partes aleguem e contra-aleguem, uma vez que ocorreu uma modificação objectiva da instância. E importará alterar o pedido, a causa de pedir e eventualmente

⁸ **Consequência da inexecução ilícita (não justificada por CLI) de decisão por parte da Administração:**

1. Responsabilidade civil e disciplinar da Administração e das pessoas que nela desempenhem funções;
2. Aplicação da pena de desobediência ao órgão administrativo competente, quando o mesmo, tendo a Administração sido notificada para o efeito:
 - a. Manifeste a inequívoca intenção de não dar execução à sentença, sem invocar a existência de CLI;
 - b. Não proceda à execução nos termos que a sentença tinha estabelecido ou que o tribunal venha a definir no âmbito do processo de execução.

⁹ Para mais desenvolvimentos sobre a temática das sentenças substitutivas cfr. Duarte Amorim Pereira – *A Execução Substitutiva no Novo Regime de Processo Administrativo*, págs. 19 – 28.

¹⁰ Cfr. neste sentido José Carlos Viera de Andrade – *A Justiça Administrativa*, págs. 421 e 422.

oferecer provas sem as quais o tribunal não poderá convenientemente fixar a indemnização. Feita a instrução com vista à fixação de indemnização devida pela inexecução ilícita, o tribunal condena a Administração no pagamento do montante respectivo, fixando-lhe prazo para o fazer. Se não proceder ao pagamento respectivo no prazo estabelecido, a acção executiva segue os termos do processo executivo para pagamento de quantia certa¹¹ → Temos uma acção que se inicia como executiva (de sentença de anulação), tem um momento declarativo (para fixação da indemnização) e tem um novo momento executivo (para pagamento da indemnização). Tal tramitação permite uma maior celeridade e economia processual.

2. Mas o particular pode instaurar acção autónoma sob a forma de AAC (artigo 37.º, n.º 2, *alínea f*), do CPTA)¹²:

- a. por ter perdido interesse nos efeitos que a sentença substitutiva produziria;
- b. por ter deixado ultrapassar o prazo de seis meses a que se refere o artigo 176.º, n.º 2, do CPTA, o que não sana a situação de inexecução ilícita, continuando a Administração obrigada pelo caso julgado, embora haja culpa do lesado para efeitos do artigo 4.º, do RRCE, uma vez que não utilizou a via processual adequada (via executiva) à eliminação da omissão de execução;
- c. quando a execução não repare todos os danos¹³ (danos decorrentes da *execução* tardia ou danos não obstante a invocação de CLI em sede de oposição).

O ilícito: violação da obrigação de cumprimento de sentenças anulatórias

Este requisito presume-se uma vez que é a própria lei a qualificar como ilícita a inexecução, ultrapassado o prazo para cumprimento voluntário.

O comportamento anti-jurídico¹⁴ viola:

¹¹ Quanto ao processo executivo para pagamento de quantia certa cfr. José Carlos Vieira de Andrade – *A Justiça Administrativa*, págs. 413 – 415.

¹² Tal comportamento da parte parece não poder ser comparado a desistência nos termos do artigo 295º, do CPC, desde logo porque a acção executiva não é o meio processual normal para fazer valer o direito indemnizatório; depois porque a letra do artigo 179º, nº 6, do CPTA se refere expressamente a uma possibilidade, não se culminando nenhuma consequência no caso de o particular não lançar mão desta possibilidade.

¹³ Cfr. José Carlos Vieira de Andrade – *A Justiça Administrativa*, págs. 421 e 422.

- a) o artigo 173.º, do CPTA, que consagra o dever de executar;
- b) os princípios constitucionais:
 - (i) obrigatoriedade e prevalência das decisões judiciais (artigos 205.º, n.º 1, da CRP e 158.º, n.º 1, do CPTA);
 - (ii) tutela jurisdicional efectiva (20.º e 268.º, n.º 4, da CRP).

Natureza jurídica

Estamos no âmbito da responsabilidade subjectiva (pois não tem subjacente a prática de um acto legal nem uma situação de risco) → importa averiguar se impende sobre o particular o ónus de provar a culpa ou se o mesmo beneficia de alguma presunção.

Nos termos do artigo 10.º, n.º 2, do RRCE a culpa da Administração é inerente à ilegalidade cometida → presume-se. No entanto, esta presunção apenas se refere à prática de actos jurídicos ilegais, não se estendendo à situação que ora nos ocupa¹⁵ → caberá ao particular, segundo as regras gerais do artigo 342.º, n.º 1, do Código Civil, provar a culpa da Administração.

No entanto, a culpa afere-se pela diligência de um funcionário médio → admite-se o recurso a uma presunção judicial nos termos do artigo 351.º, do Código Civil, considerando que o não acatamento do dever de executar justifica a inversão do ónus da prova, fazendo recair sobre a Administração o encargo de demonstrar que agiu sem culpa → aproxima-se esta situação da que se verifica quando é praticado um acto ilegal gerador de responsabilidade civil.

Cumulabilidade de pretensões indemnizatórias

Não é admissível a cumulação numa mesma acção de pedidos indemnizatórios fundados na prática do acto anulado e na inexecução ilícita da sentença pois:

- a) no artigo 179.º, n.º 6, do CPTA, estabelece-se que existe uma conversão da acção executiva em acção de responsabilidade pela inexecução ilícita → neste âmbito só pode ser deduzido o pedido indemnizatório devido pela inexecução ilícita;
- b) O artigo 5.º, n.º 1, do CPTA, apenas admite a cumulação de pedidos a que correspondam diferentes formas de processo. Ora, o processo executivo não é uma

¹⁴ Para maiores desenvolvimentos cfr. Duarte Amorim Pereira – A Execução Substitutiva no Novo Regime de Processo Administrativo, págs. 2 – 8; e ainda Nuno Miguel Cunha Rolo – A Inexecução Ilícita dos Julgados Administrativos e a Responsabilidade Civil da Administração, págs. 6 – 15 e 22 – 27.

¹⁵ Já estaremos no âmbito da referida presunção se a Administração praticar AA defraudatórios, mas não se realizar operações materiais.

forma processual, mas um tipo de acção. E nenhuma norma permite que se cumulem pretensões a que correspondam diferentes acções.

Nexo de causalidade entre o ilícito e o dano

Subjacente à responsabilidade civil está a *teoria da indemnização*, segundo a qual se exige que a perda seja efectiva.

Porém, a indemnização por inexecução ilícita não pode ser menos favorável ao particular do que a indemnização por CLI → para a fixação da indemnização haverá que proceder a um juízo de probabilidade que parta da consistência da posição jurídica do particular e que tenha em consideração as diversas circunstâncias do caso concreto, ou seja, que se verifique qual o ganho que o particular poderia obter com a execução, sendo que só deste modo é possível aferir o que o mesmo perdeu com a inexecução.

Como tem sido afirmado na jurisprudência e na doutrina, o nexo de causalidade afere-se de acordo com a teoria da causalidade adequada, adoptando-se a formulação negativa, enunciada por Ennecerus-Lehmann → não deverão ser tidos em conta os danos para os quais a inexecução da sentença anulatória seja de todo indiferente.

Deverão ser ressarcidos todos os danos (patrimoniais ou não patrimoniais) que têm uma conexão com o acto lesivo (inexecução do julgado anulatório).

Notas Finais

Execução de Julgado – Juros Indemnizatórios – Juros de Mora – Taxa de Juros

Os juros moratórios a favor do contribuinte e os juros indemnizatórios perseguem a mesma finalidade: os indemnizatórios destinam-se “a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária” e os moratórios visam “reparar prejuízos presumivelmente sofridos [pelo sujeito passivo], derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente”.

Estas duas espécies de juros têm, pois, a mesma função, “correspondendo ambos a uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e conseqüente indisponibilidade de um determinado montante pecuniário, *rectius*, da prestação tributária.

Ainda que os respectivos factos geradores sejam diferentes - num caso a liquidação ilegal, no outro o atraso no pagamento -, sempre está presente uma obrigação indemnizatória derivada da produção de determinados danos ou prejuízos provocados por aquela indisponibilidade”.

Juros indemnizatórios e juros moratórios a favor do contribuinte são, portanto, duas realidades jurídicas afins que têm um regime semelhante e desempenham a mesma função.

Ora, uma vez que as duas espécies de juros se fundam numa obrigação indemnizatória que pretende ressarcir idênticos prejuízos, eles não podem ser cumuláveis em relação ao mesmo período de tempo.

Daí que se deva entender o artigo 102º, nº 2, da Lei Geral Tributária, como uma “norma especial sobre a execução de sentenças”, ou seja, um “artigo que completa o disposto no artigo 100º”, devendo aquela prevalecer sobre esta “quando a decisão a executar é uma decisão judicial” (Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária anotada, Editora Rei dos Livros, p. 420, nota 4).

Consequentemente, nos casos em que sejam simultaneamente aplicáveis aqueles dois artigos, há que interpretar correctivamente o artigo 100º em virtude da liquidação ilegal, são devidos juros indemnizatórios até que se complete o prazo de execução espontânea da decisão judicial; após este prazo, e até integral pagamento, são devidos juros moratórios nos termos do artigo 102º, nº 2.

Por outro lado, são de diferente natureza as dívidas que geram juros indemnizatórios e as dívidas que são fonte de juros compensatórios: no primeiro caso, pretende-se compensar o contribuinte por um desapossamento ilegal - artigo 43º, da Lei Geral Tributária -, sendo indiferente que o devedor seja o Estado ou um particular; e, no segundo, visa-se reparar o dano sofrido pela Administração Tributária que, por facto imputável ao sujeito passivo, se viu privada, nomeadamente através do atraso da liquidação, de dispor de uma receita que lhe era devida – cfr. artigo 35º, do mesmo diploma. Daí que, quando se torna possível a realização da liquidação, os juros compensatórios sejam conjuntamente liquidados com a dívida de imposto, na qual se integram - nº 8, deste último normativo.

Por outro lado, a taxa de juro prevista no n.º 1, do artigo 3.º, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, apenas é aplicável, conforme decorre expressa e inequivocamente do n.º 1, do artigo 1.º, do mesmo diploma, às dívidas ao Estado e a outras pessoas colectivas públicas que não tenham forma, natureza ou denominação de empresa pública, (...), provenientes de: a) Contribuições, impostos, taxas e outros rendimentos quando pagos depois do prazo de pagamento voluntário; b) Alcance, desvios de dinheiros ou outros valores; c) Quantias autorizadas e despendidas fora das disposições legais; d) Custas contadas em processos de qualquer natureza, incluindo os de qualquer tribunais ou de serviços da Administração Pública, quando não pagas nos prazos estabelecidos para o seu pagamento.

É certo que da inaplicabilidade da taxa de juro prevista no artigo 3.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março aos juros de mora devidos pelo Estado aos particulares e a aplicabilidade nestes casos da taxa de juro supletiva prevista para as obrigações civis,

substancialmente mais baixa, resulta uma diversidade de tratamento das situações em que o Estado é credor e aquela em que é devedor de juros de mora, favorecendo-o sensivelmente nas situações em que é credor de juros desta natureza.

Esta diversidade de tratamento não é, porém, injustificada, antes encontra fundamento material bastante, razão pela qual não se afigura violadora do princípio da igualdade, no interesse público que está subjacente à cobrança dos créditos do Estado e outros entes públicos, que justifica que se preveja um regime especialmente oneroso em matéria de sanções pela mora, sendo este regime mais favorável de algum modo contrabalançado pelo facto de os juros de mora a favor da Fazenda Nacional terem como limite, salvo no caso de pagamento em prestações, o período de três anos (artigo 44º, nº 2, da LGT), enquanto para os juros de mora a favor do contribuinte não vigora esse limite, tendo ele direito à totalidade da indemnização por mora (Cons. Jorge Lopes de Sousa, Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais, Lisboa, Áreas Editora, 2010, págs. 108/109).

Acção de Reconhecimento de Direito – Pedido de Pagamento – Juros Indemnizatórios

Neste contexto, não podendo o pedido ser feito em sede de impugnação judicial e estando igualmente excluído o recurso à execução de julgado (por já inexistir decisão judicial a executar), é de concluir que a acção de reconhecimento de direito legítimo em matéria tributária constitui, no caso, o meio processual adequado à tutela da pretensão da autora e à prossecução do objectivo legal de imediata e plena reconstituição da situação objecto do litígio, aí se compreendendo a apreciação do pedido de pagamento de juros indemnizatórios nos termos do disposto nos arts. 100º e 43º, da LGT. Ou seja, não tendo a presente acção para reconhecimento de um direito a natureza de meio residual, antes se configurando como meio processual complementar dos restantes meios previstos na lei, e não cabendo, no caso, o recurso ao processo de execução de julgado, então é legalmente admissível a presente acção e não ocorre o erro na forma de processo afirmado na sentença recorrida (**Ac. do S.T.A. de 21-05-2014, Proc. nº 0737/13**).

Prestação de Garantia – Pedido de Indemnização – Execução de Julgado

Por força do art. 53º, da LGT, o contribuinte tem direito a ser indemnizado, total ou parcialmente, pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia bancária ou equivalente que este tenha oferecido para obter a suspensão do processo de execução fiscal, no caso de esta vir a revelar-se indevida por força do vencimento em processo judicial ou em procedimento tributário onde era discutida a legalidade da dívida. E mais tem entendido que essa

indenização tanto pode ser requerida nesse procedimento, nesse processo judicial ou autonomamente.

Sobre esta questão, escreveu-se no Ac. do S.T.A. de 24-11-2010, proferido no Processo nº 01103/09:

“A Lei Geral Tributária não estabelece, porém, o prazo limite para a dedução desse pedido no procedimento e/ou processo tributário, nem clarifica qual o meio processual que deve ser usado para a sua formulação autónoma, embora se deduza que, neste último caso, ele deva ser feito em processo do âmbito da jurisdição administrativa e fiscal adequado para a formulação desse tipo de pedidos. (...)”

É certo que, posteriormente, em 1 de Janeiro de 2000, entrou em vigor o Código de Procedimento de Processo Tributário, que, no artigo 171.º, veio regulamentar o exercício desse direito, dispondo do seguinte modo:

1 – A indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda.

2 – A indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência.

Tal preceito traduz a reafirmação da faculdade, já enunciada na LGT, de o pedido ser formulado no procedimento ou processo tributário onde esteja a ser discutida a legalidade da liquidação da dívida garantida, isto é, logo no seu articulado inicial, ou, no caso de se fundar em facto superveniente relativamente a esse articulado, em requerimento posterior a apresentar nesse meio procedimental ou processual no prazo de 30 dias após a ocorrência do facto superveniente.

Donde decorre que o artigo 171.º, do CPPT visou, tão só, regulamentar o modo de requer a indemnização no próprio procedimento ou processo tributário, nos termos previstos na 1ª parte, do n.º 3, do artigo 53.º, da LGT, e não regulamentar o modo de a requer no meio processual autónomo ou independente previsto na 2ª parte do preceito. E, por isso, o facto de nada se dizer no CPPT sobre a formulação autónoma do pedido, expressamente autorizada pela LGT, não impede que ele seja feito em processo próprio, acessório ou principal, adequado para o efeito.

Aliás, a supremacia ou prevalência da LGT sobre o CPPT, não permite, sequer, sufragar uma interpretação do artigo 171.º, do CPPT, no sentido de que ele quis afastar ou eliminar a possibilidade de a indemnização poder ser requerida através do meio processual autónomo referido naquela Lei, pois essa exclusão implicaria a inconstitucionalidade orgânica do preceito, tendo em conta que o sentido da autorização legislativa em que se baseou o Governo para

aprovar o CPPT (concedida pela alínea c), do n.º 1, do art.º 51.º, da Lei n.º 87-B/98, de 31.12) foi o de compatibilizar as normas do Código de Processo Tributário com as da Lei Geral Tributária e regulamentar as normas desta Lei que se mostrassem carecidas de regulamentação, e não proceder à sua revogação parcial ou total. Torna-se, assim, evidente que a intenção do legislador foi a de que esta indemnização pudesse ser requerida e definida logo no procedimento ou processo tributário onde se discute a legalidade da dívida garantida, sem prejuízo de a parte poder formular essa pretensão em processo autónomo, pois só esta leitura permite compatibilizar o direito expressamente consagrado no artigo 53.º, da LGT, com a norma ínsita no artigo 171.º, do CPPT. (...)

Resta a questão de saber se, não tendo o lesado exercido esse direito através de acção administrativa ou do referido enxerto no processo tributário, não dispondo, assim, de decisão que condene a Administração ao pagamento da aludida indemnização, não estando esta obrigada ao seu pagamento em execução espontânea do julgado, pode, ainda assim, o lesado formular esse pedido em execução coerciva do julgado anulatório, isto é, no meio processual acessório do processo tributário onde foi anulada a dívida garantida.

Se estivéssemos no domínio do contencioso de plena jurisdição, em que a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos é concedida directamente pelo tribunal, sendo este quem dita e delimita a protecção jurídica que deve ser concedida reconhecida ao titular do direito subjectivo ou dos interesses legalmente protegidos, não teríamos dúvidas em responder negativamente à questão. Sem uma decisão a condenar a Administração ao pagamento de uma indemnização, o contribuinte não poderia ir ao processo de execução do julgado pedir essa indemnização.

Todavia, no contencioso tributário a tutela é indirecta, no sentido de que cabe à Administração tomar as providências adequadas em ordem a que a decisão anulatória produza os seus efeitos práticos normais. E daí que, salvo nos casos de impossibilidade ou de grave prejuízo para o interesse público, impenda sobre a Administração, na execução da decisão anulatória, o dever de reconstituir a situação (hipotética) que existiria à data do trânsito em julgado, como se o acto ilegal não tivesse sido praticado.

É o que resulta das normas contidas nos artigos 100.º e 102.º, da Lei Geral Tributária...

Destes preceitos, conjugados com as normas do CPTA sobre a execução de sentenças de anulação de actos administrativos, aplicáveis por força daquele n.º 1, do artigo 102.º, da LGT, resulta, pois, que em caso de procedência da impugnação (meio judicial onde foi proferida decisão anulatória da liquidação em causa nestes autos), a Administração fica obrigada a reconstituir a situação jurídica hipotética, repondo a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado, por forma a que a ordem jurídica seja reintegrada e o beneficiário

da anulação veja reparado os danos sofridos em resultado da prática desse acto (cfr., artigo 173.º, do CPTA).

Ou seja, para além de a decisão judicial anulatória possuir um efeito constitutivo, que consiste na invalidação do acto impugnado, fazendo-o desaparecer do mundo jurídico desde o seu nascimento, e deter um efeito inibitório, que afasta a possibilidade de a Administração reproduzir o acto com as ilegalidades já declaradas, goza, ainda, de um outro efeito, que é o da reconstituição da situação hipotética actual, também chamado de efeito repristinatório, reconstitutivo ou reconstrutivo, e que passa pela prática dos actos jurídicos e das operações materiais necessárias à referida reconstituição e pela eliminação da ordem jurídica de todos os efeitos positivos ou negativos que a contrariem.

É, pois, indispensável que a Administração pratique, na execução da decisão anulatória, os actos e operações materiais necessárias à reintegração da ordem jurídica violada e à reconstituição da situação actual hipotética, isto é, restabeleça a situação que o interessado tinha à data do acto ilegal e reconstitua, se for caso disso, a situação que o mesmo teria se o acto não tivesse sido praticado.

Ora, na nossa perspectiva, as despesas que o contribuinte teve de suportar com a prestação de garantia para obter a suspensão da execução onde estava a ser cobrada a dívida proveniente do acto de liquidação ilegal devem ser vistas como um dano emergente da ilicitude desse acto, tendo em conta que este gozava do privilégio da executoriedade ou privilégio da execução prévia, determinante da sua imediata cobrança coerciva (artigos 18.º, do CPT e 60.º, do CPPT), e que a suspensão da execução dependia da prestação de garantia que o contribuinte se viu, assim, forçado a prestar, pelo que esta constitui, ainda, consequência lesiva da actuação administrativa ilegal.

Deste modo, e no âmbito da presente execução de julgado, a indemnização de tais despesas, necessariamente assumidas pelo contribuinte para obter a suspensão de eficácia do acto que veio a ser eliminado da ordem jurídica por força da sua ilegalidade, traduz-se em operação necessária à reconstituição da situação económica em que aquele estaria se não tivesse sido praticado o acto ilegal. Por outras palavras, a Administração Tributária incorreu na prática de um acto ilegal, forçando o contribuinte a recorrer à via judicial para remover essa ilegalidade e a ter de suportar despesas para obter a suspensão da cobrança coerciva da dívida que emergia desse acto, pelo que não há razão para que a reconstituição da situação que existiria se o acto não tivesse sido praticado não passe pela indemnização desses danos que por ele foram directamente provocados.

Em suma, do acto de anulação da liquidação (...) efectuado ao Exequente resulta o dever, para a Administração, de reconstituir a situação que actualmente existiria se tal acto

ilegal não tivesse sido praticado, dever que decorre directamente da lei, sem necessidade de uma decisão declarativa, não fazendo hoje sentido a doutrina, antes seguida, de obrigar o contribuinte a munir-se previamente de uma prévia decisão condenatória do pagamento dessa indemnização, obtida no processo de impugnação judicial. E é este dever de reconstituição que justifica que a pretensão indemnizatória prevista no artigo 53.º da LGT seja requerida e obtida em processo de execução de julgado” (Ac. do S.T.A. de 22-06-2011, Proc. nº 0216/11).

PEDRO VERGUEIRO

Para aceder à videogravação da comunicação, clique no ícone



Problemas de visualização

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



O Regime dos Recursos Jurisdicionais no Processo Tributário

[Cristina Flora]

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O Regime dos Recursos Jurisdicionais no Processo Tributário¹

Cristina Flora

Sumário:

1. Introdução
2. Tipos de Processo Tributário que seguem o regime do CPPT/CPTA
3. Alçadas e recorribilidade das decisões
4. Recursos jurisdicionais no regime do CPPT
 - 4.1. Recurso do n.º 1 do art. 280.º do CPPT
 - 4.2. Recurso por oposição de acórdãos
 - 4.3. Recursos de despachos interlocutórios
 - 4.4. Revisão da sentença
5. Recursos de decisões proferidas em processos a que se aplica o regime do CPTA
 - 5.1. Recurso de apelação
 - 5.2. Recurso de revista
 - 5.3. Recurso para uniformização de jurisprudência
 - 5.4. Recurso de revisão
6. Recurso em processo de contra-ordenação
7. Recurso/Impugnação na Arbitragem Tributária
 - 7.1. Introdução
 - 7.2. O recurso da decisão arbitral
 - 7.3. A impugnação da decisão arbitral
8. Conclusão

1. Introdução

Determinar o regime jurídico processual aplicável a um determinado recurso jurisdicional, no âmbito do contencioso tributário não é tarefa fácil, desde logo pela multiplicidade de diplomas aplicáveis consoante o tipo de processo tributário.

¹ O presente texto corresponde a um resumo da apresentação efectuada sobre este tema no colóquio “Recursos em Processos Administrativos e Tributários” no Centro de Estudos Judiciários.

Com efeito, *grosso modo*, os principais diplomas que podem ser aplicáveis aos recursos jurisdicionais no contencioso tributário são os seguintes: ETAF; LGT; CPPT; CPTA; LPTA; CPC; RGIT; RGCO; CPP; RJAT; LTC.

Portanto, há que ter especial cuidado na determinação correcta dos diplomas aplicáveis ao caso concreto, pois como é demais sabido, as amarguras do incumprimento das regras processuais podem ser severas como, por exemplo, a irrecorribilidade da decisão por intempestividade do recurso (o que sucede amiúde), pois os prazos de recurso variam conforme a sua natureza (urgente ou não urgente) e conforme se aplique o regime do CPPT, ou do CPTA.

Deste modo, diríamos que em matéria de recursos jurisdicionais no contencioso tributário há que, **em primeiro lugar**, identificar correctamente o tipo de processo tributário em causa, **em segundo lugar**, os diplomas aplicáveis em função desse tipo de processo e, **em terceiro lugar**, as redacções aplicáveis ao caso concreto, atentas as regras da aplicação da lei no tempo.

Embora de forma breve, pois a análise pormenorizada não caberia na economia deste trabalho, ensaiaremos enunciar as principais regras processuais a ter em consideração no âmbito dos recursos jurisdicionais no âmbito do contencioso tributário, de forma a possibilitar uma visão geral dos múltiplos regimes jurídicos aplicáveis.

2. Tipos de Processo Tributário que seguem o regime do CPPT/CPTA

No âmbito dos recursos no contencioso tributário, como já referimos, antes de mais, há que identificar correctamente o tipo de processo tributário em causa. Ou seja, há que identificar e ter em consideração o tipo de processo no âmbito do qual a decisão foi proferida.

Deste modo e no que diz respeito ao tipo de processo tributário, há que atentar, desde logo, ao disposto no art. 97.º da CPPT, que enumera nas diversas alíneas do seu n.º 1 os vários tipos de processo tributário que integram o processo judicial tributário.

Por sua vez, o regime dos recursos jurisdicionais, no âmbito do processo tributário, encontra-se regulado no Título V do CPPT, sob a epígrafe “*dos recursos dos actos jurisdicionais”.

Destaca-se, desde logo pela sua importância, o disposto no art. 279.º do CPPT que dispõe sobre quando se aplicam as regras do CPPT ou as previstas no CPTA.

Este preceito legal é de suma importância para se determinar qual o regime processual que seguirá determinado recurso.

Aplica-se o CPPT quando estão em causa recursos de actos jurisdicionais praticados no processo judicial regulado por este código (al. a) do n.º 1) e recursos de actos jurisdicionais no

processo de execução fiscal (al. b) do n.º 1), e aplica-se o CPTA quando estão em causa recursos de actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa (n.º 2).

Ou seja, os recursos que seguem as regras do CPPT são os que tenham por objecto decisões proferidas no âmbito dos tipos de processo tributários previstos no art. 97.º, n.º 1 do CPPT, mas que não sejam meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa (vários tipos de impugnações: alíneas a) a g), intimação para um comportamento; acção para reconhecimento de direito; derrogação de sigilo bancário; reclamação da verificação e graduação de créditos; oposição; embargos de terceiro; anulação de venda; providências cautelares, reclamação do acto do órgão de execução fiscal).

Por outro lado, os recursos que seguem as regras do CPTA são recursos de actos jurisdicionais que não fazem parte do processo judicial regulado no CPPT e recursos de actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa.

Assim, seguem as regras do CPTA as acções administrativas especiais, processos de impugnação de normas, decretamento provisório de providências cautelares, intimação para consulta de processos ou documentos e passagens de certidão; produção antecipada de prova.

Esta delimitação dos regimes jurídicos aplicáveis em sede de recursos no contencioso tributário é decisiva para uma aplicação correcta dos respectivos normativos.

Determinados quais os regimes jurídicos aplicáveis, então há ainda que atentar à redacção aplicável ao caso, segundo as regras da sucessão da lei no tempo.

3. Alçadas e recorribilidade das decisões

Um outro aspecto em matéria de recursos jurisdicionais, que assume relevância no contencioso tributário, são as alçadas.

No contencioso tributário as alçadas correspondem às alçadas dos tribunais judiciais² dispondo neste sentido quer o art. 6.º do ETAF, quer o art. 105.º da LGT.

No que se refere a admissibilidade dos recursos por efeito das alçadas a regra é a de que se aplica a lei em vigor ao tempo em que seja instaurada a acção (n.º 6 do art. 6.º do ETAF). Deste modo, assume especial importância atender à alçada em vigor à data em que a acção é proposta, pois será esta a que relevará para efeitos da admissibilidade do recurso.

Por conseguinte, em matéria de alçadas, é necessário ter em conta as alterações à LOFTJ, ou seja, os sucessivos montantes fixados para as alçadas dos tribunais judiciais, em vigor à data da instauração do processo.

² Com Lei n.º 82-B/2014, de 31/12 as alçadas dos tribunais tributários de 1.ª instância passaram a corresponder à alçada dos tribunais judiciais, ou seja, 5.000,00€.

Relativamente à recorribilidade de uma decisão em função da alçada, há que realçar algumas situações em que, independentemente da alçada, a decisão é sempre recorrível.

No âmbito da lei processual tributária temos, desde logo, uma situação específica no n.º 5 do art. 280.º do CPPT, em que se admite o recurso para o STA, independentemente da existência de alçadas, de decisões que perfilhem decisões opostas relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

A recorribilidade da decisão independentemente do valor ou da sucumbência, e que também são aplicáveis ao processo tributário, são as previstas na lei processual civil (CPC), como por exemplo, as que se referem ao despacho de confirmação do não recebimento da p.i. pela secretaria (art. 559.º), à decisão que condene por litigância de má-fé (art. 542.º, n.º 3), ao despacho de indeferimento liminar (art. 629.º, n.º 3), decisões de incompetência internacional, em razão da matéria ou da hierarquia, ofensa do caso julgado, valor da causa ou dos incidentes (629.º, n.º 2, al. a), e b)).

Relativamente aos despachos que não admitem recurso, dispõe o art. 630.º do CPC, e são: os de mero expediente, os proferidos no uso legal de um poder discricionário, as decisões (salvo se contenderem com os princípios da igualdade ou do contraditório, com a aquisição processual de factos ou com a admissibilidade de meios probatórios) de simplificação ou de agilização processual, sobre as nulidades previstas no n.º 1 do art. 195.º, e de adequação formal proferidas nos termos do disposto no art. 547.º.

4. Recursos Jurisdicionais no Regime do CPPT

4.1. Recurso do n.º 1 do art. 280.º do CPPT

Os recursos que nos termos do disposto no 279.º do CPPT devam seguir as regras previstas no CPPT, aplica-se-lhes o regime de recurso previsto no art. 280.º, n.º 1 do CPPT.

Temos então, desde logo, o recurso previsto no n.º 1 do art. 280.º do CPPT que é interposto, processado e julgado como o de **apelação** (cfr. art. 281.º, conjuntamente com o art. 4.º, n.º 1 e n.º 2 do DL 303/2007, de 24 de Agosto)³.

Tem **legitimidade** para interpor este recurso o impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, Ministério Público, a Fazenda Pública, e no geral, qualquer

³ O art. 281.º do CPPT remete para o regime do recurso de agravo em processo civil que se deve considerar como remetendo para o regime de recurso de apelação de acordo com o disposto no art. 4.º, n.º 1 e n.º 2 do DL 303/2007, de 24 de Agosto.

interveniente que fique vencido – n.º 1 (ou seja, quem não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa – n.º 3).

O **Requerimento** de recurso não tem de conter alegações, basta declarar a intenção de recorrer (art. 282.º, n.º 1), e deve indicar o tribunal para o qual se recorre.

Por outro lado, o **prazo** para interposição do recurso é de 10 dias (n.º 1). Trata-se de um prazo contínuo e, como tal, incluem-se na contagem sábados, domingos e dias feriados, suspende-se nas férias judiciais e, se terminar em dia que os tribunais estejam encerrados, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte (art. 138.º, n.º 1 e n.º 2 do CPC *ex vi* do art. 20.º, n.º 2 do CPPT)⁴.

Há ainda que considerar na contagem do prazo para interpor recurso, o disposto no art. 139.º, n.º 5 do CPC que permite a prática do acto dentro dos três dias úteis seguintes subsequentes ao termo do prazo, desde que se proceda ao pagamento de multa nas condições previstas nesse preceito legal.

O **prazo para alegações** são de 15 dias a contar, para o recorrente, do despacho da notificação da admissão do recurso, e para o recorrido e MP, do termo do prazo para alegações do recorrente (art. 282.º, n.º 3).

A **deserção do recurso** dá-se pela não apresentação tempestiva das alegações pelo recorrente, e é julgada no tribunal recorrido (n.º 4).

No que diz respeito às contra-alegações (alegações pelo recorrido), sendo facultativas, não há consequência jurídica para a sua não apresentação.

No âmbito do contencioso tributário há ainda que ter em consideração as regras processuais relativamente aos recursos quando estamos perante um processo de natureza urgente.

Deste modo, o **requerimento** de recurso de processos urgente deve conter as alegações e ser apresentado no prazo de 10 dias (art. 283.º do CPPT).

Do despacho que rejeite o recurso cabe reclamação, no prazo de 10 dias, a contar da notificação da decisão, para o tribunal que seria competente para conhecer do recurso (art. 643.º do CPC), mas já despacho de deserção cabe recurso nos termos gerais.

⁴ As férias judiciais decorrem de 22 de Dezembro a 3 de Janeiro, do domingo de Ramos à segunda-feira de Páscoa e de 16 de Julho a 31 de Agosto (cfr. art. 12.º da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais).

4.2. Recurso por oposição de acórdãos

O recurso jurisdicional por oposição de acórdãos encontra-se previsto no art. 280.º, n.º 2 do CPPT, estatuidando este preceito legal que “*das decisões do Tribunal Central Administrativo cabe recurso, com base em oposição de acórdãos, nos termos das normas sobre organização e funcionamento dos tribunais administrativos e tributários, para o Supremo Tribunal Administrativo.”.

Esta espécie de recurso apenas é aplicável aos processos regulados no CPPT, cabendo o seu conhecimento ao Pleno da Secção do Contencioso Tributário. Os recursos jurisdicionais tributários que seguem as normas do CPTA aplicam-se as regras respeitantes ao recurso para uniformização de jurisprudência previsto no art. 152.º do CPTA.

A estes recursos aplicam-se, subsidiariamente, as regras constantes dos artigos 280.º e 282.º do CPPT, e ainda as regras dos recursos de apelação previstas no CPC, por remissão do disposto no art. 281.º do CPPT.

No que diz respeito à tramitação do recurso por oposição de acórdãos, esta encontra-se regulada no art. 284.º do CPPT.

Assim, o **requerimento** de recurso deve indicar os acórdãos anteriores que estejam em oposição com o acórdão recorrido, bem como o lugar da sua publicação ou registo (n.º 1 do art. 284.º), e deve ser apresentado no prazo de 10 dias (n.º 1 do art. 280.º).

As **alegações** são apresentadas no prazo de 8 dias a contar do despacho de admissão do recurso (sob pena de ser julgado deserto o recurso) e devem demonstrar a oposição dos acórdãos exigida (n.º 3 do art. 284.º).

O recorrido pode responder no prazo de 15 a contar do termo do prazo da alegação do recorrente (n.º 4 do art. 284.º em conjugação com o n.º 2 e 3 do art. 282.º).

O recurso por oposição de julgados sobe nos próprios autos ao STA por despacho do relator e tem feito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia ou se afectar o efeito útil do recurso (art. 286.º, n.º 1 e 2).

Do despacho do relator de rejeição do recurso cabe reclamação para a conferência (n.º 3 do art. 652.º do CPC) e dessa decisão não cabe recurso (n.º 4 do art. 692.º do CPC).

4.3. Recurso de despachos interlocutórios

Dos despachos interlocutórios proferidos no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal cabe recurso nos termos regulados no disposto no art. 285.º do CPPT.

De acordo com aquele preceito legal, o **requerimento** de interposição de recurso deve conter as alegações e conclusões e deve ser apresentado no **prazo** de 10 dias (n.º 1).

Quanto aos **efeitos**, em regra, o recurso de um despacho interlocutório sobe nos próprios autos com o recurso interposto da decisão final (subida diferida), sendo a excepção os casos em que a subida é imediata e em separado, designadamente, se a não subida imediata do recurso comprometer o seu efeito útil ou quando o recurso não respeitar ao objecto do processo (n.º 1 e n.º 2).

O recurso do despacho interlocutório é processado em separado no caso de acumulação de impugnação do despacho interlocutório com fundamento em matéria de facto ou de facto e de direito e da impugnação judicial da decisão final com fundamento exclusivamente em matéria de direito (n.º 3).

Do despacho de rejeição do recurso cabe reclamação no prazo de 10 dias, a contar da notificação da decisão, para o tribunal que seria competente para conhecer do recurso (art. 643.º do CPC).

4.4. Revisão da sentença

A Revisão da decisão transitada em julgado vem prevista no art. 294.º do CPPT.

Nos termos daquele preceito legal, a revisão da sentença transitada em julgado é admissível no prazo de 4 anos (n.º 1) e é apresentada no prazo de 30 dias a contar dos factos referidos no n.º 2 (este prazo é de 90 dias se requerida pelo Ministério Público – n.º 4), no tribunal que proferiu a decisão a rever (n.º 3).

Os factos que fundamentam a revisão da sentença são os previstos no n.º 2 do art. 294.º do CPPT: falsidade de documento; documento novo que o interessado não tenha podido nem devia apresentar no processo e que seja suficiente para a destruição da prova feita; e falta de nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia.

Relativamente ao processado da revisão de sentença, o processo correr por apenso ao processo em que a decisão foi proferida (n.º 1), e segue os termos do processo em que foi proferida a decisão a rever (n.º 5).

5. Recursos jurisdicionais de decisões proferidas em processos a que se aplica o regime do CPTA

5.1. Recurso de apelação

Como vimos, nos termos do art. 279.º do CPPT os recursos que seguem as regras do CPTA são recursos de actos jurisdicionais que não fazem parte do processo judicial regulado no CPPT e recursos de actos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa.

Seguem as regras do CPTA as acções administrativas especiais, processos de impugnação de normas, decretamento provisório de providências cautelares, intimação para consulta de processos ou documentos e passagens de certidão; produção antecipada de prova.

Deste modo, estes processos seguirão as regras previstas nos artigos 140.º e ss do CPTA, e do Código Processo Civil (art. 140.º do CPTA), serão processados como os recursos de apelação previsto no art. 644.º e ss do CPC.

O recurso é interposto mediante requerimento que inclui ou junta a respectiva alegação e no qual são enunciados os vícios imputados à sentença (n.º 2 do art. 140.º do CPTA) e o prazo para a interposição de recurso é de 30 dias e conta-se a partir da notificação da decisão recorrida (n.º 1 do art. 144.º do CPTA).

No que diz respeito aos efeitos do recurso, estatui o art. 146.º do CPTA: “1 - Salvo o disposto em lei especial, os recursos têm efeito suspensivo da decisão recorrida. 2 - Os recursos interpostos de intimações para protecção de direitos, liberdades e garantias e de decisões respeitantes à adopção de providências cautelares têm efeito meramente devolutivo. 3 - Quando a suspensão dos efeitos da sentença seja passível de originar situações de facto consumado ou a produção de prejuízos de difícil reparação para a parte vencedora ou para os interesses, públicos ou privados, por ela prosseguidos, pode ser requerido ao tribunal para o qual se recorre que ao recurso seja atribuído efeito meramente devolutivo. 4 - Quando a atribuição de efeito meramente devolutivo ao recurso possa ser causadora de danos, o tribunal pode determinar a adopção de providências adequadas a evitar ou minorar esses danos e impor a prestação, pelo interessado, de garantia destinada a responder pelos mesmos. 5 - A atribuição de efeito meramente devolutivo ao recurso é recusada quando os danos que dela resultariam se mostrem superiores àqueles que podem resultar da sua não atribuição, sem que a lesão possa ser evitada ou atenuada pela adopção de providências adequadas a evitar ou minorar esses danos.”

Relativamente aos processos urgentes, dispõe o art. 147.º do CPTA, que os recursos são interpostos no prazo de 15 dias e sobem imediatamente, no processo principal ou no apenso em que a decisão tenha sido proferida, quando o processo esteja findo no tribunal recorrido, ou sobem em separado, no caso contrário (n.º 1).

Por outro lado, no que diz respeito aos prazos a observar durante o recurso, dispõe o n.º 2 daquele preceito legal são reduzidos a metade e o julgamento pelo tribunal superior tem lugar, com prioridade sobre os demais processos, na sessão imediata à conclusão do processo para decisão.

5.2. Recurso de revista

O recurso de revista vem previsto no art. 150.º do CPTA que dispõe: “1 - Das decisões proferidas em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcionalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito. 2 - A revista só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual. 3 - Aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, o tribunal de revista aplica definitivamente o regime jurídico que julgue adequado. 4 - O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova. 5 - A decisão quanto à questão de saber se, no caso concreto, se preenchem os pressupostos do n.º 1 compete ao Supremo Tribunal Administrativo, devendo ser objecto de apreciação preliminar sumária, a cargo de uma formação constituída por três juizes de entre os mais antigos da Secção de Contencioso Administrativo.”.

A jurisprudência da Secção do Contencioso Tributário do STA tem admitido o recurso excepcional de revista no âmbito do contencioso tributário⁵.

Trata-se de um recurso das decisões proferidas em 2.ª instância pelo TCA, quando esteja em causa uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito (n.º 1), e só pode ter por fundamento a violação de lei substantiva ou processual (n.º 2).

O erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas pode ser objecto de revista “havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova” (n.º 4).

5.3. Recurso para uniformização de jurisprudência

O recurso para uniformização de jurisprudência vem previsto no art. 152.º do CPTA, e é aplicável aos processos tributários que seguem o regime do CPTA.

Trata-se de um recurso que é interposto e julgado pelo Pleno do STA (arts. 27.º, n.º 1, al. b) do ETAF e art. 152.º, n.º 4 do CPTA).

⁵ Cfr. entre outros, Ac. do STA de 03/12/2014, proc. n.º 01058/14 e de 16/06/2010, proc. n.º 0176/10.

Interposto de acórdãos do TCA que estejam em oposição com acórdãos do TCA ou STA e ainda de acórdãos do STA que estejam em oposição com outros acórdãos do STA [não é admissível recurso de acórdão do STA por oposição de acórdão do TCA (n.º 1, alíneas a) e b)].

O **Prazo** para a interposição do recurso é de 30 dias contados do trânsito em julgado do acórdão impugnado (n.º 1).

O **requerimento** de recurso deve conter as alegações com identificação da contradição alegada e a infracção imputada à sentença recorrida (n.º 2).

O recurso não é admitido se a orientação perfilhada estiver de acordo com a jurisprudência mais recentemente consolidada do STA (n.º 3).

5.4. Recurso de revisão

O recurso de revisão vem previsto no art. 154.º do CPTA: “1 - A revisão de sentença transitada em julgado pode ser pedida ao tribunal que a tenha proferido, sendo subsidiariamente aplicável o disposto no Código de Processo Civil, no que não colida com o que se estabelece nos artigos seguintes. 2 - No processo de revisão, pode ser cumulado o pedido de indemnização pelos danos sofridos.”.

Ao recurso de revisão aplicam-se as regras contidas nos artigos 154.º a 156.º do CPTA, e subsidiariamente, o Código de Processo Civil (n.º 1 do art. 154.º do CPTA).

No que diz respeito à legitimidade para requerer a revisão, dispõe o 156.º do CPTA, que pode ser requerida pelo Ministério Público, partes (n.º 1) e quem “devendo ser obrigatoriamente citado no processo, não o tenha sido e quem, não tendo tido a oportunidade de participar no processo, tenha sofrido ou esteja em vias de sofrer a execução da decisão a rever.” (n.º 2).

Quanto a prazos para requerer a revisão de sentença, dispõe o art. 697.º n.º 2 que o recurso não pode ser interposto se tiverem decorrido mais de 5 anos sobre o trânsito em julgado da decisão [salvo se respeitar a direitos de personalidade] e o prazo de interposição é de 60 dias a contar nos termos das alíneas a) a c) disposto no n.º 2, do n.º 3, n.º 4, n.º 5 do art. 697.º do CPC.

Por último, quanto aos fundamentos do recurso de revisão, encontram-se previstos nas alíneas a) a g) do art. 696.º do CPC.

6. Recurso em processo de contra-ordenação

O regime jurídico das contra-ordenações tributárias encontra-se regulado no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) que foi aprovado pela Lei 15/2001, de 5 de Junho, sendo

que o direito subsidiário aplicável encontra-se previsto no art. 3.º desse diploma, consoante a natureza do caso omissis.

Destaca-se a aplicação subsidiária, quanto às contra-ordenações e respectivo processamento, o Regime Geral das Contra-ordenações (RGCO), e quanto às notificações em processos de contra-ordenações o (art. 70.º, n.º 2 do CPPT).

Tem **legitimidade** para interpor recurso jurisdicional da decisão proferida pelo tribunal *a quo*, o arguido, Ministério Público e Representante da Fazenda Pública (n.º 1 do art. 83.º do RGIT, na redacção dada pelo artigo 224.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, pois anteriormente a Fazenda Pública não tinha legitimidade).

O **Prazo** é de 20 dias a contar da notificação do despacho ou audiência de julgamento ou da notificação da sentença.

No que diz respeito ao **efeito**, o recurso só tem efeito suspensivo se o arguido prestar garantia no prazo de 20 dias ou “demonstrar em igual prazo que a não pode prestar, no todo ou em parte, por insuficiência de meios económicos.” (art. 84.º do RGIT).

O **modo de subida** encontra-se previsto no art. 406.º, n.º 1 do CPP, assim “1 - Sobem nos próprios autos os recursos interpostos de decisões que ponham termo à causa e os que com aqueles deverem subir. 2 - Sobem em separado os recursos não referidos no número anterior que deverem subir imediatamente.”.

Quanto ao **momento de subida** dispõe o art. 407.º, n.º 2, al. a) do CPP. Sobem imediatamente os recursos previstos no n.º 2 e aqueles cuja retenção os tornaria absolutamente inúteis (n.º 1), e têm subida diferida os recursos que não tenham subida imediata (n.º 3).

Da Rejeição do recurso cabe reclamação para o presidente do tribunal a que o recurso se dirige (art. 405.º n.º 1 do CPP).

7. Recurso/Impugnação na Arbitragem Tributária⁶

7.1. Introdução

O Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária (RJAT) foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, alterado pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril [Orçamento de Estado para 2010] e pelos artigos 228.º e 229.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro [Orçamento de Estado para 2013].

A decisão arbitral poderá ser objecto de recurso ou impugnação, consoante os casos (art. 25.º e 27.º do RJAT).

⁶ Sobre esta temática *vide*, Cristina Flora, *O CONTROLO JURISDICIONAL DA DECISÃO ARBITRAL – Uma perspectiva global*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, ano IV, número 4, pp. 37-44, Coimbra, 2011.

7.2. O recurso da decisão arbitral

O recurso da decisão arbitral encontra-se prevista para o Tribunal Constitucional (n.º 1 do art. 25.º) e para o Supremo Tribunal Administrativo (n.º 2 e 3).

Caberá **recurso para o Tribunal Constitucional** quando a decisão arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com o fundamento na sua inconstitucionalidade, ou quando a decisão arbitral aplique norma, cuja constitucionalidade tenha sido suscitada (n.º 1 do art. 25.º d RJAT).

Nos termos do n.º 4, do art. 25.º RJAT o recurso é apresentado no tribunal competente para conhecer do recurso⁷.

O prazo de interposição do recurso é de 10 dias (art. 75.º da LTC⁸).

O recurso da decisão arbitral para o STA é admissível com fundamento na oposição da decisão arbitral quanto a mesma questão fundamental de direito com acórdão do TCA ou STA (n.º 2 do art. 25.º do RJAT).

Nesse caso, o recurso para o STA segue o regime jurídico do recurso para uniformização de jurisprudência regulado no art. 152.º do CPTA (n.º 3), e deste modo, o prazo para a interposição de recurso são 30 dias (art. 152.º, n.º 1 do CPTA) a contar da notificação da decisão arbitral (art. 25.º, n.º 3 do RJAT).

7.3. A impugnação da decisão arbitral

A impugnação da decisão arbitral vem prevista nos artigos 27.º e 28.º do RJAT, sendo competente para a conhecer, unicamente, o Tribunal Central Administrativo.

Os fundamentos da impugnação encontram-se taxativamente previstos nas alíneas a) a d) do n.º 1 do art. 28.º, e reconduzem-se, às causas de nulidade da sentença previstas no n.º 1 do art. 125.º do CPPT e à violação do princípio do contraditório e da igualdade das partes, nos termos em que estes se encontram estabelecidos no art. 16.º do RJAT.

⁷ Por despacho da relatora do Tribunal Constitucional de 16/12/2013 foi decidido que, apesar de o n.º 4 do artigo 25.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) determinar que o recurso de decisões arbitrais, em matéria tributária, seja directamente interposto perante o Tribunal Constitucional, tal preceito encontra-se em contradição com o disposto nos artigos 75.º, n.º 1, 75.º-A, n.º 5 e 76.º, n.º 1, da Lei do Tribunal Constitucional. Assim, revestindo-se esta última de natureza reforçada, por se tratar de uma lei orgânica, a contradição entre a solução normativa fixada pelo n.º 1 do artigo 25.º do RJAT e o artigo 76.º, n.º 1 da LTC, resolve-se a favor deste último, em função da manifesta “ilegalidade «proprio sensu»” da primeira, pelo que se impunha a desaplicação da norma extraída do n.º 1 do artigo 25.º do RJAT e a consequente aplicação do regime processual previsto na Lei do Tribunal Constitucional. Os autos baixaram ao tribunal recorrido para o mesmo se pronunciar sobre a admissão do recurso interposto. Cfr. Ac. do TC de 25/03/2014, proc. n.º 204/14.

⁸ Lei Orgânica do Tribunal Constitucional - Lei n.º 22/82, de 15 de Novembro.

Estatui que o pedido de impugnação deve ser apresentado no prazo de 15 dias a contar da notificação da decisão arbitral ou da notificação do arquivamento do processo [árbitros designados pelas partes - al. b) do n.º 2 do art. 6.º] – cfr. n.º 1 do art. 27.º do RJAT).

O recurso deverá ser apresentado junto do TCA acompanhado de cópia do processo arbitral (art. 27.º, n.º 1 do RJAT).

Quanto ao regime jurídico aplicável à impugnação das decisões arbitrais, este é o estabelecido para o recurso de apelação definido no CPTA (n.º 2 do art. 27.º do RJAT). Por conseguinte, aplicam-se à tramitação da impugnação da decisão arbitral os artigos 140.º e ss do CPTA.

8. Conclusão

Desta nossa exposição sobre o regime dos recursos jurisdicionais no âmbito do contencioso tributário, podemos concluir que este está directamente relacionado com o tipo de processo tributário em causa, podendo ser de aplicar as regras do CPPT ou do CPTA, ou ainda do RGIT, no caso das contra-ordenações.

Por outro lado, como vimos, se a decisão é proferida pelo tribunal arbitral, então há que aplicar, em primeira linha, o RJAT.

Para além de ser necessário identificar correctamente o regime jurídico processual aplicável a cada uma das espécies de processo tributário, há ainda que ter sempre presente o direito subsidiário aplicável em cada caso, e as regras da sucessão das leis no tempo, e sem olvidar a interpretação que a jurisprudência faz dos normativos em matéria de recursos.

A multiplicidade dos tipos processuais tributários, e a diversidade de regime processual que lhes é aplicável, conduz a que a identificação e aplicação da lei processual no âmbito dos recursos no contencioso tributário se traduza numa tarefa que não é nada simples, pelo menos se compararmos com os outros ramos do direito, como por exemplo, o processo civil.

Muito mais haveria a dizer, desde a tramitação de cada uma das espécies no tribunal superior, pormenorizar a tramitação na 1.ª instância, até um aprofundamento das questões que mais inquietam todos aqueles que lidam com estas questões, passando por uma análise jurisprudencial detalhada, mas como facilmente se compreenderá, essa análise de pormenor dos recursos no contencioso tributário não caberia na economia deste trabalho. Deste modo, espera-se ter contribuído para uma simplificação desta matéria, através da sistematização ensaiada.

CRISTINA FLORA

Para aceder à videogravação da comunicação, clique no ícone



Problemas de visualização



O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia – o caso específico da arbitragem tributária

[Carla Trindade]

[Susana Bradford Ferreira]

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia – o caso específico da arbitragem tributária

Carla Trindade e Susana Bradford Ferreira

Sumário:

1. O reenvio prejudicial

1.1 Qual a finalidade do reenvio?

1.2 O que é uma questão prejudicial e quem a pode suscitar?

1.3 A que tribunal europeu deve ser dirigida a questão prejudicial?

1.4 Tipos de questões prejudiciais

1.5 Quando podem e devem os órgãos jurisdicionais suscitar uma questão prejudicial?

1.6 Qual a forma e conteúdo exigidos para o pedido de decisão prejudicial?

1.7 Diferentes tramitações do processo prejudicial – normal, acelerada e urgente

1.8 Quais os efeitos da decisão prejudicial no processo nacional em que foi colocada?

2. O reenvio prejudicial e os tribunais arbitrais tributários

2.1 A arbitragem tributária em Portugal

2.2 Os tribunais arbitrais e a jurisprudência do Tribunal de Justiça

2.3 Tribunais arbitrais tributários – órgãos jurisdicionais de um Estado-membro?

Há muito que Portugal deixou de ser só português.

Hoje fazemos parte de uma comunidade europeia, de uma União Europeia. E sabemos bem que por União Europeia não se entende apenas uma união económica e política de Estados, mais que isso é uma união de povos, de culturas, de tradições sociais e, para o que ora nos importa, tradições jurídicas. Mais até, a União Europeia é uma ordem jurídica, regulada por um Direito que lhe é próprio e que se impõe a todos os seus Estados-membros, Direito supranacional que é comum a todos, apesar das diferentes tradições normativas que os separam. É por isso que numa ordem jurídica que pretende unir, e manter unidas, 28 (ou mais) tradições culturais, normativas e jurisprudenciais, a plena integração só resulta na medida em que seja possível a aplicação uniforme do Direito por que se rege, independentemente do plano territorial em que este venha a ser aplicado. É então neste contexto que surge o *reenvio prejudicial* sobre o qual irá incidir este texto.

Abordaremos, numa **primeira parte**, a questão do reenvio prejudicial no geral, com alguma incidência apenas nas questões que em concreto respeitam aos órgãos jurisdicionais nacionais. Numa **segunda parte**, faremos referência aos tribunais arbitrais tributários enquanto órgãos jurisdicionais nacionais, questão que aqui merece presença pelo interesse que despertou e pela actualidade da sua, digamos, solução final.

1. – O reenvio prejudicial

1.1– Qual a finalidade do reenvio?

O *reenvio prejudicial* é um mecanismo fundamental do Direito da União Europeia que favorece a cooperação activa entre as várias jurisdições nacionais e o Tribunal de Justiça da União Europeia, beneficiando a aplicação uniforme do Direito europeu em todo o território da União. A sua principal finalidade é, desse modo, fornecer aos órgãos jurisdicionais dos Estados-membros, um meio de assegurar uma interpretação e uma aplicação uniformes do Direito da União. Não devemos, porém, confundi-lo por um *recurso* para uma instância europeia. Em boa verdade, o reenvio *não* é um recurso contra um acto europeu ou mesmo nacional, mas sim uma *pergunta* relativa à aplicação do Direito da União. Nas palavras do Tribunal de Justiça, “o reenvio prejudicial é um instrumento de cooperação judiciária (...) pelo qual um juiz nacional e um juiz comunitário são chamados no âmbito das competências próprias, a contribuir para uma decisão que assegure a aplicação uniforme do Direito Comunitário no conjunto dos Estados membros”¹.

1.2 – O que é uma questão prejudicial e quem a pode suscitar?

Este mecanismo ao serviço da União e dos seus Estados-membros pretende, pois, clarificar uma questão prejudicial do Direito europeu. Cumpre clarificar este último conceito. *Questão prejudicial*, no contexto do reenvio, é toda e qualquer questão que um órgão jurisdicional nacional considere necessária à resolução de um litígio pendente.

De acordo com os artigos 267.º §1 alíneas a) e b) do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) e 19.º n.º 3 alínea b) do Tratado da União Europeia (TUE), a questão prejudicial a ser decidida pelo Tribunal de Justiça *poderá versar* sobre (i) a interpretação do Direito da União (dos seus Tratados), ou (ii) interpretação, apreciação e validade de actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União. Porém, o disposto nos artigos 275.º e 276.º do TFUE leva-nos a concluir que as questões prejudiciais *não podem versar* sobre Política Externa e de Segurança Comum, nem sobre limitações em matéria de Espaço de

¹ In Acórdão *Schwarze*, de 01/12/1965, processo n.º 16/65, disponível em <http://curia.europa.eu>

Liberdade Segurança e Justiça previstas nos tratados, estando a competência do Tribunal de Justiça excluída nessas matérias.

Veremos que a matéria sobre a qual versam as questões prejudiciais irá dividi-las em “tipos”, que adiante melhor entenderemos.

O pedido de decisão prejudicial pode, em princípio, ser submetido por qualquer órgão jurisdicional de um Estado-membro, chamado a conhecer de um processo que culminará numa decisão de carácter judicial. Por outras palavras, e na letra do artigo 267.º do TFUE, sempre que uma questão sobre interpretação dos Tratados, ou sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União, seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-membros, esse órgão pode – e em alguns casos, como veremos, deve – pedir ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre essa questão, se entender que uma decisão sobre ela é necessária ao julgamento no processo principal.

Aqui abrimos um parêntesis para introduzir a questão que será melhor abordada na parte II deste artigo. O TFUE atribui competência para pedir uma decisão prejudicial aos *órgãos jurisdicionais nacionais*.

A qualidade de *órgão jurisdicional* é interpretada pelo próprio Tribunal de Justiça enquanto conceito autónomo de Direito da União. Para tal, aquele tribunal toma em consideração um conjunto de factores como, nomeadamente, a origem legal do órgão que lhe submeteu o pedido, a sua permanência, o carácter obrigatório da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação, por esse órgão, das regras de Direito e a sua independência. Adiantamos que, por decisão datada de 12 de Junho de 2014, o Tribunal de Justiça concluiu que, a par dos tribunais judiciais nacionais, um tribunal arbitral tributário português é um órgão jurisdicional na acepção do artigo 267.º do TFUE.

1.3 – A que tribunal europeu deve ser dirigida a questão prejudicial?

Aqui chegados, percebemos já, e é sabido, que o Tribunal de Justiça é o tribunal competente para conhecer das questões suscitadas, nos termos *supra* expostos, pelos órgãos jurisdicionais nacionais a título prejudicial. Com efeito, pese embora o artigo 256.º n.º 3 do TFUE atribua competência na matéria ao Tribunal Geral², mediante determinação do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, essa determinação ainda não ocorreu. Assim, o Tribunal de Justiça continua hoje a ter competência exclusiva para conhecer das questões prejudiciais previstas nos termos do artigo 267.º do TFUE.

² A actual organização do sistema jurisdicional da União Europeia inclui, na instituição denominada de Tribunal de Justiça da União Europeia, os seguintes tribunais: o Tribunal de Justiça, o Tribunal Geral e os tribunais especializados.

Poderemos então colocar uma questão pertinente: deverá esta competência – a de decidir a título prejudicial – do Tribunal de Justiça ser entendida como manifestação de posição hierárquica superior em relação aos tribunais nacionais dos Estados-membros?

A resposta é negativa. Não existe, entre as jurisdições nacionais e o Tribunal de Justiça, uma relação hierárquica de *supra-infra* ordenação.

Recordamos, em primeiro lugar, que o reenvio prejudicial não é um recurso.

Em segundo lugar, note-se que as competências de ambos são de ordem diferente.

Por um lado, cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais decidir o caso concreto.

Por outro, compete ao Tribunal de Justiça pronunciar-se sobre o correcto entendimento das questões jurisdicionais. Ou seja, há, na verdade, uma separação funcional entre as suas competências. Aliás, como bem se tem entendido, os tribunais nacionais devem ser encarados enquanto tribunais comunitários, i.e., da União Europeia. E porquê? Porque se quem aplica o Direito da União nos Estados-membros são as respectivas administrações nacionais, os “guardiões” da correcta aplicação desse Direito são, sem dúvida, os tribunais nacionais. Daí que possamos dizer que os tribunais nacionais são funcionalmente europeus.

1.4– Tipos de questões prejudiciais

Feita uma abordagem geral à temática, entremos um pouco mais a fundo no tema para perceber que tipo de questões prejudiciais existem. Ora, vimos já que, nos termos dos artigos 267.º §1 alíneas a) e b) do TFUE e 19.º n.º 3 alínea b) do TUE, as questões prejudiciais podem versar sobre a interpretação do Direito da União Europeia ou sobre a interpretação, apreciação e validade de actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União.

Temos então questões prejudiciais de *validade* – cuja decisão pode culminar na declaração de invalidade de um acto adoptado por uma instituição, órgão ou organismo – e questões prejudiciais de *interpretação*.

As questões prejudiciais podem ainda ser *de reenvio obrigatório* ou *facultativo*.

Fiquemos desde já com a ideia de que *as questões de validade são sempre obrigatórias*.

Sempre que a questão prejudicial seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões *não sejam susceptíveis de recurso judicial*, previsto no direito interno, o reenvio prejudicial é *obrigatório*. Contudo, excepciona-se essa obrigatoriedade de reenvio quando, sendo a questão prejudicial de interpretação, (i) exista já jurisprudência na matéria – e desde que o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicação dessa jurisprudência ao caso concreto – ou (ii)

sempre que o correcto modo de interpretação da norma jurídica em causa seja inequívoco, ou (iii) a questão prejudicial não seja necessária nem pertinente para o julgamento do litígio no órgão jurisdicional nacional³. No que respeita a esta última, por *pertinentes* e *úteis* devemos entender as questões que sejam necessárias à própria decisão do órgão jurisdicional nacional sobre o fundo da causa. O Tribunal de Justiça não tem, portanto, quaisquer poderes consultivos que lhe permitam dar resposta a questões gerais ou meramente hipotéticas.

Uma quarta excepção foi ainda admitida pelo Tribunal de Justiça, por Acórdão datado de 27 de Outubro de 1982 (caso *Morson/Holanda*)⁴, segundo o qual a obrigação de suscitar a questão prejudicial de interpretação pode ser dispensada nos processos de natureza urgente e cautelar em que não haja decisão final do litígio. Assim foi decidido, na medida em que a interpretação e aplicação uniformes do Direito da União ficará sempre assegurada através da possibilidade de o reenvio prejudicial vir a ocorrer no processo principal, onde se aprecie e decida do fundo da causa⁵.

Por seu turno, se da decisão do órgão jurisdicional nacional couber recurso ordinário, nos termos do seu Direito interno, o reenvio é em princípio facultativo. Só não o será nas questões prejudiciais de validade. Com efeito, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, no Acórdão *Foto-Frost*, de 22 de Outubro de 1987⁶, se o juiz nacional se inclinar para a invalidade do acto de Direito da União deverá obrigatoriamente submeter a questão ao Tribunal de Justiça por ser a este último que pertence a competência para declarar a invalidade de actos das instituições, órgãos ou organismos da União Europeia.

O exposto leva-nos a uma segunda ideia a reter: o carácter facultativo ou obrigatório de formulação de uma questão prejudicial não depende do objecto da questão mas sim da admissibilidade, ou inadmissibilidade, de recurso ordinário da decisão a proferir pelo juiz nacional.

Deste modo, conclui-se que:

³ Estas excepções estão fixadas na jurisprudência do Tribunal de Justiça, no Acórdão *Cifit*, de 6 de Outubro de 1982, processo n.º 283/81, disponível em <http://curia.europa.eu>

⁴ Processo n.º 35/82, disponível em <http://curia.europa.eu>

⁵ Na redacção oficial da União Europeia em língua inglesa, pode ler-se: “The third paragraph of Article 177 of the EEC Treaty must be considered as meaning that a national court or tribunal against whose decisions there is no appeal under national law is nevertheless not required to submit to the Court of Justice a question as to the interpretation or validity of Community law within the meaning of that article where that question is raised in interlocutory proceedings provided that it is established that both parties may appeal or require proceedings to be instituted on the substance of the case in which the question provisionally decided in the summary proceedings may be re-examined and referred to the Court under Article 177”

⁶ Processo n.º 314/85, disponível em <http://curia.europa.eu>

- (i) Se a questão prejudicial for suscitada num processo pendente, num órgão jurisdicional nacional *cuja decisão admita recurso ordinário* no respectivo Direito interno, aquele é *livre* de pedir ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre a questão – excepto quando esteja em causa uma questão prejudicial de validade, como acima destacámos;
- (ii) Se, por outro lado, o processo pendente no órgão jurisdicional nacional *não admitir recurso* no respectivo Direito interno, esse órgão é *obrigado* a submeter a questão ao Tribunal de Justiça – excepto se se verificar uma das excepções à obrigatoriedade do reenvio prejudicial fixadas pela jurisprudência daquele tribunal a que acima nos referimos.

Questionamo-nos agora: que consequência advém, e para quem, do incumprimento da obrigação de reenvio pelo órgão jurisdicional nacional?

Ora, a obrigação de reenvio decorre do Direito primário da União Europeia, constante do § 3 do artigo 267.º do TFUE.

Nesse sentido, se o órgão jurisdicional nacional incumprir essa obrigação, o incumprimento será imputável ao Estado-membro a que pertença.

Por seu turno, o Estado-membro poderá ser alvo de acção por incumprimento, nos termos do disposto no artigo 258.º do TFUE.

1.5 – Quando podem e devem os órgãos jurisdicionais nacionais suscitar uma questão prejudicial?

A este respeito, recordamos o que se disse acima sobre a pertinência e utilidade da questão prejudicial que se venha a suscitar. Como referimos, a questão prejudicial deverá ser necessária à decisão de fundo da causa pelo órgão jurisdicional nacional uma vez que o reenvio prejudicial não deve, nem pode, funcionar como um “aconselhamento” pedido ao Tribunal de Justiça que, de resto, está desprovido desses poderes consultivos gerais.

Nesse sentido, razões de economia e de utilidade processuais apontam para que a questão prejudicial deva ser submetida – ou seja, que o reenvio prejudicial ocorra – apenas após os factos já se encontrarem assentes e os problemas nacionais resolvidos. Este momento temporal parece, efectivamente, ser o mais aconselhado até porque, como teremos oportunidade de ver adiante, o órgão jurisdicional nacional deverá, no pedido de pronúncia a título prejudicial, expor sumariamente os factos pertinentes para a decisão prejudicial. Pouco sentido faria exporem-se factos que nem se encontram assentes.

Entenda-se então, que a interpretação ou a apreciação de validade pedida ao Tribunal de Justiça só poderá ser concretizada mediante um correcto e definitivo enquadramento jurídico-factual da questão.

No mesmo sentido vão as Recomendações do Tribunal de Justiça da União Europeia, segundo as quais “é desejável que a decisão de efectuar um reenvio prejudicial seja adoptada numa fase do processo em que o órgão jurisdicional de reenvio esteja em condições de definir o quadro jurídico e factual do processo, a fim de permitir ao Tribunal dispor de todos os elementos necessários a verificar, sendo caso disso, que o direito da União é aplicável ao litígio no processo principal”, acrescentando ainda que “no interesse de uma boa administração de justiça, pode ser igualmente desejável proceder ao reenvio na sequência de um debate contraditório”⁷.

Assentes que estão os factos da causa, o órgão jurisdicional nacional deverá proferir despacho de reenvio e formular a questão prejudicial, pedindo ao Tribunal de Justiça que sobre ela se pronuncie.

1.6 – Qual a forma e conteúdo exigidos para o pedido de decisão prejudicial?

No que concerne à *forma* necessária para a formulação da questão prejudicial, em boa verdade aquela não se encontra pré-definida. Porém, uma vez que o pedido servirá de fundamento ao processo de reenvio a decorrer no Tribunal de Justiça, a formulação da questão deverá conter todos os fundamentos indispensáveis à tomada de posição por aquele tribunal da União.

Pelo exposto, é aconselhável que o pedido apresente a estrutura de uma decisão incidental. Bem assim, e uma vez que o processo que decorria no órgão jurisdicional nacional se encontrará suspenso até que seja proferida decisão a título prejudicial pelo Tribunal de Justiça, o despacho do órgão jurisdicional nacional deverá terminar com a decisão determinativa da suspensão da instância, nos termos e ao abrigo dos artigos 269.º n.º 1 alínea c) e 272.º, ambos do Código de Processo Civil.

Uma outra questão que deve ser tida em conta é que, pese embora o pedido de decisão prejudicial seja dirigido ao Tribunal de Justiça da União Europeia, vai também ser notificado às partes e aos interessados – designadamente, aos Estados-membros – que terão o direito de, se assim o entenderem, apresentarem observações ao Tribunal de Justiça.

⁷ Recomendações à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais (2012/C 338/01) do Tribunal de Justiça da União Europeia, disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu>

Por isso mesmo, e porque é traduzido em todas as línguas oficiais da União Europeia, o pedido de decisão prejudicial deve assumir uma forma clara e sucinta, desaconselhando-se pedidos que se alonguem além das dez páginas.

É ainda essencial que o pedido de decisão prejudicial seja dactilografado (o que actualmente nem parece discutível), para facilitar a leitura da peça, propondo o Tribunal de Justiça, pela sua utilidade, que o órgão jurisdicional nacional numere as páginas e os parágrafos da decisão de reenvio, permitindo que o Tribunal lhes faça referência.

Por último, e como não podia deixar de ser, a decisão de reenvio deve ser datada e assinada.

O Tribunal de Justiça, nas suas Recomendações, chama ainda a atenção para que “embora sucinto, esse pedido *de decisão prejudicial+ deve ser suficientemente completo e conter todas as informações pertinentes, de forma a permitir tanto ao Tribunal como aos interessados que têm o direito de apresentar observações compreender corretamente o quadro factual e regulamentar do processo principal”⁸, o que nos leva à análise do seu conteúdo.

O *conteúdo* do pedido de decisão prejudicial foi objecto de regulamentação no artigo 94.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça (RPTJ).

Nos termos do aí disposto, além do próprio texto das questões submetidas a título prejudicial, o pedido deve ainda conter:

- (i) uma exposição sumária do objecto do litígio;
- (ii) o elenco sucinto dos factos pertinentes, conforme apurados pelo órgão jurisdicional de reenvio;
- (iii) o teor das disposições nacionais susceptíveis de se aplicar no caso concreto, bem como a jurisprudência nacional pertinente, se for esse o caso;
- (iv) uma exposição das razões que levaram o órgão jurisdicional nacional a interrogar-se sobre a interpretação ou a validade das disposições da União;
- (v) a indicação e exposição do nexo que o órgão jurisdicional estabelece entre as disposições da União e a legislação e/ou jurisprudência nacionais aplicáveis ao litígio principal.

Vejamos alguns aspectos relevantes.

Ora, em primeiro lugar, ao indicar a legislação e jurisprudência pertinentes, o órgão jurisdicional nacional de reenvio deve fornecer as referências precisas desses textos e da

⁸ *idem*

respectiva publicação, seja ela em jornal oficial, em colectânea ou uma referência a um sítio de internet.

Em segundo lugar, recomenda o Tribunal de Justiça que as disposições pertinentes do Direito da União sejam “identificadas com tanta precisão quanto possível no pedido de decisão prejudicial, o qual deve incluir, se for caso disso, um breve resumo dos argumentos pertinentes das partes no processo principal”⁹.

O órgão jurisdicional nacional deve ainda, se considerar que está em condições para tal, expor sumariamente a sua posição quanto à resposta a dar às questões prejudiciais suscitadas.

Em terceiro lugar, à semelhança do pedido propriamente dito de uma petição inicial de qualquer processo judicial nacional, as próprias questões prejudiciais devem figurar numa parte distinta e claramente identificada da decisão de reenvio, preferindo-se que figurem logo no início ou no fim, a fechar o pedido.

Em quarto lugar, onde as questões prejudiciais forem distintamente identificadas não é necessário fazer-se qualquer referência à exposição de motivos feita no corpo do pedido. Se a exposição de motivos fornece já, em princípio, todo o contexto necessário para uma compreensão adequada do processo em causa, a indicação diferenciada das questões prejudiciais – que devem ser compreensíveis em si mesmas – é o guia essencial que dará ao Tribunal de Justiça a medida da sua pronúncia.

Em quinto lugar, chamar à atenção para uma questão de publicidade.

As decisões em Portugal são por regra públicas, é certo, sendo porém expurgadas de elementos de identificação das partes, preferindo-se o seu anonimato.

Porém, no âmbito do processo prejudicial, o Tribunal de Justiça irá retomar os dados contidos na decisão de reenvio, incluindo os dados nominativos.

É por isso aconselhável que o órgão jurisdicional de reenvio proceda, ele próprio, logo no pedido de decisão prejudicial, à ocultação de determinados dados ou à anonimização de uma ou várias entidades ou pessoas envolvidas no processo principal.

Essa anonimização poderá, ainda, ser efectuada posteriormente pelo Tribunal de Justiça, oficiosamente ou a pedido do órgão jurisdicional nacional ou de qualquer uma das partes no litígio principal.

No entanto, é claro que a eficácia do anonimato depende da formulação do pedido numa fase tão precoce quanto possível do processo.

⁹ *idem*

1.7– Diferentes tramitações no do processo prejudicial – tramitação normal, acelerada e urgente

O processo de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia pode ter, na verdade, três tramitações diferentes, com níveis de celeridade distintos, as quais receberam a denominação de *tramitação normal, acelerada e urgente*.

No processo prejudicial dito de **tramitação normal**, nos termos do RPTJ e, bem assim, de acordo com o sucintamente disposto no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, inclui uma fase escrita e uma fase oral.

Numa primeira fase, o órgão jurisdicional nacional notifica o Tribunal de Justiça da sua decisão de reenvio e este, por seu turno, notifica as partes em causa, os Estados-membros e a Comissão, bem como o órgão ou organismo da União que tiver adoptado o acto cuja validade ou interpretação vem contestada.

As partes e os referidos interessados têm então ao seu dispor um prazo de dois meses para, querendo, apresentarem as suas alegações e observações escritas.

É então que o juiz-relator do Tribunal de Justiça redige o relatório preliminar da questão.

Terminada a fase escrita, os interessados acima identificados podem ser ouvidos, contando que o Tribunal de Justiça não decida pela inexistência deste acto processual.

Com efeito, o Tribunal pode determinar que a audição dos interessados não tenha lugar, desde que ouvidos o Advogado-geral e os próprios interessados, e apenas na medida em que nenhum destes requeira tal audição, indicando os motivos que subjazem ao requerimento.

Por fim, o Tribunal de Justiça profere decisão sobre a questão prejudicial.

Detenhamo-nos agora na **tramitação acelerada**.

Nos termos do artigo 105.º n.º 1 do RPTJ, “a pedido do órgão jurisdicional de reenvio ou, a título excepcional, oficiosamente, o presidente do Tribunal pode, quando a natureza do processo exija o seu tratamento dentro de prazos curtos, ouvidos o juiz-relator e o advogado-geral, decidir submeter um reenvio prejudicial a tramitação acelerada, em derrogação das disposições do presente regulamento”.

A aceleração dos trâmites neste processo caracteriza-se, em especial, pela marcação imediata da audiência e pelo encurtamento do prazo para apresentação das alegações ou observações escritas, podendo o processo ser julgado sem conclusões do Advogado-geral.

Julgamos que um exemplo de caso que justifique esta tramitação acelerada é o que vem referido no último § do artigo 267.º do TFUE, segundo o qual “se uma questão desta natureza [prejudicial] for suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional

nacional relativamente a uma pessoa que se encontre detida, o Tribunal pronunciar-se-á com a maior brevidade possível”.

Uma pequena nota para referir que, a partir de 2008, o Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia passou também a fazer referência a esta tramitação – e, bem assim, à tramitação urgente que de seguida daremos conta –, por adição do artigo 23.º-A ao texto do protocolo.

Por seu turno, a **tramitação urgente** relaciona-se com os reenvios relativos ao Espaço de Liberdade, Segurança e Justiça, a que se refere o Título V da Parte III do TFUE.

Este tipo de tramitação ficou então previsto a partir de 15 de Janeiro de 2008, para as questões prejudiciais sobre matérias relacionadas com o Espaço de Liberdade, Segurança e Justiça e vem regulado nos artigos 107.º e seguintes do RPTJ e, bem assim, no já enunciado artigo 23.º-A do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia.

À semelhança da tramitação acelerada, a urgente caracteriza-se também por encurtamento do prazo de apresentação de alegações ou observações escritas, a fixar pelo Tribunal de Justiça. Porém, a tramitação urgente permite ainda que o Tribunal proceda a uma limitação das alegações e observações escritas a apresentar pelas partes e outros interessados – que por regra, na tramitação dita normal e na tramitação acelerada, seriam permitidas. Inclusive, em casos de extrema urgência, toda a fase escrita do processo poderá ser omitida.

Nestes casos, o Tribunal de Justiça decide depois de ouvido o Advogado-geral.

O órgão jurisdicional de reenvio poderá requerer que aquela determinada questão prejudicial siga um processo de tramitação urgente, ou pode o próprio Tribunal de Justiça decidi-lo oficiosamente, ainda que a título excepcional.

No primeiro caso – i.e. sendo o órgão jurisdicional nacional a solicitar a tramitação urgente – o requerimento deve seguir devidamente fundamentado, acompanhado de toda a documentação necessária, expondo-se as circunstâncias de facto e de direito comprovativas da urgência, nomeadamente, os riscos em que se incorre se o reenvio seguir os trâmites do processo prejudicial normal.

1.8 – Quais os efeitos da decisão prejudicial no processo nacional em que foi colocada?

Olhemos agora aos efeitos decorrentes da decisão sobre a questão prejudicial, proferida pelo Tribunal de Justiça, no processo nacional (principal) em que aquela foi suscitada.

Adiantamos que a decisão produz efeitos *materiais* e *temporais*, e que estes variam consoante estejamos perante *questões prejudiciais de interpretação* ou *de validade*, tal como as definimos acima.

Começemos pelos efeitos materiais para depois nos debruçarmos sobre os temporais.

Tendo em consideração que o objectivo último subjacente ao processo prejudicial é a aplicação uniforme do Direito da União em todo o seu território, proferida uma decisão sobre uma *questão prejudicial de interpretação*, julgamos bastante claro que o seu *efeito material* primordial será a vinculação à decisão não só do órgão jurisdicional que suscitou a questão, mas também dos restantes órgãos jurisdicionais nacionais de todos os Estados-membros da União.

De notar, porém, que essa vinculação opera em relação à conclusão, i.e. decisão *stricto sensu*, e, bem assim, em relação à respectiva fundamentação.

Esta regra, contudo, não pressupõe uma espécie de efeito de caso julgado da decisão do Tribunal de Justiça. Com efeito, sendo a questão novamente colocada no órgão jurisdicional nacional, pode ser de novo suscitada ao Tribunal de Justiça, tendo este competência para a rever ou modificar, alterando assim, se for caso disso, o conteúdo e o sentido do acórdão anterior.

Um outro efeito material decorrente da decisão prejudicial de interpretação é a incorporação dessa decisão na norma que vem interpretada.

No que respeita às *questões prejudiciais de validade*, os *efeitos materiais* decorrentes da decisão prejudicial diferem consoante a decisão seja de invalidade – do acto adoptado pela instituição, órgão ou organismo da União – ou de validade.

Sendo o acto declarado *válido*, este tem efeito vinculativo, obrigando o órgão jurisdicional nacional, que não poderá recusar a sua aplicação ao caso concreto.

Pelo contrário, tratando-se de uma decisão de *invalidade*, esta vinculará quer os órgãos jurisdicionais nacionais, quer os Estados-membros, quer as próprias instituições, órgãos ou organismos da União a desaplicar o acto em causa. Gera-se assim um dever de eliminação ou, pelo menos, alteração do acto em causa em toda a ordem jurídica da União Europeia, pelo respectivo órgão competente.

O acto declarado inválido, porém, há-de permanecer naquela ordem jurídica até a sua alteração ou revogação.

Vejamos então os efeitos a nível *temporal* da decisão prejudicial.

Estejamos perante uma questão prejudicial de interpretação ou de validade a regra é a produção de efeitos *ex tunc*, i.e., a retroactividade dos efeitos do acórdão prejudicial.

Nas decisões de invalidade de acto da União, a produção de efeitos *ex tunc* implica, naturalmente, o ressarcimento de danos que porventura tenham advindo da aplicação do acto declarado inválido.

No entanto, ressalva-se a faculdade do Tribunal de Justiça – única e exclusivamente – de, em qualquer caso – mas, dizemos nós, mediante a devida fundamentação – limitar a produção de efeitos no tempo da decisão prejudicial, de interpretação ou de validade.

A finalizar esta parte, uma última nota para referir que, terminado o processo prejudicial e levantando-se a suspensão da instância nacional em que a questão prejudicial foi suscitada, o órgão jurisdicional nacional vai proferir a sua decisão no caso concreto.

O Tribunal de Justiça solicita, então, o reenvio da decisão proferida, de certa forma fiscalizando – dizemos nós – o bom cumprimento da obrigação de vinculação à decisão prejudicial a que o órgão jurisdicional nacional está adstrito.

2. – O reenvio prejudicial e os tribunais arbitrais tributários

Feito o enquadramento do *quando, como e porquê* do processo de reenvio prejudicial, a questão que de seguida iremos abordar, e que já *supra* introduzimos, prende-se com um dos pressupostos deste processo de reenvio ou, melhor dizendo, com o *quem* da obrigação de reenvio.

Esclareçamos.

Vimos já que o pedido de decisão sobre questão prejudicial pode – e em algumas situações deve – ser submetido por qualquer órgão jurisdicional de um Estado-membro chamado a conhecer de um processo que culminará numa decisão de carácter jurisdicional.

Vimos também que a qualidade de *órgão jurisdicional* é interpretada pelo próprio Tribunal de Justiça enquanto conceito autónomo de Direito da União Europeia.

Ora, se quanto aos tribunais nacionais não existem dúvidas da sua qualidade de órgão jurisdicional, o mesmo não se poderá dizer quanto a outros como, por exemplo, os Julgados de Paz ou os tribunais arbitrais.

É então sobre estes últimos que nos debruçaremos nesta segunda parte, na sequência de um acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça a 12 de Junho de 2014, no caso *Ascendi*¹⁰, que, adiantamos, veio pôr fim à dúvida lançada pelo legislador com a inclusão no Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária de uma referência à possibilidade de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

2.1. – A arbitragem tributária em Portugal

Antes de nos debruçarmos sobre a qualidade de órgão jurisdicional nacional dos tribunais arbitrais tributários, julgamos pertinente uma breve exposição do regime da

¹⁰ Processo n.º C-377/13, disponível em <http://curia.europa.eu>

arbitragem tributária em Portugal, legislação inovadora e pioneira que instituiu na Europa os primeiros tribunais arbitrais em matéria tributária.

Ora, como é sabido, a introdução de um sistema de tribunais arbitrais em matéria tributária em Portugal tornou-se possível com a autorização legislativa constante do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que definiu o Orçamento do Estado para 2010 (LOE 2010).

Permitiu-se então a criação de um processo arbitral tributário enquanto “forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”.

Previo-se que a arbitragem tributária viesse a traduzir um meio alternativo, ao dispor do contribuinte, à impugnação judicial e à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Estabeleceu-se ainda, entre outras regras de teor processual, que a arbitragem deveria ser configurada como direito potestativo dos contribuintes.

Foi com base nesta autorização legislativa que se aprovou o Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que estabelece o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT).

O RJAT foi então arquitectado tendo em vista três objectivos principais, desde logo referidos no próprio preâmbulo do diploma que o aprovou, a saber:

- (i) o reforço da tutela eficaz dos direitos e interesses legítimos do sujeito passivo;
- (ii) a maior celeridade na resolução de litígios que opõem a Administração Tributária ao sujeito passivo, e
- (iii) a redução do número de processos pendentes nos tribunais administrativos e fiscais.

Estabeleceu-se que a arbitragem tributária é institucionalizada, funcionando sob a égide do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), e que as suas decisões, à semelhança do que já vinha estabelecido na Lei de Arbitragem Voluntária (LAV), têm o mesmo valor jurídico que as sentenças dos tribunais judiciais.

De destacar, como o quis o legislador, que o CAAD é o único centro de arbitragem a funcionar sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais que, de resto, é competente para nomear o presidente do conselho Deontológico do CAAD.

O diploma que introduziu a arbitragem em matéria tributária na ordem jurídica portuguesa ficou, contudo, aquém da autorização legislativa que lhe serviu de base, consagrando-a apenas como meio alternativo à impugnação judicial, relegando para os tribunais judiciais todas as questões relativas a reconhecimento de direitos e interesses legítimos dos contribuintes.

Porque não cumpre fazer aqui uma análise profunda do RJAT, diremos apenas que nos termos do seu artigo 2.º, os tribunais arbitrais tributários são competentes para “a) a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos e determinação de matéria colectável e de actos e fixação de valores patrimoniais” – sendo estas competências depois “filtradas” pelo estabelecido na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que determinou os termos da vinculação da actual Autoridade Tributária e Aduaneira à jurisdição do CAAD em matéria tributária.

Ainda, nos termos do n.º 2 daquele artigo 2.º do RJAT, aos tribunais arbitrais tributários portugueses é apenas permitido o julgamento segundo o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.

Por último, e porque, como veremos, tem interesse para a questão que iremos analisar, previu-se desde logo na autorização legislativa contante do artigo 124.º da LOE 2010, a regra da irrecorribilidade da decisão arbitral em matéria tributária.

Deste modo, o mérito da decisão arbitral não é, por regra, susceptível de recurso – nem para uma segunda instância arbitral, nem para os tribunais judiciais.

No n.º 1 do artigo 25.º do RJAT, porém, por imposição constitucional, permite-se o recurso do mérito da decisão para o Tribunal Constitucional “na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”.

O n.º 2 do mesmo preceito admite ainda a interposição de recurso por oposição de acórdãos para o Supremo Tribunal Administrativo.

Já quanto a vícios formais da decisão, o legislador admitiu no artigo 27.º do RJAT, à semelhança da acção de anulação prevista na LAV de 1986 (em vigor à data), que a decisão arbitral possa ser posta em crise por via de uma acção de impugnação da decisão arbitral, proposta junto do Tribunal Central Administrativo, com base em algum dos fundamentos taxativamente elencados no artigo 28.º do RJAT.

2.2 – Os tribunais arbitrais e a jurisprudência do Tribunal de Justiça

Sabemos que os tribunais arbitrais, no geral, não são novidade no Direito mundial.

Há muito que existem processos arbitrais enquanto meios alternativos de resolução de litígios, sendo o seu âmbito paradigmático, como sabemos, o Direito Civil e o Direito Comercial, em especial na arbitragem internacional.

Se, como dissemos, na arbitragem tributária o(s) árbitro(s) estão obrigados ao julgamento segundo o Direito constituído, nos restantes processos arbitrais essa imposição não existe, por regra. Aliás, o processo arbitral é caracterizado por ser mais flexível e, de certa forma, moldável, daí que haja, as mais das vezes, uma preferência pelo recurso à equidade. Em Portugal, temos os exemplos da arbitragem voluntária em matéria cível e comercial e da arbitragem administrativa, onde o julgamento segundo a equidade é ainda possível.

Ora, aplicando-se o direito constituído, e fazendo o Direito da União Europeia parte integrante da ordem jurídica portuguesa, não estranha que muitas vezes surjam, nesses processos, questões que poderíamos ter como *questões prejudiciais*, na definição que demos na primeira parte deste texto. No entanto, o que abstractamente se poderia enquadrar como uma questão prejudicial, só será susceptível de reenvio para o Tribunal de Justiça da União Europeia, na medida em que este tenha competência para a conhecer.

Um dos termos dessa competência é, precisamente, que a questão tenha sido colocada por *órgão jurisdicional nacional*. Assim que, desde há muitos anos, se discute, nos processos prejudiciais, a admissibilidade ou não de as jurisdições arbitrais submeterem questões a título prejudicial ao Tribunal de Justiça.

Da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça resulta, de um modo geral, que os *tribunais arbitrais instituídos por convenção*¹¹ não são “órgãos jurisdicionais de um Estado-membro” na acepção do artigo 267.º do TFUE, o que determina a incompetência do Tribunal de Justiça para decidir sobre questões prejudiciais por ele submetidas.

Neste sentido, temos deste logo a jurisprudência fixada no Acórdão *Nordsee*, de 2 de Fevereiro de 1982¹². Ali, o Tribunal de Justiça, embora admitindo que o processo no tribunal arbitral em questão (instituído por convenção) e o processo no tribunal judicial eram, na verdade, similares – na medida em que o tribunal arbitral julgaria pelo direito constituído e que a sua decisão teria força de *res judicata* –, não qualificou aquele tribunal como órgão jurisdicional para efeitos do artigo 267.º do TFUE. Com efeito, considerou aquele Tribunal, que as semelhanças aos tribunais judiciais não eram suficientes uma vez que (i) o tribunal arbitral em questão não é autoridade pública do Estado-membro, nem sequer um órgão ou organismo que possa garantir, em nome desse Estado, qualquer missão de protecção jurídica, mas sim

¹¹ Tribunais arbitrais instituídos por convenção, em Portugal, são, designadamente, os tribunais arbitrais em matéria cível e comercial – constituídos ao abrigo da Lei de Arbitragem Voluntária – e os tribunais administrativos – constituídos ao abrigo do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, cujo artigo 181.º n.º 1 remete os seus termos de constituição e funcionamento para a referida Lei de Arbitragem Voluntária.

¹² Processo n.º 102/81, disponível em <http://curia.europa.eu>.

mera instituição privada e (ii) a relação do tribunal arbitral com as vias de recurso legais era demasiado ténue¹³.

A mesma posição foi tomada, mais recentemente, no âmbito do processo *Denuit e Cordenier*¹⁴, onde se aferia a qualidade do *College d'Arbitrage de la Commission de Litiges Voyages* como órgão jurisdicional para efeitos do processo de reenvio prejudicial. Aí, lembra-se que “para apreciar se o organismo de reenvio possui a natureza de órgão jurisdicional na acepção do artigo 234.º CE [actual 267.º do TFUE], o Tribunal de Justiça tem em conta um conjunto de elementos, como a origem legal do órgão, a sua permanência, o carácter obrigatório da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação pelo órgão das normas de direito, bem como a sua independência”, esclarecendo-se ainda que na sua jurisprudência corrente, os tribunais arbitrais voluntários não são órgãos judiciais naquela acepção porque “não há qualquer obrigação, nem de direito nem de facto, de as partes contratantes confiarem os seus diferendos à arbitragem”.

Contudo, décadas antes, no Acórdão datado de 30 de Junho de 1966, caso *Vaassen-Göbbels*¹⁵, o Tribunal de Justiça admitiu o reenvio prejudicial pelo *Scheidsgerecht van het Beambtenfonds voor het Mijnbedrijf (Scheidsgerecht)*, um tribunal arbitral de direito público. Fundamentou essa decisão preliminar por considerar que (i) o *Scheidsgerecht* foi constituído nos termos da legislação neerlandesa; (ii) competia ao ministro da tutela da Indústria Mineira nomear os membros daquele tribunal, designar o seu presidente e instituir o regulamento processual do tribunal; (iii) o *Scheidsgerecht* é um organismo permanente, competente para determinados litígios legalmente estabelecidos; (iv) o seu processo está sujeito ao princípio do contraditório; e (v) o julgamento realiza-se segundo o direito constituído.

Anos mais tarde, no processo *Danfoss*¹⁶, o Tribunal de Justiça volta a reconhecer a admissibilidade de questões prejudiciais submetidas por um tribunal arbitral por entender que

¹³ Na versão oficial da União traduzida em inglês pode ler-se: “The second point to be noted is that the German public authorities are not involved in the decision to opt for arbitration nor are they called upon to intervene automatically in the proceedings before the arbitrator. The Federal Republic of Germany, as a Member State of the Community responsible for the performance of obligations arising from Community law within its territory pursuant to Article 5 and Articles 169 to 171 of the Treaty, has not entrusted or left to private individuals the duty of ensuring that such obligations are complied with in the sphere in question in this case.” e “It follows from these considerations that the link between the arbitration procedure in this instance and the organization of legal remedies through the courts in the Member State in question is not sufficiently close for the arbitrator to be considered as a “court or tribunal of a Member State” within the meaning of Article 177.”

¹⁴ Processo n.º C-125/04, Acórdão de 27 de Janeiro de 2005, disponível em <http://curia.europa.eu>

¹⁵ Processo n.º 61/65, disponível em <http://curia.europa.eu>

¹⁶ Processo n.º 109/88, Acórdão de 17 de Outubro de 1989, disponível em <http://curia.europa.eu>

a sua origem era legal, as suas decisões vinculativas, e a sua competência não dependia de acordo entre as partes.

Ainda mais recentemente, no processo *Merck Canada*¹⁷, o Tribunal de Justiça admitiu o reenvio prejudicial de um tribunal arbitral necessário português. No processo principal nacional, em causa estava um litígio emergente de direitos de propriedade industrial relacionados com medicamentos de referência e medicamentos genéricos¹⁸. O Tribunal de Justiça, admitiu àquele tribunal arbitral a qualidade de “órgão jurisdicional de um Estado-membro” para efeitos do art. 267.º do TFUE, considerando que se encontravam preenchidos os requisitos enunciados na jurisprudência corrente do Tribunal de Justiça: origem legal do organismo de reenvio, carácter permanente, natureza contraditória do processo, aplicação das normas de direito e independência. Em especial, quanto à origem legal, pode ler-se no despacho proferido que “a competência do Tribunal Arbitral necessário não resulta da vontade das partes, mas da Lei n.º 62/2011, de 12 de Dezembro de 2011”, entendendo o Tribunal que “o Estado-Membro em causa escolheu, no âmbito da sua autonomia processual (...) conferir competência para aquele tipo de litígios a outro organismo e não a um órgão jurisdicional comum”.

O Tribunal de Justiça suscitou, porém, a questão da aparente falta do requisito de *permanência*, uma vez que aquele tribunal arbitral necessário se dissolve depois de proferida a decisão arbitral. Ainda assim, acabou por dar como preenchido o requisito da permanência na medida que “aquele tribunal foi criado ao abrigo de uma base legal, que dispõe, a título permanente, de competência obrigatória e que, além disso, a legislação nacional define e enquadra as regras processuais que o mesmo aplica”.

É então no seguimento e à luz desta jurisprudência que o Tribunal de Justiça da União Europeia vai qualificar, em Junho de 2014, no âmbito do processo *Ascendi*¹⁹, os tribunais arbitrais tributários portugueses como órgãos jurisdicionais de um Estado-membro, para efeitos do art. 267.º TFUE.

¹⁷ Veja-se o despacho proferido no processo n.º C-555/13, de 13 de Fevereiro de 2014, disponível em <http://curia.europa.eu>

¹⁸ Nos termos do artigo 2.º da Lei n.º 62/2011, de 12 de Dezembro, os litígios emergentes da invocação de direitos de propriedade industrial, incluindo os procedimentos cautelares, relacionados com medicamentos de referência e medicamentos genéricos ficam sujeitos a arbitragem necessária, institucionalizada ou não institucionalizada.

¹⁹ Acórdão datado de 12 de Junho de 2014, processo n.º C-377/13, disponível em <http://curia.europa.eu>

2.3 – Tribunais arbitrais tributários – órgãos jurisdicionais de um Estado-membro?

Chegados aqui, percebemos já que o Tribunal de Justiça da União Europeia tem sido bastante reticente em qualificar tribunais arbitrais *sticto sensu* como *órgãos jurisdicionais de um Estado-membro*, para efeitos do art. 267.º do TFUE, não lhes admitindo o reenvio de questões prejudiciais.

Sabemos também já que aquele conceito é um conceito autónomo do Direito da União Europeia, embora nem os Tratados da União nem mesmo a jurisprudência do Tribunal de Justiça forneçam uma definição geral.

Na falta dessa definição, restou ao Tribunal de Justiça estabelecer um conjunto de requisitos cujo preenchimento, caso a caso, admitirá ou não o carácter jurisdicional do tribunal arbitral que submeta uma questão prejudicial àquele Tribunal.

Falamos então dos requisitos de:

- (i) base legal de origem e funcionamento,
- (ii) permanência,
- (iii) obrigatoriedade de jurisdição,
- (iv) natureza contraditória do processo,
- (v) aplicação de regras de direito,
- (vi) força vinculativa das decisões e
- (vii) independência.

A terminar este texto, fica-nos então por demonstrar o preenchimento – que a nosso ver é inquestionável – de cada um destes requisitos, conferindo aos tribunais arbitrais tributários portugueses a faculdade de submeterem questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

Esta questão foi discutida – e está hoje assente – no âmbito do já referido processo *Ascendi* onde o tribunal arbitral tributário constituído, reenviou para o Tribunal de Justiça a questão de saber se poderia reintroduzir um imposto de selo (suprimido em 1991) sobre as operações de aumento do capital sociais de uma dada sociedade, com fundamento nas disposições da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969.

Abstraindo-nos da questão prejudicial em si mesma, seguiremos para o que ora nos importa.

Antes, porém, de dissecarmos cada requisito, um por um, julgamos importante recordar e enfatizar duas ou três ideias acerca do *modus operandi* dos tribunais arbitrais tributários.

Começemos por perceber que os tribunais arbitrais tributários não são tribunais arbitrais *stricto sensu*.

Como avançámos acima, quando nos referimos a algumas das regras previstas no RJAT, a competência dos tribunais arbitrais tributários não tem por fundamento uma qualquer convenção de arbitragem celebrada entre as partes. É, antes de mais, uma competência que resulta da própria lei e à qual a Administração Tributária se vinculou – pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março –, permitindo assim que os tribunais arbitrais tributários se constituíssem por mero direito potestativo dos contribuintes.

De fixar também que o legislador previu o processo arbitral tributário como meio alternativo à impugnação judicial, deixando ao contribuinte a possibilidade de optar por um ou por outro meio, dentro dos limites da arbitrabilidade estabelecidos no artigo 2.º do RJAT e na medida dos termos de vinculação da Administração.

Por último, lembrar que a arbitragem tributária é uma arbitragem institucionalizada, a funcionar sobre a égide do CAAD, e que, como não podia deixar de ser, uma das partes em confronto é sempre uma autoridade estatal, agindo no exercício de funções públicas – a Autoridade Tributária e Aduaneira enquanto Administração Tributária.

Olhemos então aos requisitos elencados na jurisprudência do Tribunal de Justiça.

Oss tribunais arbitrais tributários são órgãos de origem legal?

Sabemos já que sim. A arbitragem em matéria tributária tem assento no Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, aprovado com base na autorização conferida pelo art. 124.º da LOE 2010.

Da lei resulta, de forma geral, a competência destes tribunais arbitrais, o direito potestativo do contribuinte de pedir a sua constituição, as modalidades de designação de árbitros, disposições relativas ao procedimento e processo arbitrais e ainda normas relativas à (ir)recorribilidade da decisão a ser proferida.

Têm carácter de permanência?

Aqui, admitimos que possam existir algumas dúvidas. Com efeito, um tribunal arbitral em concreto, constitui-se apenas para um determinado processo, só existindo para efeitos desse processo em particular.

Acresce que, nos termos do artigo 23.º do RJAT o tribunal arbitral dissolve-se uma vez proferida e notificada a decisão, e após notificação às partes do arquivamento do processo. Contudo, julgamos ser possível aqui recorrer à própria jurisprudência do Tribunal de Justiça, no já referido processo *Merck Canada*. Com efeito, o carácter permanente dos tribunais arbitrais

tributários não se alcança pelo facto de terem uma formação nomeada em separado para cada processo. É porém alcançável pela própria lei que os habilita e que dispõe a sua competência e funcionamento, com carácter de permanência. No mesmo sentido, foram as conclusões do Advogado-geral MACIEJ SZPUNAR no processo *Ascendi*, entendendo que “não há que abordar esta questão do ponto de vista das diferentes formações que decidem em processos concretos, mas do ponto de vista sistemático” uma vez que “O Tribunal Arbitral Tributário não é um tribunal *ad hoc*, mas apenas um elemento de um sistema de resolução de litígios que (...) no seu todo tem carácter permanente”²⁰.

Os tribunais arbitrais tributários têm, pois, carácter de permanência.

A jurisdição arbitral em matéria tributária é obrigatória?

Com este requisito, o Tribunal de Justiça quis que a qualidade de órgão jurisdicional dependesse do facto de ser obrigatório para as partes submeterem o seu litígio ao órgão em questão.

Por outras palavras, quis-se que a submissão do litígio num determinado órgão não dependesse unicamente da vontade das partes, contrariamente ao que se verifica nas arbitragens ditas voluntárias *stricto sensu*. Com efeito, nessas arbitragens, as partes submetem um determinado diferendo aos tribunais arbitrais porque convencionaram, por meio de cláusula arbitral, que os litígios entre si assim seriam resolvidos. Não é esse o caso na arbitragem tributária. Desde logo, não existe qualquer cláusula arbitral entre os contribuintes e a Administração Tributária.

Existe sim um *direito potestativo* dos contribuintes a escolher a arbitragem como via alternativa de resolução de litígios, estando a Administração Tributária obrigada a aceitar essa opção do contribuinte, dentro dos limites de competência impostos pelo legislador no RJAT, e pela própria Administração na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março – também denominada de “Portaria de Vinculação”²¹.

MACIEJ SZPUNAR parece ser da mesma opinião quando afirma que “a característica da arbitragem portuguesa em matéria fiscal que é essencial para a análise da questão em causa consiste no facto de o direito de escolha dos contribuintes quanto às vias de recurso não

²⁰ Vejam-se as conclusões do Advogado-geral no processo n.º C-377/13, 35-37, disponíveis em <http://curia.europa.eu>

²¹ Nos termos do artigo 4.º n.º 1 do RJAT, “a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.”

resultar da sua própria iniciativa mas da vontade do legislador, que instituiu dois sistemas diferentes de resolução de conflitos com a administração fiscal”²².

Não temos dúvidas: a arbitragem tributária é uma real alternativa à via judicial, disponibilizada pelo legislador aos contribuintes. É então nesse sentido que se tem por preenchido o requisito da obrigatoriedade da sua jurisdição.

O processo arbitral tem natureza contraditória?

Não fosse já o princípio do contraditório a fundação basilar do processo português no geral – desde o processo civil ao processo administrativo e tributário –, o legislador teve a preocupação de deixar explícito no RJAT que também o processo arbitral se rege por esse princípio.

Assim, nos termos do artigo 16.º alínea a) do RJAT, vem garantida a natureza contraditória do processo arbitral, que deve ser “assegurado, designadamente, através da faculdade conferida às partes de se pronunciarem sobre quaisquer questões de facto ou de direito suscitadas no processo”. O princípio do contraditório, e bem assim o princípio da igualdade das partes, estão especial e particularmente garantidos na medida em que o seu desrespeito é fundamento de impugnação da decisão arbitral proferida, ao abrigo dos artigos 27.º e 28.º n.º 1 alínea d) do RJAT. Por conseguinte, também este requisito se encontra preenchido.

A decisão arbitral tributária aplica as regras do direito constituído?

Sim. Nem poderia ser de outro modo.

Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 2.º do RJAT, “os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade”. Com efeito, a proibição do recurso à equidade é desde logo imposta pelo facto de, na arbitragem tributária, estarem em causa matérias de interesse público.

Se o estabelecimento de um regime de arbitragem em matéria tributária foi já alvo de críticas – infundadas, diga-se – por força do interesse público das matérias envolvidas e do princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, permitir-se o recurso à equidade em matéria fiscal seria não só absurdo como possivelmente inconstitucional²³.

²² Cfr. n.º 40 das conclusões do Advogado-Geral no processo n.º C-377/13

²³ Com efeito, julgamos que o RJAT só não fere o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários precisamente pela consagração de uma proibição absoluta de recurso à equidade. Relembramos que embora sem consagração constitucional expressa, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários,

O Direito Fiscal é, pois, uma área muito especial do Direito, com princípios fundamentais e informadores muito específicos que não poderiam, de modo algum, ser postos em causa em prol de um qualquer encontro de vontades entre a Administração Tributária e o contribuinte.

O tribunal arbitral tributário é um órgão independente?

A propósito do requisito da independência, o Tribunal de Justiça tem entendido que este deve ser apreciado sobre dois aspectos distintos.

Por um lado, um aspecto *externo* que diz respeito à independência propriamente dita do órgão em relação a pessoas ou instituições terceiras, nomeadamente a Administração, sendo positiva a inexistência de uma relação de supra-ordenação.

Por outro, um aspecto *interno* relativo à *imparcialidade* dos membros que compõem o órgão jurisdicional – neste caso, os árbitros em matéria tributária.

No que concerne ao aspecto externo, os tribunais arbitrais tributários não são parte integrante da Administração, nem estão, de qualquer modo, sobre a alçada do poder executivo. Pelo contrário, estes tribunais arbitrais fazem parte do sistema jurisdicional português, funcionando, como sabemos, sob a égide do CAAD.

Já quanto à imparcialidade, o legislador foi particularmente cuidadoso com a questão, prevendo nos artigos 7.º a 9.º do RJAT uma série de normas atinentes à qualidade de árbitro e aos deveres de imparcialidade, independência e idoneidade moral.

Desde logo no n.º 1 do artigo 7.º estabelece-se que “os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público”.

Por seu turno, no n.º 1 do artigo 9.º, enfatiza-se ainda que “os árbitros estão sujeitos aos princípios da imparcialidade e da independência”.

O artigo 8.º, por sua vez, prevê uma série de impedimentos de exercício da função de árbitro num determinado processo.

Em boa verdade, os artigos 8.º e 9.º do RJAT, no que respeita à independência e imparcialidade dos árbitros, oferecem garantias muito semelhantes às aplicáveis aos juízes togados.

Garantias estas que, de resto, poderiam já perfeitamente resultar tanto do Código Deontológico do CAAD – aplicável à arbitragem tributária na medida em que esta funciona sob a sua égide – como da Lei de Arbitragem Voluntária – aplicável subsidiariamente, por força do

apresenta-se como corolário dos princípios da legalidade (na vertente de submissão da Administração Tributária às normas legais) e igualdade (artigos 3.º, n.º 2, 13.º e 266.º, n.º 2 da CRP).

artigo 29.º n.º 1 alínea c) do RJAT, uma vez que o artigo 181.º n.º 1 do CPTA remete para a LAV, os termos da constituição e funcionamento dos tribunais arbitrais administrativos.

Julgamos não existir qualquer sombra de dúvida de que os tribunais arbitrais tributários são, de facto, órgãos independentes.

A decisão arbitral em matéria tributária vincula as partes?

As decisões arbitrais tributárias têm o mesmo valor que as decisões dos tribunais judiciais. Esta é, de resto, a solução que tradicionalmente tem sido seguida pelo legislador português.

Já no campo da arbitragem voluntária em matéria cível e comercial foi essa a solução adoptada.

As decisões arbitrais têm pois, força de caso julgado e força executória.

O único senão é não terem os tribunais arbitrais – quaisquer que eles sejam – poder coercivo para poderem executar, eles próprios, a decisão, sendo necessário recorrer aos tribunais judiciais respectivos.

No RJAT, a esta força vinculativa equivalente à das decisões judiciais alude, desde logo, o preâmbulo do diploma, e, bem assim, o artigo 24.º, sob a epígrafe “efeitos da decisão arbitral de que não caiba recurso ou impugnação”.

O exposto demonstra que os tribunais arbitrais tributários devem ser qualificados como órgãos jurisdicionais de um Estado-membro, na acepção do artigo 267.º do TFUE, na medida em que preenchem os requisitos definidos pela própria jurisprudência do Tribunal de Justiça.

A complementar esta conclusão está o facto de as decisões arbitrais em matéria tributária serem, por regra, irrecorríveis quanto ao mérito.

A recorribilidade permitida a título excepcional resume-se, como acima indicamos, aos casos de violação de normas constitucionais – recurso para o Tribunal Constitucional – ou desrespeito pela jurisprudência dos tribunais judiciais administrativos e tributários – recurso por oposição de acórdãos para o Supremo Tribunal Administrativo.

Sendo certo que a irrecorribilidade da decisão do órgão jurisdicional é, em princípio, apenas indicativa do carácter obrigatório ou não do reenvio da questão prejudicial – como acima referimos –, certo é também que este factor, no entendimento do Tribunal de Justiça, tem militado a favor do reconhecimento da qualidade de “órgão jurisdicional de um Estado-membro”²⁴.

²⁴ A título de exemplo, veja-se o Acórdão datado de 6 de Outubro de 1981, no caso *Broekmeulen*, processo n.º C-246/80, n.º 16, disponível em <http://curia.europa.eu>, onde, na redacção oficial da União Europeia em

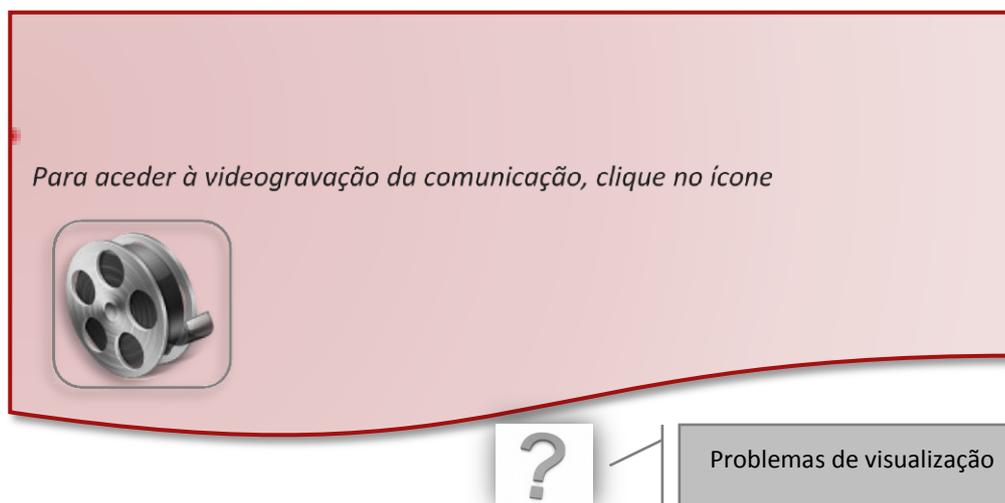
Igual à nossa conclusão é a que consta da jurisprudência do Tribunal de Justiça no já referido Acórdão *Ascendi*, de 12 de Junho de 2014, processo n.º C-377/13 – em especial, nos n.ºs 22 a 35. ~

Não devem pois restar quaisquer dúvidas quanto à qualificação, para efeitos de reenvio prejudicial nos termos do artigo 267.º do TFUE, dos tribunais arbitrais tributários como órgãos jurisdicionais de um Estado-membro.

Aliás, a arbitragem tributária é o novo paradigma da justiça tributária e que em muito tem beneficiado a justiça tributária em Portugal.

CARLA CASTELO TRINDADE

SUSANA BRADFORD FERREIRA



inglês se pode ler: “In order to deal with the question of the applicability in the present case of Article 177 of the Treaty, it should be noted that it is incumbent upon Member States to take the necessary steps to ensure that within their own territory the provisions adopted by the Community institutions are implemented in their entirety. If, under the legal system of a Member State, the task of implementing such provisions is assigned to a professional body acting under a degree of governmental supervision, and if that body (...) creates appeal procedures which may affect the exercise of rights granted by Community law, it is imperative, in order to ensure the proper functioning of Community law, that the Court should have an opportunity of ruling on issues of interpretation and validity arising out of such proceedings.”

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O reenvio judicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia – o caso específico da arbitragem tributária

Apresentação em *powerpoint*

Carla Trindade

Contencioso Tributário, articulação entre a LGT, o CPPT, o CPTA e o CPC

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da
União Europeia

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

O que é uma questão prejudicial?

**Artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)
e artigo 19.º n.º 1 alínea b) do Tratado da União (TUE)**

Trata-se de toda e qualquer questão que o órgão jurisdicional nacional considere como necessária à resolução de um litígio pendente

As questões prejudiciais podem versar sobre a:

- Interpretação do Direito da União Europeia;
- Interpretação, apreciação e validade de actos adoptados pelas instituições, órgãos ou organismos da União

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

O que é uma questão prejudicial?

Artigo 275.º e 276.º do TFUE

As questões prejudiciais não podem versar sobre:

- Política Externa e de Segurança Comum; e
- Limitações em matéria de Espaço de Liberdade, Segurança e Justiça previstas nos Tratados

Para que serve o reenvio prejudicial?

"O reenvio prejudicial é um instrumento de cooperação judiciária ... pelo qual um juiz nacional e o juiz comunitário são chamados, no âmbito das competências próprias, a contribuir para uma decisão que assegure a aplicação uniforme do Direito Comunitário no conjunto dos estados membros".

(acórdão Schwarze, de 01/12/1965, proc. 16/65)

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

O que é o reenvio prejudicial?

- É um mecanismo fundamental do direito da União Europeia que favorece a cooperação activa entre as jurisdições nacionais e o Tribunal de Justiça e a aplicação uniforme do direito europeu em toda a União Europeia ;
- Tem por finalidade fornecer aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros o meio de assegurar uma interpretação e uma aplicação uniformes deste direito em toda a União



Ao contrário dos outros processos jurisdicionais, o reenvio prejudicial **não é um recurso formado contra um acto europeu ou nacional**, mas sim uma pergunta relativa à aplicação do direito europeu

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

A que tribunal europeu deve ser dirigida a questão prejudicial?

- Nos termos do artigo 256.º, n.º 3, TFUE, o Tribunal Geral é competente para conhecer das questões prejudiciais submetidas à sua apreciação por força do disposto no artigo 267.º TFUE, em matérias específicas determinadas pelo Estatuto;
- No entanto, dado que este último não foi adoptado para ter em conta tal disposição



O Tribunal de Justiça continua hoje a ter competência exclusiva para se pronunciar a título prejudicial

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Qual a relação do Tribunal de Justiça com as jurisdições nacionais?

- Inexistência de uma relação hierárquica de supra-infra ordenação;
- As competências são diferentes: cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais decidir o caso concreto e ao Tribunal de Justiça pronunciar-se sobre o correcto entendimento das questões jurisdicionais;

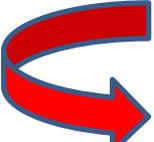


- Separação funcional;
- Tribunais nacionais como tribunais comunitários.

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Qual o autor do pedido de decisão prejudicial?

- Qualquer órgão jurisdicional de um Estado-Membro, chamado a conhecer de um processo que culminará numa decisão de carácter judicial, pode, em princípio, submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal;
- A qualidade de órgão jurisdicional é interpretada pelo Tribunal como um conceito autónomo do direito da União, tomando em consideração, a este respeito, um conjunto de factores, como a origem legal do órgão que lhe submeteu o pedido, a sua permanência, o carácter obrigatório da sua jurisdição, a natureza contraditória do processo, a aplicação, por esse órgão, das regras de direito, bem como a sua independência.



A este propósito chama-se a atenção para a recente decisão de 12 de Junho no Acórdão Ascendi Beiras onde se concluiu que um tribunal arbitral é um órgão jurisdicional para efeitos do Tratado

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Quais os tipos de questões prejudiciais?

Validade

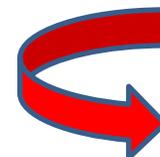
possibilidade de declarar inválido um acto adoptado por uma instituição, órgão ou organismo da União é da exclusiva competência do Tribunal

Sendo estas questões sempre de reenvio **obrigatório**

Vs

Interpretação

Podem ser obrigatórias ou facultativas



O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Quais os tipos de questões prejudiciais?

Obrigatórias

Sempre que a questão prejudicial seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões **não sejam susceptíveis de recurso** judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal

Vs

Facultativas

Excepto quando já exista jurisprudência na matéria (e quando o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicar essa jurisprudência ao caso concreto) ou quando o modo correcto de interpretar a regra jurídica em causa seja inequívoco

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Quais os tipos de questões prejudiciais?

Conclusão:

- O carácter facultativo ou obrigatório de formulação de uma questão prejudicial não depende do objecto da questão mas sim da admissibilidade, ou não admissibilidade, de recurso ordinário da decisão a proferir pelo Juiz Nacional;
- A formulação da questão depende da necessidade da questão prejudicial para a solução do litígio concreto.

Ou seja...

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Quais os tipos de questões prejudiciais?

Conclusão:

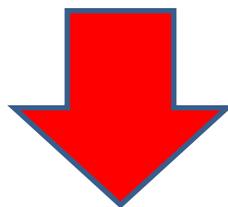
Se a questão prejudicial for suscitada num processo pendente num órgão jurisdicional nacional cuja decisão:

- admita recurso ordinário no respectivo direito interno, aquele é *livre* de pedir ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre ela – excepto no caso da jurisprudência Foto-Frost, isto é, no caso de o Juiz Nacional se inclinar para a invalidade do acto de DUE;
- não admita recurso no respectivo direito interno, então o órgão jurisdicional nacional é *obrigado* a submeter a questão prejudicial ao Tribunal de Justiça, excepto se se verificar uma das excepções à obrigatoriedade do reenvio prejudicial fixadas pela Jurisprudência do TJUE que acima referimos.

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Quais os tipos de questões prejudiciais?

Conclusão:



Em caso de incumprimento, por parte de um órgão jurisdicional nacional da obrigação de reenvio que o onerava, esta será imputável ao Estado-Membro a que pertença, sendo uma violação do Tratado que pode ser objecto de uma acção por incumprimento, nos termos do art. 258.º do TFUE e gerar responsabilidade do Estado-Juiz aferida à luz do princípio da responsabilidade dos Estados membros por incumprimento do Direito da União .

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Qual a fase do processo é que devem ser admitidas as questões prejudiciais?

- A questão prejudicial tem de ser *pertinente e útil*, isto é, necessária para a decisão da causa (não tendo o Tribunal de Justiça poderes consultivos para responder a questões gerais ou meramente hipotéticas);
- Assim, considerações de economia processual e de utilidade apontam para que a questão prejudicial deva ser submetida quando os factos já se encontrarem assentes, e os problemas de direito nacional resolvidos “*pois só então estará definido o quadro jurídico-factual em que se irá actuar a interpretação ou apreciação de validade pedida*”.

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Qual a forma e conteúdo da decisão prejudicial?

- Não há forma pré-definida para a formulação da questão prejudicial;
- Deve conter todos os elementos indispensáveis à decisão nacional dependente da resposta;
- Deverá apresentar a estrutura de uma decisão incidental, terminando com a decisão determinativa da suspensão da instância;
- Esta decisão há-de assumir uma forma clara e sucinta, desde logo porque só o pedido de decisão prejudicial é notificado aos interessados que têm o direito de apresentar observações ao TJ e é objecto de tradução, pelos serviços deste;
- É aconselhável que não vá além de 10 páginas e não necessita de tradução...

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Qual a forma e conteúdo da decisão prejudicial?

Em conformidade com o artigo 94.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, o pedido de decisão prejudicial deve conter, para além do texto das questões submetidas ao Tribunal a título prejudicial:

- Uma exposição sumária do objecto do litígio;
- Uma exposição sumária dos factos pertinentes, conforme apurados pelo órgão jurisdicional de reenvio, ou, no mínimo, uma exposição dos dados factuais em que as questões prejudiciais assentam;
- O teor das disposições nacionais susceptíveis de se aplicar no caso concreto e, sendo caso disso, a jurisprudência nacional pertinente – aqui pede-se ao órgão jurisdicional de reenvio que forneça as referências precisas desses textos e da respectiva publicação, como a página de um jornal oficial ou de uma colectânea, ou a referência a um sítio Internet;
- Uma exposição das razões que conduziram o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se sobre a interpretação ou a validade de certas disposições do direito da União, bem como o nexo que estabelece entre essas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio no processo principal.

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Qual a forma e conteúdo da decisão prejudicial?

- As disposições pertinentes do direito da União devem ser identificadas com tanta precisão quanto possível no pedido de decisão prejudicial, o qual deve incluir, se for caso disso, um breve resumo dos argumentos pertinentes das partes no processo principal;
- Se considerar que está em condições de o fazer, o órgão jurisdicional de reenvio pode também indicar sucintamente o seu ponto de vista quanto à resposta a dar às questões prejudiciais;
- Para facilitar a leitura, é essencial que o pedido de decisão prejudicial seja dactilografado, sendo igualmente muito útil numerar as páginas e os parágrafos da decisão de reenvio – que deve ser datada e assinada..;
- As próprias questões prejudiciais devem figurar numa parte distinta e claramente identificada da decisão de reenvio, de preferência no início ou no fim desta;
- As questões prejudiciais devem, ser compreensíveis em si mesmas, sem necessidade de fazer referência à exposição de motivos do pedido, que, no entanto, fornecerá o contexto necessário para uma compreensão adequada do âmbito do processo.



O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Qual a forma e conteúdo da decisão prejudicial?

- Porque no quadro do processo prejudicial, o Tribunal vai retomar os dados contidos na decisão de reenvio, incluindo os dados nominativos ou de carácter pessoal cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, se o considerar necessário, proceder ele próprio, no pedido de decisão prejudicial, à ocultação de certos dados ou à anonimização de uma ou de várias das pessoas ou entidades às quais o litígio no processo principal diga respeito;
- Tratando-se de **processo prejudicial urgente**, referente aos reenvios relativos ao Espaço de liberdade, de segurança e de justiça, a que se referem o artigo 23º-A do ETJUE e o artigo 104-B do RPTJ, deverá acrescer aos elementos referidos, o requerimento de aplicação da tramitação urgente devidamente fundamentado, acompanhada da documentação necessária. Esta pretensão de atribuição pelo Tribunal de Justiça da tramitação urgente deverá ser exposta com recurso à exposição das circunstâncias de facto e de direito comprovativas da urgência devendo designadamente serem expostos os riscos em que se incorre se o reenvio seguir os trâmites do processo prejudicial normal.

Quais os efeitos da decisão prejudicial no processo nacional?

Efeitos materiais de decisão prejudicial de interpretação:

- O tribunal que suscitou a questão e os restantes tribunais nacionais e do espaço da União estão vinculados às conclusões - bem como à fundamentação - do acórdão prejudicial. São razões de uniformidade as subjacentes a tal obrigatoriedade;
- Caso a questão seja novamente colocada pelo Juiz Nacional, a decisão anterior do Tribunal de Justiça pode ser revista ou modificada por este, alterando o conteúdo e o sentido do acórdão anterior;
- A interpretação incorpora-se na norma que se interpreta no acórdão vinculando o Juiz Nacional à sua aplicação com o sentido e o alcance que for definido pelo acórdão.

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Quais os efeitos da decisão prejudicial no processo nacional?

Efeitos materiais de decisão prejudicial de validade :

- Sendo o acto declarado inválido, ainda assim, o mesmo permanece na ordem jurídica da União até à sua alteração ou revogação;
- Esta declaração de invalidade vincula quer os tribunais nacionais, quer os órgãos da União Europeia quer os Estados Membros a desaplicar o acto em causa, gerando um dever de eliminação ou alteração do acto em causa na Ordem jurídica da União Europeia pelos órgãos competentes da União;
- Sendo o acto declarado válido produz efeitos obrigatórios e vincula o juiz, que não pode recusar a sua aplicação ao caso concreto.

Quais os efeitos da decisão prejudicial no processo nacional?

Efeitos temporais das decisões prejudiciais:

- Nos acórdãos **interpretativos**, a regra é a produção de efeitos *ex tunc*, ou retroactividade dos efeitos do acórdão interpretativo;
- Tratando-se de acórdãos de apreciação de **validade** em que o acto não é considerado inválido, os mesmos produzem efeitos *ex tunc*, na medida em que não há qualquer alteração na validade da norma;
- Tratando-se de acórdãos de apreciação de **validade** em que o acórdão se pronuncia pela invalidade a regra é a produção de efeitos *ex tunc*. Salienta-se aqui que o Tribunal de Justiça – e apenas este – tem a faculdade, em todos os casos, de limitar os efeitos do acórdão prejudicial, de interpretação ou de apreciação de validade, no tempo.

O reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia

Quais as despesas do processo prejudicial?

O processo prejudicial no Tribunal é gratuito, não decidindo este Tribunal sobre as despesas das partes no litígio pendente no órgão jurisdicional de reenvio. E a este último que cabe decidir a este respeito.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

ANEXO

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de Junho de 2015 - Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigos 9.º, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c) – Valor tributável – Inclusão do montante das taxas municipais de ocupação do subsolo pagas pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás no valor tributável do IVA aplicável à prestação efetuada por essa sociedade à sociedade responsável pela comercialização do gás (na sequência do pedido de decisão prejudicial apresentado - nos termos do artigo 267.º TFUE – pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal), por decisão de 19 de novembro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de maio de 2014)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

11 de junho de 2015 (*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigos 9.º, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c) – Valor tributável – Inclusão do montante das taxas municipais de ocupação do subsolo pagas pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás no valor tributável do IVA aplicável à prestação efetuada por essa sociedade à sociedade responsável pela comercialização do gás»

No processo C-256/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Portugal), por decisão de 19 de novembro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 28 de maio de 2014, no processo

Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: A. Ó Caoimh, presidente de secção, E. Jarašiūnas (relator) e C. G.

Fernlund, juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA, por N. Pena e L. Scolari, advogados,
- em representação do Governo helénico, por M. Germani e K. Karavasili, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, R. Campos Lares e A. Cunha, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por P. Guerra e Andrade e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,
profere o presente

Acórdão

1. O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2. Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Lisboagás GDL – Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa, SA (a seguir «Lisboagás»), à Autoridade Tributária e Aduaneira a respeito dos atos de autoliquidação do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativos aos meses de maio, junho e julho de 2012.

Quadro jurídico

Direito da União

3. O artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA dispõe:

«Entende-se por ‘sujeito passivo’ qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por ‘atividade económica’ qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

4. Nos termos do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, desta diretiva:

«Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam

na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.»

5. O artigo 73.º da diretiva IVA prevê:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

6. Segundo o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), desta diretiva, o valor tributável inclui os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA.

7. Em contrapartida, por força do artigo 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da referida diretiva, o valor tributável não inclui as quantias que um sujeito passivo receba do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efetuadas em nome e por conta destes últimos, e que sejam registadas na sua contabilidade em contas de passagem.

Direito português

8. Nos termos do artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir «CIVA»):

«1 – São sujeitos passivos do imposto:

a) As pessoas singulares ou coletivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões livres, e, bem assim, as que, do mesmo modo independente, pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexa com o exercício das referidas atividades, onde quer que este ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares [...] ou do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas [...]

[...]

2 – O Estado e demais pessoas coletivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência.

[...]»

9. O artigo 16.º do CIVA dispõe:

«1 – Sem prejuízo do disposto no n.º 2, o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro.

[...]

5 – O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto, inclui:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

[...]

6 – Do valor tributável referido no número anterior são excluídos:

[...]

c) As quantias pagas em nome e por conta do adquirente dos bens ou do destinatário dos serviços, registadas pelo sujeito passivo em contas de terceiros apropriadas;

[...]»

10. Nos termos do artigo 3.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro, que aprova o regime geral das taxas das autarquias locais (*Diário da República*, 1.ª série, n.º 249, de 29 de dezembro de 2006):

«As taxas das autarquias locais são tributos que assentam na prestação concreta de um serviço público local, na utilização privada de bens do domínio público e privado das autarquias locais ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, quando tal seja atribuição das autarquias locais, nos termos da lei.»

11. O artigo 6.º, n.º 1, alínea c), dessa lei permite aos municípios criar essa taxa «pela utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado municipal».

Factos do litígio no processo principal e questões prejudiciais

12. A Lisboagás é a concessionária exclusiva do serviço público da rede de distribuição de gás em municípios da região de Lisboa e está encarregada, em especial, do desenvolvimento, da exploração e da manutenção dessa rede. Como esta é constituída, entre outros elementos, por tubagens instaladas no subsolo no domínio público das autarquias situadas na área da concessão, a Lisboagás está sujeita ao pagamento de taxas de ocupação do subsolo (a seguir «TOS») cobradas por essas autarquias.

13. Nos termos do contrato de concessão, a Lisboagás, depois de pagar as TOS aos municípios, repercute o montante dessas taxas na sociedade responsável pela comercialização do gás na zona de concessão quando lhe fatura a utilização das infraestruturas da rede para o

fornecimento de gás aos consumidores. Em seguida, esta última sociedade repercute o montante das TOS nos consumidores, na fatura de fornecimento de gás.

14. Seguindo as instruções da Administração Fiscal, a Lisboagás liquidou o IVA à taxa normal de 23% sobre os montantes das TOS que, em seguida, foram repercutidos nos consumidores durante os meses de maio, junho e julho de 2012. Incluiu esse IVA nas suas declarações periódicas correspondentes e pagou-o tempestivamente.

15. Após o indeferimento das suas reclamações gratuitas em que pedia a restituição do IVA, a Lisboagás, em 29 de abril de 2013, apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD).

16. Em apoio do seu pedido de pronúncia arbitral, a Lisboagás alega, designadamente, que a repercussão das TOS não constitui uma «atividade económica», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA, em virtude da inexistência de qualquer contrapartida direta ou indireta, pelo que, não se tratando de uma operação onerosa, não gera valor acrescentado.

17. Por outro lado, segundo a Lisboagás, o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA, transposto pelo artigo 16.º, n.º 5, alínea a), do CIVA, não é aplicável às TOS, uma vez que estas não têm um nexo direto com operações tributáveis praticadas por si, nem se connexionam com o exercício da atividade concessionada e, em especial, a sua cobrança não representa o contravalor efetivo de uma operação tributável praticada por si relativamente à entidade que comercializa o gás.

18. Acrescenta que, estando as TOS excluídas do âmbito de aplicação do IVA no momento da sua cobrança pelos municípios, por força do artigo 2.º do CIVA, a sua mera repercussão sem nenhum acréscimo não devia dar lugar à sua inclusão no valor tributável do IVA. O princípio da neutralidade do IVA impõe, com efeito, que o tratamento em IVA de uma despesa determinada seja mantido quando o montante exato dessa despesa seja refaturado a um terceiro.

19. A Autoridade Tributária e Aduaneira alega que restituir à Lisboagás o montante do IVA que liquidou e recebeu do seu cliente equivaleria a um enriquecimento sem causa que a legislação nacional e o direito da União não consentem.

20. Além disso, observa que o uso ou a utilização de um bem do domínio público traduz um ato de consumo que, para efeitos do IVA, se subsume a uma prestação de serviços e que não se pode sustentar que o pagamento das TOS não apresente nexo direto com operações tributáveis realizadas pela Lisboagás, uma vez que a distribuição de gás se faz através do subsolo de uma determinada circunscrição ou município.

21. Considera que, embora a cobrança das TOS não esteja sujeita a IVA, na medida em que a concessão de bens do domínio público é efetuada pelos municípios no exercício dos seus

poderes de autoridade, já a repercussão do imposto efetuada por uma pessoa coletiva de direito privado faz parte de uma prestação de serviços complexa que termina com o fornecimento de gás aos consumidores.

22 O órgão jurisdicional de reenvio observa que a recorrente no processo principal solicita a apresentação de um pedido de decisão prejudicial e que a decisão que vier a proferir para dirimir o litígio no processo principal não é recorrível.

23 Nestas condições, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O [d]ireito da União opõe-se a que, na repercussão, sem qualquer acréscimo, por uma empresa privada fornecedora de infraestruturas de distribuição de gás natural a uma empresa adquirente dos seus serviços, dos montantes de [TOS], pagas aos municípios em que existem tubagens que integram essas infraestruturas, seja liquidado IVA?

2) Sendo as [TOS] liquidadas por autarquias locais, no exercício dos seus poderes de autoridade, sem liquidação de IVA, o [d]ireito da União opõe-se a que, na repercussão dos montantes dessas taxas pagos por uma empresa privada fornecedora de infraestruturas de distribuição de gás natural a uma empresa adquirente dos seus serviços, seja liquidado IVA?»

Quanto às questões prejudiciais

24. Uma vez que a Comissão observa, quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial, que o órgão jurisdicional de reenvio não indica as disposições do direito da União cuja interpretação solicita nem as razões que o levaram a interrogar-se a respeito da aplicação desse direito, cumpre recordar que o artigo 94.º, alínea c), do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça prevê, com efeito, que o pedido de decisão prejudicial deve conter uma exposição das razões que conduziram o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se sobre a interpretação ou a validade de certas disposições do direito da União, bem como o nexo que esse órgão estabelece entre essas disposições e a legislação nacional aplicável ao litígio no processo principal.

25. Todavia, uma vez que as questões relativas ao direito da União beneficiam de uma presunção de pertinência, o Tribunal de Justiça só pode recusar-se a responder a uma questão submetida à sua apreciação por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe foram submetidas (v., designadamente, acórdãos Cipolla e o.,

C-94/04 e C-202/04, EU:C:2006:758, n.º 25, e Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, EU:C:2012:361, n.º 32).

26. No caso em apreço, apesar da falta de precisões na decisão de reenvio relativamente às disposições do direito da União cuja interpretação é solicitada e às razões que levaram o órgão jurisdicional de reenvio a interrogar-se a respeito da interpretação desse direito, deduz-se do exposto nessa decisão, bem como das questões submetidas, que estas têm por objeto a interpretação da diretiva IVA e que as disposições pertinentes para lhe responder, à luz, designadamente, dos argumentos aduzidos pela Lisboagás, são os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), dessa diretiva. Além disso, resulta da referida decisão que uma resposta a essas questões de interpretação do direito da União é necessária para a solução do referido litígio.

27. Daqui resulta que o pedido de decisão prejudicial é admissível.

28. No tocante ao mérito, com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás pela utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta última nos consumidores finais, devem ser incluídos no valor tributável do IVA aplicável à prestação realizada pela primeira dessas sociedades à segunda.

29. Segundo o artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA, o valor tributável inclui as taxas e demais encargos, com exceção do próprio IVA. O Tribunal de Justiça já precisou que, para que uma taxa se possa incluir no valor tributável do IVA, ainda que não represente qualquer valor acrescentado e não constitua a contrapartida económica da transmissão de bens ou da prestação de serviços, deve ter um nexo direto com essa transmissão ou prestação e que a questão de saber se o facto gerador da referida taxa coincide com o do IVA é um elemento determinante para demonstrar a existência de tal nexo (v., neste sentido, acórdãos De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, n.º 17; Comissão/Polónia, C-228/09, EU:C:2010:295, n.º 30; Comissão/Áustria, C-433/09, EU:C:2010:817, n.º 34; e TVI, C-618/11, C-637/11 e C-659/11, EU:C:2013:789, n.ºs 37 e 39).

30. No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as TOS são pagas pela Lisboagás aos municípios previamente à operação sujeita a IVA entre a Lisboagás e a sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores, e independentemente dessa operação, como contrapartida pela utilização do domínio público municipal decorrente da

implantação neste de infraestruturas da rede de gás que a Lisboagás explora. Esta repercute, em seguida, o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás quando lhe fatura a utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento do gás aos consumidores.

31. Daqui decorre que as TOS não representam valor acrescentado e não constituem a contrapartida económica da operação sujeita a IVA que ocorre entre a sociedade concessionária da rede de distribuição de gás e a sociedade responsável pela comercialização do gás e que o facto gerador dessas TOS não coincide com o do IVA, pelo que as TOS não têm nexos diretos com essa operação.

32. Por conseguinte, as TOS não são taxas que devam ser incluídas no valor tributável do IVA, nos termos do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva IVA.

33. Acresce que, ao repercutir o montante das TOS na sociedade responsável pela comercialização do gás na faturação que lhe faz pela utilização das referidas infraestruturas para o fornecimento de gás aos consumidores, a Lisboagás não repercute as TOS, enquanto tais, mas o preço da utilização do domínio público municipal. Esse preço faz parte do conjunto dos custos suportados pela Lisboagás e que entra no preço da sua prestação, a pagar pela sociedade responsável pela comercialização do gás. O facto de, em conformidade com o contrato de concessão, o montante das TOS ser objeto de uma rubrica separada na fatura emitida pela Lisboagás e em seguida nas faturas remetidas pela sociedade responsável pela comercialização do gás aos consumidores é, a este respeito, irrelevante.

34. Consequentemente, o montante das TOS constitui um elemento da contrapartida obtida pela Lisboagás da sociedade responsável pela comercialização do gás pela sua prestação, que indiscutivelmente constitui uma «atividade económica», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA. Em conformidade com o artigo 73.º desta diretiva, esse montante deve, por conseguinte, ser incluído no valor tributável do IVA dessa prestação.

35. Por outro lado, o montante das TOS não pode ser excluído do valor tributável desta última prestação com fundamento no artigo 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA, uma vez que esse montante não é cobrado como reembolso de despesas efetuadas em nome e por conta da sociedade responsável pela comercialização do gás ou dos consumidores, mas como contrapartida pelo custo da utilização do domínio municipal suportado pela Lisboagás em virtude da sua atividade.

36. Ao invés do que esta última alega, a inclusão do montante das TOS no valor tributável do IVA aplicável à prestação que a mesma efetua à sociedade responsável pela comercialização do gás não é contrária ao princípio da neutralidade fiscal, que se opõe a que as entregas de bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si,

sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, acórdão BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 65 e jurisprudência referida).

37. Com efeito, nos termos do artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da diretiva IVA, os municípios não são considerados sujeitos passivos de IVA quando cobram taxas como as TOS, ao passo que, por aplicação do artigo 9.º da referida diretiva, as sociedades como a LisboaGás são consideradas sujeitos passivos de IVA quando exercem «atividades económicas», na aceção dessa disposição. Por outro lado, como decorre das conclusões constantes dos n.ºs 31, 33 e 34 do presente acórdão, a cobrança das TOS pelos municípios e a cessão, pela LisboaGás à sociedade responsável pela comercialização do gás, do direito de utilizar a rede de gás que aquela explora mediante o pagamento de uma contrapartida que integra o montante das TOS não constituem «operações semelhantes».

38. Em face de todas as considerações precedentes, importa responder às duas questões submetidas que os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do IVA aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.

Quanto às despesas

39. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

Os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do imposto

sobre o valor acrescentado aplicável à prestação efetuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º dessa diretiva.

Assinaturas

Título: **Contencioso Tributário**

Ano de Publicação: 2015

ISBN: 978-989-8815-07-1

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt