

■ COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA ■

TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

2017

Insolvência, Taxas, Jurisprudência do TEDH e do TJ

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

NOVEMBRO 2017



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Diretor do CEJ

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

Diretores Adjuntos

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luis Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

Coordenador do Departamento de Formação

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais

Helena Leitão, Procuradora da República

Grafismo

Ana Caçapo - CEJ


Capa

Edifício do CEJ

Foto

Victor Pimenta - CEJ





As acções de formação do Centro de Estudos Judiciários não se esgotam em si mesmas e, daí, o sempre reforçado objectivo de publicação de todas as intervenções ocorridas no seu âmbito.

Nos “Temas de Direito Tributário” que tiveram lugar em Janeiro de 2017, foram apresentadas várias comunicações que permitem a sua autonomização em e-book, atenta a sua variedade, qualidade e rigor. “Temas de Direito Tributário 2017 - Insolvência, Taxas, Jurisprudência do TEDH e do TJ”, reúne textos e vídeos das intervenções que respeitam a estas relevantes matérias, as quais têm utilidade prática no dia-a-dia dos Tribunais e da Academia.

Fica ainda um especial agradecimento a todos os autores que colaboram com o CEJ nas acções de formação e na publicação dos e-books.

A utilidade deste e-book será agora demonstrada com a sua leitura e utilização por juízes, magistrados do Ministério Público, advogados e por toda a Comunidade Jurídica.

(ETL)

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Ficha Técnica

Nome:

Temas de Direito Tributário 2017 - Insolvência, Taxas, Jurisprudência do TEDH e do TJ

Jurisdição Administrativa e Tributária:

Margarida Reis (Juíza de Direito, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição)

Coleção:

Formação Contínua

– Plano de Formação 2016/2017:

Temas de Direito Tributário – 8, 15, 22 e 29 de janeiro 2016 ([programa](#))

Conceção e organização:

Margarida Reis

Intervenientes:

Sara Luís Dias (Advogada)

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

Rui Camacho Palma (Advogado)

João Félix Nogueira (Adjunct Academic Chairman, IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation)

Revisão final:

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Filipe Alves – Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Notas:

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

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

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos seus Autores não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

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.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição – 17/11/2017	

Temas de Direito Tributário 2017 - Insolvência, Taxas, Jurisprudência do TEDH e do TJ

Índice

1. PER, insolvência e execução fiscal Sara Luís Dias	11
2. O contencioso das taxas Suzana Tavares da Silva	31
3. Jurisprudência recente do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem em matéria tributária Rui Camacho Palma	43
4. Decisões recentes do TJ em matéria de retenções na fonte João Félix Nogueira	73

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

1. PER, INSOLVÊNCIA E EXECUÇÃO FISCAL

SARA LUÍS DIAS



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

PER, INSOLVÊNCIA E EXECUÇÃO FISCAL

Sara Luís Dias*

Nota introdutória.

1. Suspensão do processo de execução fiscal.
 2. Apensação das execuções fiscais.
 3. Destino das execuções fiscais após a cessação do processo de insolvência ou do PER.
 4. A prossecução dos processos de execução fiscal relativos aos créditos vencidos após a declaração de insolvência (Análise do disposto no artigo 180.º, n.º 6, do CPPT).
 5. Eventual apreensão para a massa insolvente de bens penhorados à ordem do processo de execução fiscal.
 6. Efeitos da declaração de insolvência sobre a garantia prestada pelo executado para suspensão do processo de execução fiscal.
 7. Conclusões.
- Vídeo.

Nota introdutória

O presente artigo «PER¹, Insolvência e Execução Fiscal» resulta da exposição oral apresentada na ação de formação contínua «Temas de Direito Tributário», organizada pelo Centro de Estudos Judiciários no passado dia 13 de janeiro de 2017 e na qual se procuraram apresentar alguns dos principais problemas que se colocam na articulação das normas do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas² com as disposições legais do Código de Procedimento e do Processo Tributário³ e da Lei Geral Tributária⁴ sobre este tema, nomeadamente quando se encontram pendentes processos de execução fiscal e o devedor é declarado insolvente ou inicia um processo especial de revitalização com vista à sua recuperação económica, comentando alguns destes preceitos legais.

A declaração de insolvência do devedor tributário e a pendência do processo de insolvência, definido, nos termos do artigo 1.º do CIRE, como um «processo de execução universal» (que visa, essencialmente, concentrar todas as litígios que possam afetar o património do devedor e proteger os interesses de todos os credores, preservando os bens que compõem a massa insolvente) influenciam necessariamente o decurso normal dos processos de execução fiscal

* Mestre em Direito Tributário e Fiscal; Advogada na sociedade *Yolanda Busse, Oehen Mendes & Associados*; Docente no *Instituto Politécnico do Cávado e do Ave*.

¹ Processo Especial de Revitalização, regulado nos novos artigos 17.º-A a 17.º-I do Código da Insolvência e Recuperação de Empresas. Este processo, conforme determina o n.º 1 do artigo 17.º-A do CIRE, surge numa fase de pré-insolvência, possibilitando ao devedor que se encontra numa situação económica difícil ou de insolvência iminente, mas que seja ainda suscetível de recuperação, negociar com os credores e celebrar com estes um acordo tendente à sua revitalização. Este novo processo foi introduzido com as alterações operadas pela Lei n.º 20, de abril de 2012, que procedeu à sexta alteração ao CIRE e entrou em vigor a 20 de Maio de 2012 e veio, conforme se explica na exposição de motivos da proposta de Lei n.º 39/XII, relativa à alteração legislativa supra referida, reorientar o CIRE para a promoção da recuperação, passando-se a privilegiar a manutenção do devedor em atividade, sempre que tal possibilidade se revele viável.

² Doravante CIRE.

³ Doravante CPPT.

⁴ LGT.

que se encontram pendentes e que refletem a natureza especial e indisponível do crédito tributário e o implícito interesse público na arrecadação de receitas.

Analisaremos os efeitos que a declaração de insolvência do devedor tributário provoca em tais ações executivas, que sempre implicam a penhora e apreensão de bens que serão integrados na massa insolvente, estudando a posição da doutrina e da jurisprudência e gizando soluções possíveis para as questões que a conciliação das normas falimentares e tributárias sobre esta matéria naturalmente implicam.

1. Suspensão do processo de execução fiscal

Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 88.º do CIRE «a declaração de insolvência⁵ determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva intentada pelos credores da insolvência (...)»

No mesmo sentido determina o n.º 1 do artigo 17.ºE do CIRE, o qual prevê a suspensão das «ações de cobrança de dívidas», nas quais incluímos necessariamente as ações executivas, durante todo o tempo em que perdurarem as negociações no PER, não podendo os credores instaurar novas ações desta natureza durante tal período.

Em consonância com o sentido das referidas disposições legais está o disposto no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT, ao prever que, proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou sendo declarada a insolvência⁶, se suspendem os

⁵ Não basta que a insolvência tenha sido requerida, é necessário que a mesma seja declarada para que se suspendam os processos de execução em curso. De facto, não teria qualquer sentido, suspender as execuções – nomeadamente as execuções fiscais que têm uma natureza especial, de interesse público – sem que se verificasse efetivamente a situação de insolvência. *Vide*, a este propósito, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/05/2004, processo n.º 0474/04 (relator: Pimenta do Vale), disponível em www.dgsi.pt: «I-Proibindo o artº 85º, nº 3, do CPPT a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei e estabelecendo o artº 180º, nº 1, do mesmo diploma legal que esta mesma suspensão só é possível depois de decretada a falência da executada, carece de base legal a suspensão requerida com fundamento no facto de aquela ter sido simplesmente requerida». A este propósito vd. acórdão n.º 345/2006 do Tribunal Constitucional, processo n.º 721/04 (relator: Conselheiro Mário Torres), disponível em www.tribunalconstitucional.pt, nos termos do qual se decidiu – e, em nosso entender – bem, que o disposto no artigo 870.º do CPC (atual 793.º do NCPC), que determina que «qualquer credor pode obter a suspensão da execução, a fim de impedir os pagamentos, mostrando que foi requerida a recuperação de empresa ou a insolvência do executado» não tem aplicação nos processos de execução fiscal, aos quais se aplicam as regras previstas no CPPT: «A não aplicabilidade do regime do artigo 870.º do CPC ao processo de execução fiscal explica-se, assim, pelo interesse público ínsito na cobrança de créditos através do processo de execução fiscal, que recomenda que não se coloque na disponibilidade das partes, independentemente de qualquer intervenção judicial, a possibilidade de suspensão do processo, que tem como corolário um prejuízo para aqueles interesses».

⁶ As disposições relativas ao processo de insolvência constantes no CPPT não foram ainda totalmente atualizadas, de modo a estarem de acordo com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei 53/2004, de 18 de março, que aprovou o CIRE, pelo que todas as referências a «falência» ou «liquidatário judicial» devem ser substituídas, respetivamente, por «insolvência» e «Administrador de Insolvência», atento o disposto no n.º 1 do artigo 11.º do referido Decreto-Lei, que dispõe que «Sempre que, em disposições legais, cláusulas

processos de execução fiscal pendentes e, logo após a sua instauração, todos os que de novo vierem a ser intentados contra o insolvente.

Têm entendido a doutrina majoritária⁷ que a suspensão do processo executivo em curso é um efeito automático da declaração de insolvência, não dependendo de requerimento de qualquer interessado, contudo, na prática, tal efeito apenas se verifica quando a insolvência do executado é conhecida por parte do Tribunal de execução.

No seguimento do princípio da universalidade que norteia o processo de insolvência, a suspensão dos processos executivos instaurados contra o insolvente visa concentrar no processo falimentar todas as questões relativas à responsabilidade patrimonial do insolvente e, paralelamente, proteger os bens pertencentes à massa insolvente, evitando o prosseguimento de ações, fora do processo de insolvência, que possam afetar o património do devedor e, assim, influir na tramitação e na finalidade do processo falimentar.

Apesar da aparente conciliação entre as referidas disposições legais, podemos verificar que, enquanto o artigo 88.º do CIRE obsta à instauração de quaisquer ações executivas após a declaração de insolvência, o n.º 1 do artigo 180.º do CPPT prevê a possibilidade de instauração de novos processos de execução fiscal após a declaração de insolvência do devedor, limitando-se a determinar a sua posterior suspensão. Julgamos que, atendendo ao regime próprio destas execuções e ao carácter público e indisponível dos créditos tributários, pode a AT⁸ iniciar novas execuções fiscais após a declaração de insolvência do devedor, até para que possa posteriormente reverter tal processo contra os eventuais responsáveis subsidiários, devendo, no entanto, suspendê-las de imediato após a sua instauração⁹.

Também os processos de execução fiscal em que já se operou a reversão da execução contra os responsáveis subsidiários devem, durante a pendência do processo de insolvência ou do PER do devedor principal, estar suspensos.

De acordo com o disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 23.º da LGT, a possibilidade de cobrança da dívida fiscal através dos bens do responsável subsidiário está dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário¹⁰. Ora, enquanto não findar o processo falimentar

contratuais ou providências de recuperação homologadas, se faça remissão para preceitos legais revogados pelo presente diploma, entende-se que a remissão vale para as correspondentes disposições do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas».

⁷ Vd., por todos, LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 3.ª ed., p. 435.

⁸ Autoridade Tributária e Aduaneira.

⁹ Neste sentido, vd. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/02/2015, processo n.º 0257/14 (relator: Ascensão Lopes), disponível em www.dgsi.pt: «I-A declaração de insolvência da sociedade executada não obsta à instauração da execução por créditos vencidos antes da declaração de insolvência, havendo, contudo, que, logo após a instauração, proceder à respectiva sustação em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT. II - A instauração da execução fiscal por créditos vencidos anteriormente à declaração de falência, como são os créditos exequendos, encontra expresso apoio legal no disposto no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT».

¹⁰ O responsável subsidiário goza, assim, do benefício da excussão prévia, podendo opor-se à penhora dos bens que integram a sua esfera patrimonial, enquanto não tiver sido vendido todo o património do devedor principal e se concluir que o mesmo é insuficiente para satisfazer o crédito tributário.

(independentemente de se ter optado pela liquidação da massa ou pela recuperação e cumprimento de um plano de recuperação) ou o PER, não será possível apurar o valor exato que será exigido ao revertido, podendo a AT recuperar parte ou a totalidade do seu crédito, que muitas vezes é graduado como privilegiado ou garantido, no processo de insolvência do devedor principal¹¹.

Ou seja, estando pendente um processo de insolvência contra o devedor originário ou iniciando-se um PER por iniciativa deste, a AT poderá reverter o processo de execução fiscal contra os responsáveis subsidiários^{12/13/14}, até para efeitos de interrupção do prazo de prescrição, uma vez que o artigo 100.º do CIRE suspende apenas os prazos de prescrição e caducidade oponíveis ao devedor, dispondo, igualmente, o n.º 3 do artigo 48.º da LGT que «[a] interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação». No entanto, a AT deve, de imediato após tal diligência e em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 180.º do CPPT, suspender o mencionado processo até que se extinga o processo de insolvência e se verifique a excussão do património do devedor principal. Também o CIRE acolheu este entendimento ao estabelecer, no n.º 3 do seu artigo 88.º, aditado pela Lei n.º 16/2012, de 20 de Abril, que, com o encerramento do processo de insolvência, se extinguirão todas as execuções suspensas nos termos do n.º 1 do

¹¹ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, vol. III, 6.ª ed., p. 326, refere que «Na verdade, para além de a execução fiscal não poder prosseguir contra o responsável subsidiário antes de findar o processo de falência ou insolvência, este prosseguimento é apenas uma hipótese, pois a dívida exequenda pode vir a ser paga no processo de falência ou insolvência, e os termos do prosseguimento dependem do que for decidido neste processo, pelo que é razoável a solução legal de impor a sustação dos processos de oposição, obstando a que sejam apreciadas questões relativas à responsabilidade subsidiária sem a utilidade prática que deve estar subjacente à actividade jurisdiccional».

¹² A reversão contra o responsável subsidiário pode ocorrer antes de executado o património do devedor originário, ou seja, logo que se conclua pela fundada insuficiência de bens penhoráveis deste (n.º 2 do artigo 23.º da LGT). A cobrança efetiva da dívida é que está dependente da prévia excussão dos bens do devedor originário. Daí se determinar, no n.º 3 do referido artigo 23.º da LGT, que o processo de execução fiscal interposto contra o revertido fica suspenso até que se esgote o património penhorável do devedor principal e se defina com precisão o montante devido pelo revertido. Cfr., neste sentido, entre outros, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22/06/2011, processo n.º 0167/11 (relator: Isabel Marques da Silva) e Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 18/02/2010, processo n.º 00385/07.8BEBRG (relator: Francisco Rothes) e de 15/02/2012, processo n.º 00383/07.1BEBRG (relator: Irene Isabel Gomes das Neves), todos disponíveis em www.dgsi.pt.

¹³ Em sentido contrário, vd. Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 12-02-2015 (processo n.º 0257/14, relator: Acensão Lopes), disponível em www.dgsi.pt, no qual se entendeu que «(...) o despacho de reversão do PEF contra o oponente é ilegal, porquanto foi proferido quando o PEF deveria estar sustado e avocado pelo processo de insolvência, nos termos do art. 180º, nºs 1 e 2, do CPPT. O PEF só pode prosseguir os seus termos quando for devolvido ao Serviço de Finanças nos termos do n.º 4 do art. 180.º do CPPT. Até lá e até cessar o processo de insolvência o PEF tem de estar sustado».

¹⁴ «A declaração de insolvência do responsável subsidiário não acarreta a impossibilidade legal do acto de reversão da execução contra si ou a irregularidade/ nulidade deste acto (...); «Tal acto administrativo de reversão, enquanto acto lesivo, não pode deixar de ser levado ao conhecimento do sujeito revertido antes da remessa da execução fiscal para o seu processo de insolvência. Não só porque disso depende a efectiva produção de efeitos do acto de reversão, isto é, a eficácia deste acto e a exigibilidade da dívida que ele incorpora relativamente ao devedor subsidiário, como, também, porque só depois dessa notificação (que é necessariamente levada a cabo através do acto de citação) este adquire a qualidade de devedor executado, ficando habilitado, por um lado, a apresentar os meios legais de defesa (...)» (acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11/05/2016, processo n.º 01017/14 (relator: Dulce Neto), disponível em www.dgsi.pt.

artigo 88.º do CIRE, «salvo para efeitos do exercício do direito de reversão legalmente previsto».

A fim de determinar a realização do ato de reversão nestes casos, o legislador aditou, com a Lei n.º 64-8/2011 de 30 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2012), o n.º 7 ao artigo 23.º da LGT, estabelecendo que «o dever de reversão previsto no n.º 3 deste artigo é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, só se procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adopção das medidas cautelares aplicáveis».

Este «dever de reversão» tem de ser entendido como um dever de apreciar se os requisitos que sustentam a reversão estão reunidos (além da presumível insuficiência patrimonial, a culpa presumida ou provada do responsável subsidiário e o efetivo exercício das funções que são pressuposto dessa responsabilidade)¹⁵. Procurando uniformizar os procedimentos dos serviços da AT, face ao disposto n.º 7 do artigo 23.º da LGT, foi publicado o ofício circulado n.º 60.091 de 27/07/2012¹⁶, que veio corroborar tal entendimento, determinado que «o órgão de execução fiscal deve obrigatoriamente desencadear os procedimentos de instrução necessários para determinar a verificação ou não dos pressupostos legais de que depende a reversão contra os responsáveis subsidiários», não podendo, contudo, «praticar atos coercivos, designadamente penhoras e vendas de bens do responsável subsidiário, sem que tenha ocorrido a excussão do património do devedor originário, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 23.º da LGT».

Alguma jurisprudência tem entendido que o ato de reversão praticado antes da entrada em vigor da referida Lei n.º 64-B/2011 de 30 de dezembro, que aditou o n.º 7 ao artigo 23.º da LGT, é ilegal por violação do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 180.º do CPPT, que declara a suspensão imediata dos processos de execução fiscal e a sua remessa para apensação ao processo de recuperação ou falimentar¹⁷. Não sufragamos tal entendimento, já que tal ato administrativo – reversão – não tem qualquer implicação no processo de insolvência do devedor originário, nem produz quaisquer efeitos sobre o seu património, visando apenas garantir a possibilidade da AT vir a exercer os seus direitos creditícios sobre os responsáveis subsidiários.

Se a suspensão não for oficiosamente ordenada no processo de execução fiscal, poderão os interessados, assim que for decretada a insolvência, requerer a referida suspensão ou, se forem praticados, na execução fiscal, atos que lesem os direitos ou interesses legalmente protegidos do revertido e se revelem nulos, atenta a falta de excussão prévia do património do devedor principal, reclamar nos termos do artigo 276.º do CPPT.

¹⁵ Nesse sentido Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 02/07/2014, processo 01202/13 (relator: Casimiro Gonçalves), disponível em www.dgsi.pt e DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada, 4.ª ed. p. 223.

¹⁶ Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/oficios_circulados_DSGCT.htm [09/04/2017]

¹⁷ Cfr., a título exemplificativo, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/02/2015, processo n.º 0257/14 (relator: Ascensão Lopes), disponível em www.dgsi.pt.

Nas insolvências de carácter limitado por insuficiência do património do devedor originário¹⁸, em que não foi requerido o complemento de sentença, com o depósito à ordem do Tribunal do montante que razoavelmente se entender necessário para o pagamento das custas e dívidas¹⁹, julgamos estar verificado o pressuposto da excussão do património do devedor originário, podendo a Administração Fiscal prosseguir com a execução contra o responsável subsidiário, em relação ao qual foi efetivada a reversão²⁰.

2. Apensação das execuções fiscais

Além da suspensão de todos os processos de natureza executiva, o CIRE prevê, no n.º 2 do seu artigo 85.º, a apensação aos autos de insolvência de todos os processos nos quais se tenha praticado qualquer ato de apreensão ou detenção de bens pertencente à massa insolvente.

Assim, e no cumprimento do disposto da referida norma, deverá o Juiz do Tribunal onde corre termos o processo de insolvência requerer a remessa, para apensação, dos processos de execução fiscal nos quais se tenha procedido à penhora de bens que passaram a integrar a massa insolvente²¹.

Também o n.º 2 do artigo 180.º do CPPT prevê a referida apensação das execuções fiscais ao processo de insolvência, mas não limita essa avocação aos processos nos quais se tenha verificado a penhora de bens do património do devedor que, com a declaração de insolvência, passaram a integrar a massa insolvente, incluindo todos os processos executivos. Aliás, o CPPT prevê até, no n.º 2 do artigo 181.º um ónus para o Administrador de Insolvência ao determinar que este deverá, sob pena de incorrer em responsabilidade subsidiária, requerer, no prazo de 10 dias a contar da notificação da sentença que tiver declarado a insolvência ou da citação que lhe tenha sido feita em processo de execução fiscal²², requerer a avocação dos processos em que o insolvente seja executado, a fim de estes serem apensados ao processo de insolvência.

¹⁸ Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 39.º do CIRE, «Concluindo o juiz que o património do devedor não é presumivelmente suficiente para a satisfação das custas do processo e das dívidas previsíveis da massa insolvente e não estando essa satisfação por outra forma garantida, faz menção desse facto na sentença de declaração da insolvência, dando nela cumprimento apenas ao preceituado nas alíneas a) a d) e h) do n.º 1 do artigo 36.º, e, caso disponha de elementos que justifiquem a abertura do incidente de qualificação da insolvência, declara aberto o incidente de qualificação com carácter limitado, aplicando-se, com as necessárias adaptações, o disposto na alínea i) do n.º 1 do artigo 36.º». Nos termos do n.º 9 do artigo 39.º do CIRE «(...) presume-se a insuficiência da massa quando o património do devedor seja inferior a € 5000».

¹⁹ O requerente do complemento da sentença irá depositar à ordem do tribunal o montante que o Juiz determinar de acordo com o que razoavelmente entenda ser necessário para garantir o pagamento das custas e dívidas (n.º 3 do artigo 39.º do CIRE).

²⁰ Neste sentido, vd. Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 28-11-2012 (processo n.º 0810/12, relator: Valente Torráo, disponível em www.dgsi.pt).

²¹ Conforme se decidiu no Ac. Tribunal da Relação de Coimbra de 15-07-2008 (processo n.º 21/06.0TBAVZ-G.C1, relator: Hélder Roque), disponível em www.dgsi.pt: «A omissão da apensação da execução ao processo de insolvência, judicialmente, ordenada, determina uma nulidade processual secundária que, por seu turno, desencadeia a anulação de todos os termos do processo subsequentes à sentença declaratória da insolvência, que daquela dependam, em absoluto».

²² No caso de, depois de declarada a insolvência, se iniciarem processos de execução fiscal (parte final do n.º 1 do artigo 180.º CPPT), em que se citará o Administrador de Insolvência, caso este assumia funções de gestão e administração da massa insolvente.

Alguma jurisprudência vai, ainda, mais longe na interpretação destas normas, tendo entendido que, sendo o processo de insolvência conhecido do órgão de execução fiscal, este deve remeter a execução fiscal para apensação independentemente do pedido de avocação previsto na lei falimentar e nas referidas disposições normativas do CPPT²³. Parece-nos, todavia, que, face ao teor das normas supra referenciadas, a apensação não é um efeito automático, devendo ser requerida do Tribunal onde corre termos o processo falimentar²⁴.

Julgamos, ainda, que, na lei fiscal, a previsão da apensação de todos os processos de execução fiscal aos autos de insolvência e não só, como se prevê no mencionado n.º 2 do artigo 85.º do CIRE, daqueles em que se tenham penhorados bens pertencentes à massa insolvente, se explica porque à apensação determinada pelo CPPT estão subjacentes motivos distintos daquele que se propende com a apensação ordenada pelo CIRE.

Na disposição falimentar está patente a defesa e preservação dos bens integrantes na massa insolvente e, nas normas tributárias, a apensação parece pretender, não só evitar a prática de atos inúteis que possam afetar a universalidade e normal tramitação do processo de insolvência^{25/26}, mas também assegurar que o Ministério Público tomará conhecimento do referido processo de insolvência e reclamará os créditos tributários que a AT detenha sobre o devedor ora declarado insolvente²⁷, daí fazer referência expressa, na parte final do n.º 2 do artigo 180.º do CPPT, a essa obrigação ((...) «onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respectivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial»).

Creemos, no entanto, que não faz qualquer sentido que o CPPT vá além do que dispõe o CIRE sobre esta matéria. Deveria, em conformidade com o estatuído pelo CIRE, determinar apenas a apensação das execuções fiscais em que se tenha procedido à penhora de bens, já que não

²³ Vd., a título de exemplo, Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 12-02-2015 (processo n.º 0257/14, relator: Ascensão Lopes), disponível em www.dgsi.pt.

²⁴ Neste sentido, vd. LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, *Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas Anotado*, 3.ª ed., p. 427, nota 6.

²⁵ JORGE LOPES DE SOUSA, no comentário a esta disposição legal, *ob. cit.*, vol. III, 6.ª ed., p. 325, entende também que a apensação dos processos de execução fiscal ao processo de insolvência visa assegurar que, nos processos executivos, não sejam adotados atos que possam interferir na normal tramitação do processo de insolvência, afetando os bens que compõem a massa insolvente. Esta parece-nos, de facto, ser uma das razões subjacentes a tal apensação, contudo, julgamos que se pretende também garantir que, com a referida apensação, o Ministério Público vai reclamar os créditos tributários no processo falimentar, daí não se limitar a apensação aos processos de execução fiscal em que foram já penhorados bens do património do devedor.

²⁶ Qualquer ato de disposição ou oneração dos bens compreendidos na massa insolvente, praticado após a declaração de insolvência, deverá ser declarado nulo. Tal nulidade é do conhecimento oficioso, devendo o Juiz anular o ato e ordenar a imediata suspensão do processo no qual o mesmo foi praticado. *Vide*, neste sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, vol. III, 6.ª ed., p. 325 e o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 16-04-2009 (processo n.º 2802/06.5TBGMR-F.G1, relator: Conceição Bucho), disponível em www.dgsi.pt, no qual se dispõe que «A venda de qualquer bem da insolvente, após essa declaração, configura a venda de bem alheio, que em relação à massa é *res inter alios acta* e, por isso, ineficaz».

²⁷ Neste sentido, *vide* acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 12/06/2008, processo n.º 0832803 (relator: Teles de Menezes): «Ainda que não verificado o requisito da apreensão ou detenção de bens abrangidos na massa insolvente, para justificar a aplicação do n.º 2 do art. 85.º, a avocação imposta pelo n.º 2 do art. 180.º do CPPT destina-se a permitir ao M.ºP.º que reclame o pagamento dos créditos na insolvência, pelo que parece não haver como evitar a necessidade da remessa a juízo para lhe dar conhecimento.», disponível em www.dgsi.pt.

se vislumbra a utilidade da apensação de quaisquer outros processos de execução fiscal²⁸, não valendo a mesma como reclamação de créditos. O Ministério Público deve, como qualquer outro credor, proceder à reclamação dos créditos das entidades que representa, cumprindo integralmente o disposto no artigo 128.º do CIRE. Para tal, terá a AT de, quando tome conhecimento da declaração de insolvência dos seus devedores²⁹, comunicar ao Ministério Público a existência de créditos, disponibilizando-lhe toda a documentação necessária para que este órgão possa apresentar devidamente a mencionada reclamação, sendo totalmente desnecessária – e ilegal – a apensação das execuções fiscais para tal efeito. Aliás, no momento em que se verifica a apensação, pode até já ter cessado o prazo de reclamação de créditos, cuja contagem se inicia com a publicação/citação da sentença que declara a insolvência.

Contudo, e enquanto as normas do CPPT não se compatibilizarem com o disposto no CIRE sobre esta matéria, deverá o Administrador de Insolvência, a fim de evitar a sua eventual responsabilização subsidiária, continuar a dar cumprimento ao disposto no n.º 2 do artigo 181.º do CPPT, requerendo a apensação de todas as execuções fiscais ao processo de insolvência, no prazo de 10 dias concedido para o efeito.

Compreensivelmente, as disposições relativas ao PER não preveem este mesmo efeito, determinando apenas a suspensão dos processos executivos e a sua extinção logo que o PER seja aprovado e homologado. De facto, não faz sentido que tais processos executivos sejam apensados ao PER, já que, neste processo de pré-insolvência, os bens do devedor não serão apreendidos, não existindo massa insolvente, nem se pretendendo concentrar no processo todas as questões referentes ao seu património.

Nos processos em que a insolvência é declarada de carácter limitado e não foi requerido o complemento da sentença, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 39.º do CIRE, não fica o devedor privado dos poderes de administração e disposição do seu património nem há lugar à apreensão de bens e reclamação de créditos³⁰, logo não fará igualmente sentido que os processos de execução, incluindo-se as execuções fiscais, sejam apensos ao processo de insolvência, não ficando o credor tributário impedido de prosseguir com as diligências que julgue necessárias para a satisfação dos seus créditos³¹.

A doutrina e a jurisprudência maioritárias têm entendido que a remessa dos processos de execução fiscal e a sua apensação ao Tribunal de insolvência implicam o envio de todos os processos incidentes, incluindo os tramitados por apenso³². No entanto, tal não configura a

²⁸ Como refere RUI DUARTE MORAIS, *A Execução Fiscal*, 2.ª ed., p. 205, «O que está em causa, havendo penhoras ou diligências semelhantes incidentes sobre bens do insolvente efectuadas em outros processos, não é uma apensação para efeitos de reclamação de créditos, mas a concretização das providências conservatórias que a declaração de insolvência implica (...)».

²⁹ A AT é, nos termos do n.º 5 do artigo 37.º do CIRE, citada, por carta registada, da declaração de insolvência dos seus devedores.

³⁰ Artigo 39.º, n.º 7, do CIRE.

³¹ Vd., neste sentido, Ac. do Tribunal Central Administrativo Sul de 22-01-2015 (processo n.º 08064/14, relator: Anabela Russo), disponível em www.dgsi.pt.

³² JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., vol. III, 6.ª ed., p. 325, refere que a remessa de todos os processos incidentes do processo de execução fiscal explica-se pelo facto de terem de ser centralizadas no Juiz do processo de insolvência todas as decisões relativas às dívidas e créditos a ele atinentes e aos bens que se

atribuição de competência ao Tribunal do processo falimentar para decidir as questões jurídicas de natureza tributária aí em causa, sob pena de se violar de forma grave o princípio da legalidade e as regras de competência sobre a matéria, não nos parecendo, ao contrário do que entenderam já os Tribunais Civis³³, que este entendimento coloca em causa a universalidade e auto-suficiência do processo de insolvência, já que estes princípios ficam devidamente assegurados com a comunicação da pendência destes processos incidentes que deverão ser julgados pelos tribunais materialmente competente que são os Tribunais Administrativos e Fiscais, devendo a evolução de tal processo ser acompanhada pelo Administrador da Insolvência, que providenciará os meios necessários para assegurar a posição do devedor, se tal for conveniente para a massa insolvente e de acordo com as instruções da assembleia de credores. Aliás, acolhemos o entendimento propugnado por alguma jurisprudência³⁴ que tem sustentado que não se justifica a apensação nos casos em que os incidentes versam sobre questões que em nada se relacionam ou interferem no montante do crédito ou nos bens que compõe a massa insolvente, como é, por exemplo, o caso das oposições à execução em que se discute a verificação dos pressupostos da reversão e a culpa do revertido³⁵.

integram na massa insolvente. Vd. também neste sentido, Ac. do Supremo Tribunal Administrativo de 12-02-2014 (processo n.º 0238/12, relator: Ascensão Lopes) e Ac. do Tribunal Central Administrativo de 27-11-2014 (processo n.º 00558/08.6BEPNF, relator: Paula Moura Teixeira), no qual se decidiu que «O processo de verificação e graduação de créditos é um incidente do processo de execução fiscal devendo ser avocado pelo tribunal judicial onde corre o processo de insolvência ou estão remetidos oficiosamente ao Serviço de Finanças competente para que este providencie a sua remessa e demais elementos do processo executivo ou diretamente ao tribunal onde foi declarada a insolvência». Ambos os acórdãos estão disponíveis em www.dgsi.pt.

³³ Cfr. acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 23/09/2014, processo n.º 1982/5TBMGR-B.C1 (relator: Jorge Arcanjo), no qual se decidiu que «Atento o princípio da auto-suficiência do processo de insolvência e dada a natureza e finalidade do apenso de verificação de créditos, é aqui a sede própria para se conhecer da existência do crédito contra o insolvente (reclamado pela Fazenda Nacional), designadamente quanto pressupostos da responsabilidade tributária subsidiária», disponível em www.dgsi.pt.

³⁴ Vide, a título de exemplo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10/02/2010, processo n.º 01257/09 (relator: António Calhau): «I - Nos termos do artigo 180.º do CPPT, a remessa dos processos de execução fiscal ao tribunal de insolvência implica a remessa de todos os processos que dele são incidentes, incluindo os tramitados por apenso. II - Tal não significa, porém, a atribuição genérica ao tribunal do processo de insolvência de competência para decidir todas as questões que são objecto daqueles processos, pelo que nos casos em que a apreciação destas nada tenha a ver com os créditos do insolvente não se justifica a referida apensação. III - É o que sucede com o pedido formulado pelo reclamante de substituição duma hipoteca, ordenada pela FP e que serve de garantia de pagamento de dívidas fiscais da sociedade executada, entretanto declarada insolvente, por garantia bancária, a prestar por aquele, para quem a propriedade do bem hipotecado foi transferida. IV - A apreciação da questão suscitada nenhuma interferência terá sobre o aludido processo de insolvência, pois, como alega o recorrente, nem o reclamante é o executado nos processos de execução fiscal nem o bem onerado com a hipoteca foi apreendido a favor da massa insolvente da executada.» e, do mesmo Tribunal, o recente acórdão de 13/04/2016, processo n.º 0804/15 (relator: Fonseca de Cavalho): «I - Nos termos do artigo 180.º do CPPT, a remessa dos processos de execução fiscal ao tribunal de insolvência implica a remessa de todos os processos que dele são incidentes, incluindo os tramitados por apenso. II - Tal não significa, porém, a atribuição genérica ao tribunal do processo de insolvência de competência para decidir todas as questões que são objecto daqueles processos, pelo que nos casos em que a apreciação destas nada tenha a ver com os créditos do insolvente não se justifica a referida apensação». Ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

³⁵ Vd., neste mesmo sentido acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04/11/2015, processo n.º 0834/14 (relator: Fonseca de Carvalho), disponível em www.dgsi.pt: «Quando em processo de oposição se questionam os requisitos da reversão e a culpa do revertido na situação de insuficiência patrimonial a que chegou a devedora originária, a apreciação da questão suscitada nenhuma interferência tem sobre o aludido processo de insolvência pelo que não há razão para determinar essa apensação».

Quando no processo falimentar se decida pela recuperação e manutenção da empresa em actividade ou, caso venha a ser aprovado um plano de recuperação no processo especial de revitalização, as penhoras efetuadas no âmbito dos processos executivos poderão, nos termos do n.º 1 do artigo 218.º CPPT, ser levantadas³⁶. Esta medida facilita a eventual venda de determinados bens livre de ónus, o que poderá, num âmbito de um plano de recuperação em que se preveja a reestruturação e recuperação da empresa insolvente, permitir a imediata realização de liquidez, suficiente para a continuação da actividade comercial.

3. Destino das execuções fiscais após a cessação do processo de insolvência ou do PER

O n.º 4 do artigo 180.º do CPPT determina que os processos de execução fiscal apensados ao processo de insolvência são devolvidos aos órgãos competentes no prazo de oito dias logo que cesse o processo de recuperação ou após o encerramento do processo falimentar. De acordo com este entendimento estaria o disposto no n.º 4 do artigo 233.º do CIRE, que prevê a desapensação das ações avocadas e cuja instância não se extinga e a sua consequente devolução ao Tribunal competente, logo que o processo de insolvência seja encerrado nos termos previstos nas alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 230.º³⁷. No entanto, o n.º 3 do artigo 88.º do CIRE, aditado pela Lei 16/2012, de 20 de abril, prevê a extinção das execuções instauradas contra o executado insolvente e suspensas nos termos do n.º 1 do mesmo preceito legal, ressalvando apenas a manutenção das execuções em que se pressuponha «o exercício do direito de reversão legalmente previsto». O mesmo destino está previsto no caso do PER, prevendo-se, na parte final do n.º 1 do artigo 17.ºE do CIRE que as tais ações devem extinguir-se logo que seja aprovado o plano de recuperação, salvo quando o mesmo preveja a sua continuação.

A propósito desta alteração legislativa, parece-nos importante salientar que o novo n.º 3 determina a extinção apenas das execuções referidas no n.º 1 do artigo 88.º do CIRE, ou seja, daquelas em que se tenha procedido à penhora de bens pertencentes à massa insolvente. Assim, julgamos que, quanto às execuções fiscais nas quais não foram praticadas diligências de penhora (suspensas e apensadas ao processo de insolvência), o problema da aplicação do disposto nesta norma nem se coloca, devendo estes processos ser devolvidos à AT logo após a cessação do processo falimentar. Louvamos a exceção que este preceito prevê, ao estabelecer que não deverão as execuções fiscais extinguir-se quando pretenda a AT operar a reversão sobre os responsáveis subsidiários ou – melhor – tendo tal reversão sido já efetuada como determina o n.º 7 do artigo 23.º da LGT, quando pretenda prosseguir com a execução contra tais responsáveis. Esta exclusão além de comprovar o entendimento de que também as execuções fiscais contra os revertidos devem ser suspensas durante a pendência do processo

³⁶ Que deverá, sempre que possível e nos termos do n.º 2 do artigo 218.º CPPT, ser substituída por garantia idónea.

³⁷ Ou seja, «após a realização do rateio final» (a) ou «quando o administrador da insolvência constata a insuficiência da massa insolvente para satisfazer as custas do processo e as restantes dívidas da massa insolvente» (d)).

falimentar e até à verificação da insuficiência do património do devedor principal, evidencia já alguma preocupação com o disposto nas normas tributárias³⁸.

Creemos, todavia, que a forma de conciliar o disposto nas normativas tributárias e falimentares supra referidas será interpretar a parte final do mencionado artigo n.º 3 do artigo 88.º do CIRE de forma extensiva, aplicando-se, assim, a exceção a todos os processos de execução fiscal, que devem ser desamparados do processo falimentar e devolvidas ao órgão de execução fiscal ou ao Tribunal tributário. Na verdade, não nos parece que faça qualquer sentido – porque tal pode até violar as regras de competência material – que seja o Juiz do processo de insolvência a extinguir este tipo de execuções, que seguem uma tramitação e regras próprias. Aliás, tal contrariaria até, no caso das insolvências das pessoas singulares, o disposto na al. d) do n.º 2 do artigo 245.º do CIRE que excepciona dos efeitos associados à concessão do benefício da exoneração do passivo restante³⁹, os créditos tributários que, assim, não se extinguem ao fim do período de cessão de cinco anos e podem continuar a ser exigidos pelo credor tributário.

Problema maior se colocará no PER: Na hipótese de, em respeito pelo princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, estarem estes créditos excluídos dos efeitos do PER⁴⁰, nomeadamente do eventual perdão e ou redução de créditos que, geralmente, tais planos preveem, não fará qualquer sentido que a aprovação e homologação do PER acarrete a extinção dos processos de execução fiscal, devendo os mesmos prosseguir caso o devedor não consiga a sua suspensão nos termos da lei tributária, requerendo, por exemplo, o pagamento em prestações da dívida tributária, nos termos do disposto no artigo 196.º do CPPT com a prestação de garantia idónea que permita a sua suspensão (169.º do CPPT).

³⁸ Preocupação que foi, aliás, assumida na Proposta de Lei n.º 39/XII, que antecedeu a revisão do CIRE operada pela Lei 16/2012, de 20 de abril, tendo o Conselho de Ministros manifestado, por diversas vezes, a necessidade de, com as alterações operadas na lei falimentar, salvaguardar os créditos tributários, nomeadamente do que toca à alteração do disposto no artigo 1.º do CIRE: «As alterações que se propõem ao artigo 1.º visam, por um lado, sublinhar que a recuperação dos devedores é, sempre que possível, primordial face à sua liquidação, desde que, obviamente, tal não prejudique a satisfação tão completa quanto possível dos credores do devedor insolvente, designadamente a administração fiscal e a segurança social» e co na criação do PER: «O processo visa propiciar a revitalização do devedor em dificuldade, naturalmente que sem pôr em causa os respectivas obrigações legais, designadamente para regularização de dívidas no âmbito das relações com a administração fiscal e a segurança social»

³⁹ «Se o devedor for uma pessoa singular, pode ser-lhe concedida a exoneração dos créditos sobre a insolvência que não forem integralmente pagos no processo de insolvência ou nos cinco anos posteriores ao encerramento deste (...)» (artigo 235.º do CIRE).

⁴⁰ A jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal de Justiça, a fim de conciliar as normas do CIRE e da LGT e CPPT, adotou o entendimento de que, tendo a AT ou a Segurança Social votado contra a aprovação do plano de recuperação que, apesar de prever a redução e/ou extinção do crédito tributário, foi aprovado pela maioria dos credores, deverá considerar-se que tal plano não lhe é oponível, por força da aplicação do regime jurídico da ineficácia relativa, que surge para as situações em que existe um direito, expectativa ou interesse legítimo de um terceiro (no caso o credor público) que seria prejudicado pelo negócio ou disposição em causa (no caso o plano de recuperação). *Vd., entre outros, acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 18/02/2014, processo n.º 1786/12.5TBTN.V.C2.S1, relator: Fonseca Ramos. Disponível em www.dgsi.pt. Para maiores desenvolvimentos sobre esta matéria, *vd. SARA LUÍS DIAS, «A afectação do crédito tributário no plano de recuperação da empresa insolvente e no plano especial de revitalização», in Revista de Direito da Insolvência, n.º 0, 2016, pp. 243 a 266.**

A jurisprudência nos Tribunais Tributários⁴¹ tem propugnado que esta devolução se justifica para possibilitar o prosseguimento da execução nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 180.º do CPPT, ou seja, «se a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens». No entanto, e como se prevê na parte final desta disposição legal, a exigibilidade do crédito fica condicionada pelo valor que eventualmente for recuperado pelo credor tributário no rateio efetuado em virtude da liquidação e partilha da massa insolvente ou pelo estipulado no plano de recuperação/plano de pagamentos (no caso de o mesmo se aplicar à Autoridade Tributária) aprovado no processo de insolvência ou no processo especial de revitalização⁴².

Acolhemos integralmente o entendimento da jurisprudência quanto à não aplicação da restrição constante da referida disposição legal aos responsáveis subsidiários caso inexistir declaração de insolvência destes. Deve ser feita uma interpretação restritiva deste artigo, não devendo a interpretação desta norma cingir-se á letra da lei, conforme determina o artigo 9.º do Código Civil. Podem, assim, prosseguir os processos de execução fiscal contra o responsável subsidiário (relativamente ao qual se operou a reversão), com a penhora dos seus bens, independentemente da data da sua aquisição, na medida em que só relativamente à entidade insolvente fica a possibilidade de penhora limitada a bens ulteriormente adquiridos. Não faria sentido determinar, nos termos do disposto no artigo 23.º, n.º 7, da LGT, que seja efetuada a reversão antes da remessa do processo ao Tribunal da insolvência para apensação e a adoção das medidas cautelares necessárias (a fim de impedir a dissipação do seu património) e depois impedir a penhora dos bens que os responsáveis subsidiários possuísem à data da devolução do processo ao órgão de execução fiscal. Aliás, como se referiu no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19/12/2012⁴³, «estaria aberta a porta para uma incompreensível, infundada e injusta evasão à responsabilidade subsidiária prevista no artigo 24.º da LGT, bastando ao gerente ou administrador conduzir a sociedade à insolvência e obter a declaração dessa situação para impedir que todo o seu património (ainda que vasto e valioso) respondesse pelo pagamento de dívidas tributárias da sociedade por si gerida, pois só lhe podiam ser penhorados bens que viesse a adquirir no futuro, ficando salvos e intocáveis todos os bens que adquirira até ao momento da declaração de insolvência da sociedade (porventura adquiridos à custa da forma como exerceu a gerência da sociedade)»⁴⁴.

4. A prossecução dos processos de execução fiscal relativos aos créditos vencidos após a declaração de insolvência (Análise do disposto no artigo 180.º, n.º 6, do CPPT)

⁴¹ Vide, a título de exemplo, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15/02/2012, processo n.º 0877/11 (relator: Pedro Delgado), disponível em www.dgsi.pt.

⁴² Neste sentido, cfr. acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 07/11/2012 (processo n.º 0375/12, relator: Isabel Marques da Silva) e de 19/12/2012 (processo n.º 01020/12, relator: Francisco Rothes). Ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

⁴³ Processo n.º 01020/12 (relator: Francisco Rothes). Disponível em www.dgsi.pt.

⁴⁴ No mesmo sentido, acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 17/02/2016, processo n.º 0122/15 (relator: Francisco Rothes) e de 16/03/2016, processo n.º 0647/15 (relator: Dulce Neto). Ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

Obstaculizando a já frágil tentativa de conciliação com o CIRE, o CPPT, no n.º 6 do seu artigo 180.º, determina que os processos de execução fiscal relativos a créditos vencidos após a declaração de insolvência ou após ser proferido despacho de prosseguimento da ação de recuperação de empresa não serão sustados nem apensados ao processo de insolvência, podendo seguir os seus normais termos até à extinção da execução.

A AT, sustentando-se no presente normativo legal, entende estar legitimada para instaurar e prosseguir livremente – apesar da declaração de insolvência do devedor – com todas as execuções fiscais referentes a créditos tributários não vencidos os termos da lei fiscal (ou seja, aqueles cujo prazo de pagamento voluntário, na data da declaração de insolvência, ainda não terminou⁴⁵).

Importa, contudo, não olvidar que, conforme prevê o n.º 1 do artigo 91.º do CIRE, a declaração de insolvência determina o vencimento de todas as obrigações do devedor insolvente não dependentes de uma condição suspensiva. Assim, não nos parece que seja legalmente admissível a prossecução de um processo em que se executam créditos tributários cujo facto gerador se verificou antes da declaração de insolvência, pois estes créditos venceram-se com a declaração de insolvência e foram, ou deveriam ter sido, reclamados, reconhecidos e graduados no processo falimentar⁴⁶. Em nossa opinião, tal atuação, além de afetar a universalidade que caracteriza o processo de insolvência, que visa concentrar todos os débitos e créditos do insolvente numa mesma ação, violaria, de forma grave e injustificada, os princípios da legalidade e da igualdade dos credores, uma vez que permitiria à AT a utilização de duas ações para recuperar os seus créditos (a execução fiscal e a ação falimentar, na qual reclamou tais créditos), prejudicando os restantes credores que, mesmo que graduados prioritariamente, poderiam não recuperar os seus créditos se os bens do insolvente fossem penhorados e vendidos no processo de execução fiscal para satisfação dos créditos da AT. Julgamos que conceder tal vantagem aos créditos tributários seria, apesar do seu carácter público e especial, absolutamente desproporcional e injustificada.

Assim, não podemos aceitar o entendimento de que, por força do disposto em tal norma, pode a AT executar os créditos que, apesar de não estarem ainda vencidos nos termos da lei tributária, ou sequer liquidados, dimanam de uma obrigação tributária originada antes de tal data, ou seja, aqueles tributos cujo facto gerador ocorreu em momento anterior àquele em que o devedor é declarado insolvente.

⁴⁵ Nos termos do n.º 1 do artigo 85.º do CPPT, o prazo para pagamento voluntário é fixado nas leis tributárias. Nos termos do n.º 2 deste preceito legal, «Nos casos em que as leis tributárias não estabeleçam prazo de pagamento, este será de 30 dias após a notificação para pagamento efectuada pelos serviços competentes».

⁴⁶ Em sentido oposto, entendeu-se no Ac. do Tribunal Central Administrativo Norte de 15-05-2014 (processo n.º 00567/13.3BEPNF, relator: Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos), disponível em www.dgsi.pt, que «O crédito decorrente de facto tributário ocorrido antes da declaração de insolvência mas que só foi determinado posteriormente constitui crédito vencido após a declaração de insolvência», não se aplicando o disposto no artigo 91.º, n.º 1, do CIRE, pois «Este dispositivo legal pressupõe que esteja determinada uma dívida na data da declaração de insolvência, o que não sucede com as obrigações tributárias relativas a factos pretéritos (à data da declaração de insolvência) mas que ainda não foram determinadas ou se encontram pendentes de determinação». Não sufragamos esta posição, sendo que, a nosso ver, a AT deverá reclamar, no processo de insolvência, todos os créditos referentes a obrigações tributárias geradas em data anterior à declaração de insolvência, devendo, para o efeito, liquidar, no prazo da reclamação de créditos, todos os tributos cujo facto gerador já se verificou.

JORGE LOPES DE SOUSA defende que o n.º 6 do artigo 180.º CPPT deverá ser interpretado em consonância com o disposto no CIRE, sob pena de se malograrem todos os esforços envidados no sentido de recuperar a empresa insolvente e satisfazer de forma igualitária os credores existentes, pelo que a interpretação razoável desta disposição, de acordo com a unidade do sistema jurídico (n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil), é a de que só será viável o prosseguimento de execuções fiscais deste tipo se forem penhorados bens não apreendidos no processo de insolvência⁴⁷. Este foi o entendimento acolhido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo⁴⁸ que, assim, aceita a instauração e prossecução de execuções fiscais relativas a créditos vencidos – de acordo com as normas tributárias – posteriormente à declaração de insolvência desde que, no âmbito desses processos, não sejam penhorados bens apreendidos no processo de insolvência.

Parece-nos que esta solução, que louvamos por procurar conciliar as normas tributárias com o disposto no CIRE, não tem viabilidade prática, na medida em que todos os bens do insolvente⁴⁹, mesmo os arrestados ou penhorados à ordem de um outro processo, são, como determina a al. g) do n.º 1 do artigo 36.º e o artigo 149.º CIRE, apreendidos⁵⁰ e integrados na massa insolvente⁵¹. Ou seja, a interpretação do n.º 6 do artigo 180.º do CPPT no sentido supra exposto, adotada pela doutrina e pela jurisprudência, redundaria na impossibilidade de prosseguimento de quaisquer execuções fiscais por não se encontrarem bens penhoráveis do devedor que não estejam já integrados na massa insolvente.

Em nossa opinião, o preceituado nesta norma tributária só se poderá aplicar aos créditos tributários sobre a massa insolvente, ou seja, os relativos a obrigações fiscais geradas com os atos praticados após a declaração de insolvência, com a manutenção da empresa em atividade ou com a própria liquidação e venda dos bens que compõem a massa insolvente, ou seja, no normal desenrolar do processo de insolvência e no interesse do seu desenvolvimento (artigo 51.º do CIRE)⁵².

⁴⁷ JORGE LOPES DE SOUSA, ob. cit., vol. III, 6.ª ed., p. 324.

⁴⁸ Vejam-se os Acórdãos do STA de 06/04/2011, processo n.º 0981/10, e de 07/09/2011, processo n.º 0326/11 (relatora de ambos: Isabel Marques da Silva). Segundo a primeira de tais decisões, «a instauração da execução fiscal por créditos vencidos posteriormente à declaração de falência, como são os créditos exequendos, encontra expresso apoio legal no disposto no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT, preceito que há-de ser, contudo, interpretado razoavelmente, atenta a *unidade do sistema jurídico*, no sentido de que só será viável o prosseguimento dos processos de execução fiscal por créditos vencidos após a declaração de falência se forem penhorados bens não apreendidos naquele processo». Os acórdãos do STA de 15/02/2012, processo n.º 0877/11 (relator: Pedro Delgado) e de 27/05/2015, processo n.º 0424/14 (relator: Dulce Neto) reiteraram este entendimento. Todos os acórdãos estão disponíveis em www.dgsi.pt.

⁴⁹ Excluem-se apenas os bens absolutamente impenhoráveis (n.º 2 do artigo 46.º do CIRE). Os bens relativamente impenhoráveis (artigo 823.º do CPC) podem ser integrados na massa insolvente se o devedor voluntariamente os apresentar, sendo tal decisão, em nosso entender, irreversível.

⁵⁰ Segundo n.º 2 do artigo 149.º CIRE, se os bens já tiverem sido vendidos, a apreensão incidirá sobre o produto da venda, caso este ainda não tenha sido distribuído pelos credores.

⁵¹ N.º 1 do artigo 46.º do CIRE.

⁵² Para maiores desenvolvimentos sobre a consideração dos créditos tributários como créditos sobre a insolvência ou créditos sobre a massa insolvente, vd. SARA LUÍS DIAS, *O crédito tributário no processo de insolvência – breves considerações*, in “Revista Fiscal”, n.º 3, Maio/Junho de 2013, pp. 9-11.

Como dispõe o n.º 3 do artigo 172.º do CIRE, o pagamento destes créditos deverá ser efetuado nas datas dos respetivos vencimentos. Se tal não suceder, o credor tributário – que não os pode reclamar nos termos do artigo 128.º do CIRE, porque aplicável apenas aos créditos sobre a insolvência – deverá exigir o seu pagamento em (nova) ação de execução fiscal. Importa, contudo, não esquecer que, durante os três meses seguintes à data da declaração de insolvência, o titular de créditos sob a massa insolvente não pode interpor execuções. Este período de carência previsto no n.º 1 do artigo 89.º do CIRE, aplicável também aos credores tributários, é a única limitação imposta aos credores da massa insolvente, pretendendo-se, em nosso ver, conceder ao administrador da massa insolvente algum tempo para analisar a situação, verificar os bens integrantes da massa insolvente e proceder ao pagamento voluntário das referidas dívidas⁵³.

Conforme determina a parte final do n.º 2 do artigo 89.º do CIRE, estas execuções por dívidas da massa insolvente de natureza tributária não são apensadas ao processo de insolvência, correndo isoladamente nos serviços de Finanças ou nos serviços próprios do Instituto de Gestão Financeira e de Segurança Social e, eventualmente, nos Tribunais Tributários.

5. Eventual apreensão para a massa insolvente de bens penhorados à ordem do processo de execução fiscal

Conforme determina o n.º 1 do artigo 46.º do CIRE, a massa insolvente abrange todo o património do devedor à data da declaração de insolvência, bem como os bens e direitos que ele adquira na pendência do processo. Nos termos do disposto no artigo 36.º, n.º 1, al g), do CIRE, a declaração de insolvência determina a «apreensão, para imediata entrega ao administrador da insolvência, dos elementos da contabilidade do devedor e de todos os seus bens, ainda que arrestados, penhorados ou por qualquer forma apreendidos ou detidos e sem prejuízo do disposto no n.º 1 do artigo 150.º». Estabelece esta última disposição legal que, declarada a insolvência, deve o Administrador de Insolvência diligenciar no sentido de os bens penhorados à ordem de outro processo lhe serem imediatamente entregues, para que deles fique depositário. Nos termos do disposto na al. a) do n.º 4 do artigo 150.º CIRE, todos os bens que tenham sido já penhorados à ordem do processo de execução fiscal manter-se-ão, a cargo do fiel depositário⁵⁴ nomeado pelo órgão de execução fiscal, ficando, no entanto, disponíveis e à ordem exclusiva do processo de insolvência.

Ora, coloca-se a questão de saber o que sucede aos bens penhorados à ordem do processo de execução fiscal quando o Administrador da Insolvência não atua, de imediato, no sentido de os apreender para a massa insolvente. Julgamos que é, na data da declaração de insolvência, que se produzem todos os efeitos jurídicos decorrentes desta declaração⁵⁵, ficando o

⁵³ LUÍS A. CARVALHO FERNANDES e JOÃO LABAREDA, ob. cit., p. 363, nota 3, referem que este período de carência só se pode compreender como um meio de tutela da massa insolvente.

⁵⁴ Vide artigo 233.º do CPPT para a responsabilidade dos depositários.

⁵⁵ Vd. acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05/02/2014, processo n.º 08/14 (relator: Dulce Neto), disponível em www.dgsi.pt: «A declaração de insolvência não provoca a invalidade das penhoras realizadas e o dever de as levantar, mas tão só o dever de apreensão para a massa insolvente de todos os bens que se encontrem penhorados (...) Do disposto nos arts. 4º, 46º, e 36º, nº 1, alíneas a) e g) do CIRE resulta que é a

Administrador legitimado para apreender os bens penhorados à ordem do processo de execução fiscal, ou seja, a apreensão apenas se efetivará no momento em que o Administrador interpelar o órgão de execução fiscal para o efeito. No entanto, se este não adotar as diligências necessárias para efetivar a referida apreensão, nomeadamente interpellando o órgão de execução fiscal para o efeito e caso tenham já decorrido os prazos de oposição à execução e à penhora, tendo o Exequente feito seus os bens penhorados ou o produto da venda dos mesmos, parece-nos que não será já legal a referida apreensão, sob pena de se afetarem as legítimas expectativas do credor que integrou na sua esfera jurídica os referidos bens para ressarcimento do seu crédito⁵⁶.

6. Efeitos da declaração de insolvência sobre a garantia prestada pelo executado para suspensão do processo de execução fiscal

No momento da declaração de insolvência, o devedor, que tenha reclamado ou impugnado a liquidação de imposto exigido pela AT ou que o pretenda fazer dentro do prazo concedido para o efeito⁵⁷, pode ter já, nos termos do artigo 169.º do CPPT, prestado garantia idónea a favor da AT para suspender um processo de execução fiscal^{58/59}.

A garantia que haja sido prestada, afetando os bens do devedor, será atingida pela declaração de insolvência. Assim, por exemplo, os bens sobre os quais haja sido constituído penhor ou hipoteca voluntária, serão, como determina a al. a) do n.º 1 do artigo 149.º do CIRE, apreendidos, passando a integrar a massa insolvente. No entanto, o crédito tributário que goze de tal garantia será graduado como crédito garantido.

Se o processo de execução fiscal estiver suspenso pela prestação de uma garantia bancária ou de um seguro caução ou outras formas de garantia em que um terceiro se assume como responsável pela obrigação do devedor, a AT, quando acionar a garantia, será ressarcida pelo

data em que é proferida a declaração judicial de insolvência que marca, em princípio, o momento a partir do qual se produzem todos os efeitos jurídicos que dela decorrem».

⁵⁶ Vd., nesse sentido, acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 23/06/2015, processo n.º 5109/12.5TBVNG-F.P1 (relator: Rui Moreira), disponível em www.dgsi.pt: «I - Após a sentença de declaração de insolvência, fica o administrador respectivo legitimado para apreender todo o património do insolvente, incluindo bens ou dinheiro que estejam penhorados numa execução. No caso de quantias em dinheiro, deve diligenciar para que estas sejam depositadas à sua ordem, o que implica a interpelação de quem delas seja depositário, para esse efeito (cfr. art. 150.º, n.º 4, al. a) e n.º 6 do CIRE). II - Já não serão apreendidas as quantias que, obtidas em precedente execução, tenham sido transferidas para o credor exequente antes de empreendida a sua apreensão pelo administrador da insolvência, no regular curso do processo executivo, porquanto, ingressando na esfera jurídica do exequente, lhe passam a pertencer».

⁵⁷ Nos termos do n.º 2 do artigo 169.º do CPPT, o sujeito passivo pode preventivamente prestar garantia logo após o *terminus* do prazo de pagamento voluntário (mesmo que a execução fiscal não tenha já sido instaurada), antes da apresentação do meio gracioso/judicial que utilizar.

⁵⁸ Dispõe o n.º 1 do artigo 199.º do CPPT, que a referida garantia idónea poderá consistir em garantia bancária, caução, seguro-caução, penhor ou hipoteca voluntária ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos tributários do exequente.

⁵⁹ Nos termos do n.º 4 do artigo 52.º da LGT, a Administração Tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia nos casos em que a sua prestação lhe cause prejuízo irreparável ou quando for manifesta a falta de meios económicos, que não seja da sua responsabilidade. Sobre o pedido de dispensa de prestação de garantia *vide* artigo 170.º do CPPT.

garante, passando este a ter direito de regresso sobre o devedor. O garante poderá, por tal razão, reclamar o valor da garantia no processo de insolvência, como crédito definitivo, se já honrou a garantia (o valor a reclamar corresponderá ao montante efetivamente pago) ou como crédito sob condição suspensiva⁶⁰, se a AT não tiver acionado ainda a referida garantia (o valor a reclamar corresponderá ao máximo garantido).

7. Conclusões

As disposições legais do CIRE, que manifestam a natureza universal do processo de insolvência, visando o ressarcimento igualitário dos credores e as normas tributárias do CPPT e da LGT, que evidenciam a natureza pública e indisponível do crédito tributário, não estão devidamente articuladas e em plena harmonia na previsão dos efeitos que a declaração de insolvência do devedor provoca nos processos de execução fiscal pendentes, levantando a articulação destas disposições vários problemas que aqui enunciamos e procuramos solucionar. Apesar de, nas últimas alterações operadas no CIRE, o legislador ter já manifestado alguma preocupação com as normas tributárias, evidenciando a especial natureza dos créditos tributários, as principais dúvidas mantiveram-se, nomeadamente no PER, que foi criado no sentido de favorecer a recuperação económica dos devedores e evitar a declaração da sua insolvência, não tendo o legislador acautelado neste novo processo a indisponibilidade dos créditos tributários e as disposições normativas da LGT e do CPPT.

Da análise desta problemática pudemos retirar as seguintes conclusões:

- Todos os processos de execução fiscal se devem suspender durante a pendência do processo de insolvência. Tal não poderá impedir que a AT faça operar a reversão contra os eventuais responsáveis tributários, contudo, também as execuções fiscais instauradas contra estes devem permanecer suspensas até à excussão do património do devedor principal insolvente ou em processo de recuperação.
- O CPPT deveria, em conformidade com o previsto pelo CIRE, prever apenas a apensação das execuções fiscais em que se tenha procedido à penhora de bens, já que a mesma não isenta a AT do dever de reclamar os seus créditos, não havendo qualquer outra razão para a apensação de todas as execuções fiscais ao processo de insolvência.
- Não devem ser apensados ao processo de insolvência os incidentes que versam sobre questões que em nada se relacionam ou interferem no montante do crédito ou nos bens que se integram na massa insolvente, não tendo os Tribunais Cíveis competência para decidir sobre matérias de natureza tributária.
- O entendimento defendido pela maioria da doutrina e da jurisprudência de que o prosseguimento das execuções fiscais sobre todos os créditos não vencidos (nos termos da lei fiscal) à data da declaração de insolvência só será possível se forem penhorados bens não

⁶⁰ Vide, neste sentido, LUÍS M. MARTINS, *Garantias bancárias não accionadas podem ser reclamadas*, disponível em www.insolvencia.pt [28/03/2017].

apreendidos naqueles processos de insolvência não terá, em nosso ver, utilidade prática, na medida em que todos os bens passíveis de penhora foram ou serão apreendidos para a massa insolvente. Assim, parece-nos que o preceituado no n.º 6 do artigo 180.º do CPPT só se poderá aplicar, em nosso ver, aos créditos tributários da massa insolvente.

— Terminado o processo de insolvência, devem ser devolvidos ao órgão competente todas as execuções fiscais suspensas e apensas, podendo a AT, em alguns casos, prosseguir com as mesmas para recuperação do crédito tributário não recuperado ou afetado pelo processo falimentar ou de revitalização.

Em suma, concluímos que, apesar das últimas alterações legislativas, em especial a operada pela Lei 16/2012, de 20 de abril, são, ainda, muitos os problemas resultantes da articulação do disposto das normas falimentares com as previsões legais tributárias, pelo que urge rever estas e outras questões, procurando compatibilizar os princípios que orientam estas duas distintas áreas do Direito: Insolvência e Tributário.

Vídeo da apresentação

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário Sara Luís Dias, Advogada: PER, insolvência e execução fiscal Instituto Superior de Ciências da Administração 13.01.2017 14:30

DATAJURIS JUSTIÇA TA

Lisboa

Sara Luís Dias

PER, insolvência e execução fiscal

00:04:21 -01:02:44

FCT FCCN www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1qhs4koscn/flash.html>

2. **O CONTENCIOSO DAS TAXAS**

SUZANA TAVARES DA SILVA



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O CONTENCIOSO DAS TAXAS

Suzana Tavares da Silva*

Nota introdutória.

1. O conceito de taxa.
2. Taxa e as categorias conexas
3. Notas adicionais sobre o contencioso das taxas.
4. Notas finais

Vídeos.

O contencioso das taxas continua a estar muito presente na jurisprudência dos tribunais tributários, o que se explica, em nosso entender, pelas transformações jurídico-financeiras a que temos assistido nos tempos mais recentes e que se devem, essencialmente:

- i)* Às transformações na organização administrativa, em particular com a criação de autoridades reguladoras independentes e com a delegação de muitos serviços e tarefas públicas em privados;
- ii)* Às novas formas como a função administrativa é exercida no contexto da passagem para o Estado Garantidor, maioritariamente por via da contratualização; e
- iii)* Ao tendencial esgotamento da capacidade de aumento da arrecadação financeira por via fiscal, que pressiona os serviços públicos para a busca de “receitas próprias”, complementares às transferências orçamentais.

O nosso objectivo com esta breve reflexão não é revisitar a totalidade da dogmática e da jurisprudência sobre as taxas, mas tão-só destacar algumas controvérsias recentes¹.

1. O conceito de taxa

Importa, em primeiro lugar, lembrar que o *conceito de taxa* não é uma definição de base legal, mas antes um conceito de origem doutrinária, baseado no pressuposto de que estes tributos assentam numa relação sinalagmática, ou seja, numa equivalência entre a prestação recebida pelo sujeito passivo e o valor que lhe é exigido a título de contraprestação pecuniária.

Assim, recorrendo ao conceito tradicional de taxa, que, a seu modo, foi acolhido pelo artigo 4.º da Lei Geral Tributária, e ao contexto (inter)normativo actual – em especial às vinculações do direito europeu – podemos reconduzir o conceito de taxa às prestações pecuniárias exigidas como contraprestação:

* Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

¹ O texto que agora se publica pretende corresponder, de forma fiel, ao teor da intervenção oral, apresentando-se, por essa razão, maioritariamente desprovido de referências bibliográficas, à excepção daquelas que foram expressamente referenciadas na comunicação.

- i)* Pelo aproveitamento *exclusivo* ou *especial* de um bem público (limitando o montante exigível a título de contraprestação ao valor juridicamente equivalente àquele uso);
- ii)* Pela prestação individualizada de um *serviço de natureza administrativa*² (limitando o montante exigível ao valor juridicamente equivalente à utilidade retirada do serviço³);
e
- iii)* Pela emissão de um acto ou realização de uma actividade habilitadora, autorizadora ou licenciadora (limitando o montante exigível ao valor juridicamente equivalente à utilidade retirada da remoção do obstáculo jurídico).

O legislador do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA) alargou sensivelmente este conceito, passando a recortá-lo a partir das *utilidades prestadas* aos particulares ou *geradas pela actividade dos municípios* – incluindo neste âmbito actividades de carácter difuso, como a prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e da protecção civil, as actividades de promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental e as actividades de promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional – e da realização de actividades dos particulares geradoras de impacto ambiental negativo (cf. Artigo 6.º/1 e 2, do RGTA, aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro).

Também a jurisprudência – em especial a jurisprudência do Tribunal Constitucional – acabaria por dar um contributo significativo para o recorte dogmático do conceito de taxa, promovendo igualmente um alargamento dos respectivos pressupostos de facto.

Lembramos, a título ilustrativo, algumas decisões disruptivas relativamente ao consenso doutrinário existente. Em primeiro lugar, a jurisprudência sobre a *taxa de reforço de infra-estruturas urbanísticas*, na qual se insere o acórdão n.º 344/2009 (relativo à TRIU de Amarante), segundo a qual a contraprestação deixa de ter de ser contemporânea do facto tributário e da obrigação de prestação tributária. Seguiu-se a ainda hoje indecifrável contraprestação pela *taxa anual de publicidade*, constante do acórdão n.º 177/2010, que considera que a remoção do obstáculo jurídico (afixação de publicidade em espaço privado) gera “a duradoura obrigação (para o município) de suportar uma actividade que, embora respeitando os deveres impostos pela lei da publicidade, interfere permanentemente com a conformação de um bem público”, e ainda um benefício económico em zona privada “que se projecta sobre a esfera pública provocando mudanças qualitativas na percepção e no gozo do espaço público por parte de todos os que nele se movem”. E, por último, o acórdão n.º 581/2012, sobre a *taxa dos postos de combustíveis inteiramente localizados em terrenos*

² As taxas têm que corresponder a serviços fora do mercado (mesmo que exercidos por organismos de direito público, excepto se não tiverem efeito distorcedor da concorrência), caso contrário estaremos, para efeitos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado, perante um serviço prestado em regime de mercado (mesmo que seja um mercado potencial e não real) que tem como correspondente um preço – artigo 2.º/3 CIVA. V., neste sentido, o acórdão do STA de 28.10.2015 (caso da repercussão da taxa de ocupação do subsolo) e o acórdão do TJUE no processo C-446/98 (locação de áreas para estacionamento de viaturas pela Câmara Municipal do Porto).

³ O valor exigido a título de taxa deve contribuir para custear o serviço não na sua totalidade, mas sim na parte que pode ser imputada ao requerente (custos incorridos = custo total – custo do funcionamento zero).

privados, que é exigida como contraprestação por um alegado serviço de fiscalização e vigilância municipal, bem como por neutralizar os custos de um impacto ambiental negativo, embora não se compreenda a medida em que este facto tributário pode ter autonomia em relação às obrigações que são impostas pelos regimes jurídicos do licenciamento deste tipo de instalações e pelos regimes de seguros obrigatórios para o exercício desta actividade económica.

A verdade é que a *ruptura com os pressupostos dogmáticos anteriores* e a *falta de um novo consenso doutrinário* para a determinação do âmbito de aplicação dos tributos de estrutura comutativa geraram um contexto de incerteza e intranquilidade que actualmente caracteriza esta realidade.

2. Taxa e as categorias conexas

O surgimento das *demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas* na revisão constitucional de 1997 trouxe novos desafios em matéria de recorte dogmático dentro da tipologia da tributação comutativa. Passou a ser necessário distinguir entre as *taxas*, onde a bilateralidade é perfeita (há uma individualização do benefício ou do encargo gerado), e as *demais contribuições financeiras*, onde essa bilateralidade assume uma natureza colectiva (há um benefício que é identificado em relação a um grupo de sujeitos passivos, mas não é possível individualizar a medida desse benefício em relação a cada membro do referido grupo, razão pela qual a contribuição é igual entre todos ou proporcionalmente igual entre subcategorias dentro do grupo).

As *contribuições financeiras* são um domínio onde ainda não existe um verdadeiro consenso entre os autores relativamente à delimitação desta categoria tributária em relação às taxas e em relação aos impostos, assim como em relação ao regime jurídico a que mesmas se subordinam, quer em termos formais, quer em termos materiais. Acresce que também o Tribunal Constitucional, através da sua jurisprudência, não tem contribuído para um recorte exacto das *demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas*, ao reconduzir a esta categoria tributária figuras tão diversas como as *contribuições devidas pelos regulados para o financiamento da actividade das entidades reguladoras independentes* (acórdão n.º 365/08 e n.º 613/08 – taxa de regulação da ERC), a *taxa de utilização do espectro radioeléctrico* (acórdão n.º 152/2013) as *'penalizações' por emissões poluentes excedentárias* devidas no contexto da aplicação do regime do comércio europeu de licenças de emissões (acórdão n.º 80/2014) ou a *taxa de segurança alimentar mais*, que financia o Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais, o qual constitui um instrumento financeiro da Direcção-Geral de Alimentação Veterinária para o financiamento das actividades de controlo oficial no âmbito da saúde animal e da segurança alimentar (acórdão n.º 539/2015).

Apesar da heterogeneidade destas decisões, é possível retirar delas um entendimento jurisprudencial que contraria o que muita doutrina vinha defendendo no sentido da aplicação do *princípio da legalidade tributária* às demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas. Com efeito, os autores defendiam que a aprovação destes tributos – na falta de um

regime geral, que até à data ainda não existe – só seria possível mediante autorização legal (expressa ou tácita) da Assembleia da República. O Tribunal Constitucional veio, contudo, defender que, por se tratar de tributos que correspondem à execução de políticas públicas sectoriais, será suficiente a sua aprovação por acto legislativo – ou seja, por decreto-lei simples –, na medida em que a condução geral das políticas públicas é uma competência constitucional do Governo, no âmbito da qual se inclui, também, o poder para instituir estes tributos.

Mas a *incerteza jurídica* estende-se também a novas áreas de sobreposição ou confronto entre as taxas e outras categorias financeiras, designadamente os *preços regulados* e as *tarifas*. Com efeito, a própria *competência da jurisdição tributária* é posta à prova quando estamos perante prestações pecuniárias que são devidas como contraprestação de serviços regulados, nos quais a relação contratual entre a entidade prestadora do serviço e o cliente final é uma relação privada de consumo – ainda que intensamente regulada no âmbito da protecção dos utentes dos serviços essenciais (Lei n.º 23/96, de 26 de Julho, na sua redacção actualizada) –, mas o preço que é cobrado pelo serviço prestado não se forma livremente no mercado, sendo antes resultante de uma regulação administrativa tarifária, a cargo das autoridades reguladoras.

A questão foi levada à jurisprudência a propósito da qualificação do valor devido a título de contraprestação dos serviços de água e saneamento, quando estes são prestados por um concessionário. No acórdão do STA de 25 de Junho de 2013 (proc. 33/13) aquela prestação pecuniária foi qualificada como *taxa*, no acórdão do Tribunal de Conflitos de 21 de Janeiro de 2014 (proc. 44/13) como *preço privado* e no acórdão do Tribunal de Conflitos de 29 de Janeiro de 2014 (proc. 45/13) novamente como *taxa*, tendo esta última posição acabado por prevalecer na jurisprudência do STA.

Uma solução que não é isenta de críticas nem de dificuldades de concretização na prática. Desde logo, quando o município executa preços de serviços prestados por empresas municipais ou concessionárias, questiona-se quem é que emite o título executivo e, em caso de oposição à execução fiscal, quem é que pode responder pela legalidade da liquidação.

Por estas e por outras razões não concordamos com a solução a que chegou o Tribunal de Conflitos na decisão de 29 de Janeiro de 2014, mas também não subscrevemos a posição do acórdão do Tribunal de Conflitos de 21 de Janeiro de 2014, na medida em que aí se defendida a existência de um *regime dual*, ou seja, estaríamos perante um preço no caso de gestão concessionada e perante uma *taxa* no caso de gestão directa ou delegada dos serviços de abastecimento de água e saneamento. Em nossa opinião, estaremos sempre – quer em caso de gestão directa ou delegada, quer em caso de concessão – perante um *preço regulado*, que não pode reconduzir-se à categoria tributária das taxas. Trata-se, antes, de uma categoria financeira, cujo valor, ao não ser fixado livremente em mercado, por razões de falta de concorrência no sector, é contudo determinado segundo regras de direito administrativo que procuram reconduzir o respectivo valor àquele que seria devido se existisse um mercado concorrencial a funcionar correctamente – daí a denominação de *preço regulado*.

Aliás, muitas das questões que têm sido discutidas na jurisprudência tributária são produto da *regulação económica* dos sectores de actividade que antes estavam vedados à iniciativa

económica privada pela lei de delimitação dos sectores (Lei 46/77, de 8 de Julho), mas que entretanto foram liberalizados por imposição do direito europeu, ficando subordinadas ao *princípio da neutralidade*. Assim, um sector que antes estava vedado à participação dos privados deixa de o estar (como sucedeu entre nós nas actividades de fornecimento de água aos consumidores finais a partir de 1993) e o Estado e as entidades públicas são ou podem ser *players* nesse mercado juntamente com os privados. Porém, as regras aplicáveis às entidades públicas que exercem essas actividades (em regime de gestão directa ou delegada) e aos privados que com estes colaboram no exercício das mesmas actividades têm de ser idênticas, sob pena de violação do princípio da neutralidade no que respeita ao regime da propriedade dos Estados-Membros, que figura no artigo 345.º do TFUE (ex-artigo 295.º do TCE). É esta subordinação às regras de mercado que explica a subordinação dos municípios às regras tarifárias impostas pela ERSAR, mesmo quando exploram a actividade de abastecimento de água e saneamento em regime de gestão directa.

Exemplo do que acabamos de dizer é também a resposta ao problema da admissibilidade ou não da denominada “taxa de disponibilidade” do serviço de água e saneamento, que mais não é do que uma *mera componente do preço regulado* do serviço de abastecimento de água, que deve explicar-se e resolver-se com base nos *princípios tarifários* (universalidade, aditividade e repartição equitativa de encargos fixos) e não com base nos princípios tributários das taxas, como a bilateralidade ou sinalagmaticidade e proporcionalidade⁴.

A *dificuldade de articulação entre taxas e preços regulados* está igualmente presente no sector das comunicações, mais concretamente no regime jurídico do alojamento de redes em infra-estruturas aptas para o efeito (Decreto-Lei n.º 123/2009, na sua redacção actualizada). De acordo com o que aí foi estabelecido, as empresas que constroem ou dispõem de infra-estruturas implantadas no domínio público municipal pagam, por esse facto, ao município, a *taxa municipal de direitos de passagem* (artigo 12.º do Decreto-Lei n.º 123/2009, na sua redacção actualizada e artigo 106.º da Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro), que hoje não pode ser juridicamente repercutida sobre os consumidores finais (artigo 85.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro – LOE/2017). Por sua vez, as empresas de comunicações quando *alojam as suas redes naquelas infra-estruturas* pagam às empresas proprietárias ou titulares das mesmas *preços orientados para os custos* pelo acesso a infra-estruturas, mesmo quando são infra-estruturas públicas concessionadas (artigo 19.º) e mesmo quando a empresa que as explora está isenta do pagamento da taxa municipal de direitos de passagem, como sucede com a concessionária da rede nacional de distribuição e da maioria das redes municipais de distribuição em baixa tensão.

O regime jurídico das infra-estruturas aptas ao alojamento de redes de comunicações – o Decreto-Lei n.º 123/2009, na sua redacção actualizada – corresponde à transposição para o direito interno das directrizes europeias em matéria de aceleração e facilitação da expansão das redes de comunicações e à sua harmonização com os poderes municipais em matéria de gestão dos respectivos bens dominiais, assim como do Estado e empresas concessionárias ou

⁴ Para compreender a diferença é interessante confrontar o acórdão do STA de 5 de Novembro de 2010 (Proc. 17/10) e o Esclarecimento sobre os tarifários dos serviços de águas, apresentado pela ERSAR em Agosto, também, de 2010.

proprietárias de infra-estruturas aptas ao alojamento daquelas redes na respectiva liberdade de exploração económica. Em outras palavras, o Estado assegura que a expansão das redes de comunicações é possível graças ao seu alojamento em infra-estruturas já existentes (ex. infra-estruturas que suportam as redes de distribuição de energia eléctrica ou gás natural) e mediante o pagamento às empresas titulares das mesmas de um preço negociado entre ambas, que deve estar orientado para os custos e que, se não corresponder àqueles parâmetros, pode ser determinado pela ANACOM, nos termos do artigo 19.º daquele diploma legal.

Ora, este regime dual – taxas com regulação estadual para os municípios como contraprestação pela implantação de infra-estruturas no domínio público e preços regulados para as entidades titulares dessas infra-estruturas como contraprestação pelo alojamento nas mesmas das redes de comunicações – suscitou contestação por parte dos municípios, que consideraram que o mesmo lhes “expropriava” poderes de gestão dos seus bens dominiais. Apontavam como exemplo a circunstância de algumas empresas, como as concessionárias da distribuição de energia eléctrica, estarem isentas do pagamento da taxa municipal, mas poderem receber das empresas de comunicações uma remuneração pelo alojamento das respectivas redes naquelas infra-estruturas, ao passo que o município estava, neste caso, legalmente proibido de exigir às empresas de comunicações qualquer contraprestação por aquele facto *ex vi* o disposto no artigo 106.º/5, da Lei das Comunicações. Em outros casos, quando as empresas de comunicações optassem por construir infra-estruturas, apenas teriam de pagar ao município a taxa municipal de direitos de passagem, cujo valor era muito inferior ao que era exigido pelas empresas titulares de infra-estruturas de rede a título de preço pelo alojamento das redes nas respectivas infra-estruturas.

É neste contexto que alguns municípios decidem instituir *taxas sobre a utilização do subsolo*, cujo facto tributário não se distinguia do facto tributário da taxa municipal de direitos de passagem, dando origem, como bem sublinhou o STA, a situações de *dupla tributação jurídica*, que são inadmissíveis segundo o regime jurídico das taxas⁵.

Ainda a propósito das taxas e categorias conexas, sublinhamos, pela negativa, a crescente criação de contra-ordenações relativas ao não pagamento de taxas ou tarifas e a submissão de ambas ao regime de cobrança coerciva segundo as regras do processo de execução fiscal, prescindindo-se até da própria cobrança do tributo. É o que sucede, por exemplo, com os *títulos de transportes públicos*⁶, regime que antes também se aplicava às *taxas moderadoras do SNS*⁷.

⁵ V., por todos, o acórdão de 21 de Outubro de 2015, proc. 691/15 - “(...) para além da TMDP não podem ser cobradas às empresas que oferecem redes e serviços de comunicações electrónicas acessíveis ao público quaisquer outras taxas pela instalação de sistemas, equipamentos e demais recursos em terrenos do domínio público municipal e que tenham como contrapartida a utilização desses terrenos, sob pena de se estar a tributar duplamente a mesma realidade. Dupla tributação que é inadmissível em matéria de taxas, na medida em que elas constituem, por natureza, a contrapartida pela obtenção de um determinado benefício (relação de bilateralidade ou de sinalagmaticidade que caracteriza as taxas) e não se poder justificar um duplo pagamento pelo mesmo benefício”.

⁶ O artigo 10.º da Lei n.º 28/2006 (alteração introduzida pela Lei n.º 83-C/2013) estipula que “o serviço de finanças da área do domicílio fiscal do agente de contra-ordenação é competente para a instauração e instrução dos processos de contra-ordenação a que se refere a presente lei, bem como para aplicação

Esta questão está relacionada com o último ponto a que pretendemos aludir: *o alargamento excessivo do âmbito de aplicação do processo de execução fiscal*. Um alargamento que se vem registando, seja por via da “qualificação tributária conveniência”, ou seja, da qualificação como tributos de prestações que actualmente são exigidas por actividades prestadas em regime de mercado, seja através de uma intervenção directa do legislador, que subordina ao regime de execução fiscal a cobrança de prestações que, nos termos do artigo 148.º do CCPT, não poderiam seguir aquele regime jurídico. Incluem-se neste universo, para além dos exemplos já mencionados, *as portagens*⁸ e *as quotas para as ordens profissionais*⁹.

O mencionado alargamento do âmbito do processo de execução fiscal é justificado pela capacidade de a Administração Tributária poder proceder a esta cobrança e de o fazer com a eficácia que os meios electrónicos asseguram (penhora electrónica), mas esquece ou ignora a limitada capacidade que os tribunais tributários têm para poder assegurar uma resposta adequada ao nível de litigiosidade que estas cobranças em massa envolvem, sobretudo quando não existe sequer um regime processual simplificado para estes processos.

3. Notas adicionais sobre o contencioso das taxas

Por último, queria ainda, de forma tópica, apontar três questões processuais relativas às taxas. Em primeiro lugar, uma dúvida que por vezes se coloca a respeito das taxas liquidadas e cobradas pelas freguesias: *quem é o titular da capacidade tributária activa no caso das taxas devidas ao abrigo de actividades que o município tenha delegado na freguesia?* A questão é suscitada pelo facto de o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro (Diploma que aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário), não conter uma resposta para o problema. No essencial, o artigo diz-nos que:

- i)* As competências atribuídas no CPPT a órgãos periféricos locais serão exercidas, nos termos da lei, em caso de tributos administrados por autarquias locais, pela respectiva autarquia;
- ii)* Que as competências aí atribuídas ao dirigente máximo do serviço ou a órgãos executivos da administração tributária serão exercidas, nos termos da lei, pelo presidente da autarquia; e

das respectivas coimas”. A alteração de 2013 revogou o disposto no n.º 4 do artigo 9.º da referida Lei n.º 28/2006, onde se estabelecia que o valor dos bilhetes era cobrado conjuntamente com as contra-ordenações.

⁷ Cf. artigo 8.º-A do Decreto-Lei n.º 113/2011, de 29 de Novembro, entretanto revogado pelo artigo 135.º da Lei do Orçamento do Estado para 2017 (Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro).

⁸ O artigo 17.º-A/1, da Lei n.º 25/2006, de 30 de Junho, estipula que compete à administração tributária, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, promover a cobrança coerciva dos créditos relativos à taxa de portagem, dos custos administrativos e dos juros de mora devidos, bem como da coima e respectivos encargos.

⁹ O artigo 43.º/4, da Lei n.º 2/2013, de 10 de Janeiro, prevê que a cobrança dos créditos resultantes de quotas dos membros segue o processo de execução tributária.

- iii)* Que as competências atribuídas ao representante da Fazenda Pública serão exercidas, nos termos da lei, por licenciado em Direito desempenhando funções de mero apoio jurídico.

Recentemente, a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março¹⁰ acrescentou ainda que a competência para cobrança coerciva de impostos e outros tributos administrados por autarquias locais pode ser atribuída à administração tributária mediante protocolo, mas não diz, por exemplo, se no caso de uma delegação de competências do Estado no município ou do município na freguesia, aquele protocolo pode ser celebrado pela entidade a quem os poderes foram delegados ou se tem de ser subscrito pelo delegante.

Em segundo lugar, queria sublinhar que nas taxas municipais, mais *eficaz do que a cobrança coerciva* – que em municípios mais pequenos pode ser complicada de efectuar, embora a possibilidade aberta pela celebração de protocolos com a administração tributária venha permitir superar estas dificuldades –, é muitas vezes a *cessação ou não realização da contraprestação* (ex. a não emissão da licença ou a não prestação do serviço) e por isso a lei garante que sendo prestada garantia adequada (artigo 199.º CPPT) as autarquias locais não podem negar a prestação de serviços, a emissão dos actos autorizativos ou a continuação da utilização de bens do domínio público e privado autárquico com fundamento no não pagamento da taxa, desde que o sujeito passivo impugne o tributo administrativa ou judicialmente – artigo 10.º/2, do RGTAL. Não existe, porém, um instrumento processual ágil para defesa dos sujeitos passivos quando as entidades públicas não respeitam esta regra.

Por último, coloca-se, também, a questão do *regime de revisão dos actos tributários de liquidação das taxas*. O RGTAL apenas faz referência à reclamação e à impugnação judicial, mas a maior parte dos Regulamentos Municipais de Taxas incluiu também o pedido de revisão do acto de liquidação da taxa, (é o caso, por exemplo, do artigo 12.º do Regulamento de Taxas do Município de Sintra), embora nem sempre respeitando a formulação do artigo 78.º da LGT. Ora, a este propósito, perguntamos se *também se deve aplicar às taxas a jurisprudência do STA que admite a revisão obrigatória por parte da administração tributária dos actos tributários, no prazo de 4 anos, a pedido do contribuinte e em sentido favorável a este*¹¹. E, em nosso entender, a resposta não pode deixar de ser positiva, na medida em que o artigo 78.º da LGT e a jurisprudência que sobre ele se firmou valem para todos os tributos e não exclusivamente para os impostos.

4. Notas finais

Umhas palavras finais para destacar as dificuldades actuais do contencioso das taxas. Não se trata apenas de sublinhar o peso excessivo que o mesmo hoje representa para os tribunais tributários em termos de volume processual e que merece uma reflexão séria no sentido de retirar uma parte significativa destes litígios daqueles tribunais – pode pensar-se num sistema

¹⁰ Rectificada pela Declaração de Rectificação n.º 10/2016, de 25 de Maio.

¹¹ V., por todos, os acórdãos do STA de 20 de Março de 2002 (recurso n.º 26.580), de 17 de Maio de 2006 (rec. n. 16/06) e de 21 de Janeiro de 2009 (rec. n. 0771/08).

de arbitragem adaptado a este contencioso ou formas alternativas de resolução destes litígios –, mas também de destacar que boa parte deste contencioso acaba por não chegar aos tribunais em razão dos baixos montantes envolvidos, que levam muitos sujeitos passivos, numa análise custo-benefício, a optar pelo pagamento de tributos ilegais. Cabe ao Estado instituir mecanismos mais eficazes na vigilância das taxas, por forma a neutralizar este tipo de situações.

Para além disso, as dificuldades que apontámos em relação à correcta definição das taxas na sua relação com as contribuições financeiras a favor de entidades públicas e com as tarifas, só pode ser superada através de uma intervenção do legislador, quer pela aprovação do regime geral das demais contribuições financeiras – como lhe impõe o artigo 165.º/1i) da CRP – quer pela aprovação de um regime geral das categorias financeiras.

Vídeos da apresentação

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário Suzana Tavares da Silva, Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra: Pressupostos das taxas e o princípio da proporcionalidade. (Pt.1) Centro de Estudos Judiciários - Auditório 20.01.2017 10:00

O CONTENCIOSO DAS TAXAS

CEJ – ACÇÃO DE FORMAÇÃO CONTÍNUA | 20.01.2017
Suzana Tavares da Silva | FDUC

FCT FCCN www.fcn.pt

→ <https://educast.fcn.pt/vod/clips/1oxntqmny/flash.html>

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

FCT FCCN www.fcn.pt

→ <https://educast.fcn.pt/vod/clips/579afucja/flash.html>

3.

JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TRIBUNAL EUROPEU DOS DIREITOS DO HOMEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

RUI CAMACHO PALMA



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TRIBUNAL EUROPEU DOS DIREITOS DO HOMEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA¹

Rui Camacho Palma²

1. Os pilares da proteção dos direitos dos contribuintes na jurisprudência do TEDH.
2. Decisões recentes do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem em matéria tributária.
3. Breve referência a alguns casos pendentes e temas para o futuro.

1. Os pilares da proteção dos direitos dos contribuintes na jurisprudência do TEDH

a) Ponto de ordem

Antes de traçar uma breve panorâmica sobre os temas tributários essenciais que têm ocupado o Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (“TEDH”)³ nos tempos mais recentes, impõe-se recordar aquilo que, sem especial preocupação dogmática, pode ser sucintamente enunciado como o conjunto dos pilares estruturantes da proteção dos direitos dos contribuintes – e, enquanto tal, naturalmente direitos humanos – consagrada pela sua jurisprudência.

b) Direito a um processo equitativo

Em primeiro lugar, o TEDH reconheceu e tem vindo de modo sistemático a salvaguardar o direito a um processo equitativo, ao abrigo do artigo 6.º da CEDH. Contudo, os termos em que o faz no que à matéria tributária diz respeito são restritos e particulares.

A principal questão técnica inerente à aplicabilidade do artigo 6.º da CEDH a processos tributária decorre do facto de o seu n.º 1 aludir à “*determinação dos... direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal*”. Os tributos – e os impostos em particular – são perspetivados pelo TEDH como uma obrigação “administrativa”, o que significa que, em princípio, os contribuintes não podem reivindicar o direito a um julgamento justo quando disputam a sujeição ao tributo, o montante da base

¹ O presente artigo mais não representa do que a expressão formal de uma breve apresentação efetuada no dia 20 de janeiro de 2017 no Centro de Estudos Judiciários, no âmbito do respetivo programa de formação contínua, na sequência do honroso convite dirigido ao autor pela Ex.ma Senhora Juíza Dra. Margarida Reis, por sugestão da Prof. Doutora Ana Paula Dourado. Além do sincero agradecimento que lhes é devido, serve esta nota para esclarecer também o propósito limitado das reflexões vertidas no artigo, sem qualquer pretensão de natureza académica ou juscientífica. O propósito que as anima consiste tão-somente em contribuir para a difusão da relevância da matéria, que pouca atenção tem merecido no panorama jurídico nacional.

Um outro agradecimento, não menos justificado, para o Prof. Philip Baker, QC, não apenas por toda a generosidade na partilha dos seus vastos conhecimentos sobre estas matérias e na difusão da importância das mesmas junto da comunidade jurídica internacional, como sobretudo pelo que fez e continua a fazer pelos direitos de todos os contribuintes.

² MA Taxation University of London, advogado, responsável pelo Departamento Fiscal da Linklaters LLP – Sucursal em Portugal.

³ Por simplicidade de exposição referir-se-á genericamente como TEDH tanto o Tribunal como a Comissão Europeia dos Direitos do Homem, abolida com a entrada em vigor em 1 de novembro de 1998 do Protocolo n.º 11 à Convenção Europeia dos Direitos do Homem (“CEDH”).

tributável e/ou do próprio tributo e/ou a natureza ou amplitude de isenções, entre outros aspetos.

O acórdão *Ferrazzini v. Itália* (processo n.º 44759/98), de 12 de julho de 2001, proferido pelo Pleno do TEDH com 6 votos de vencido (num total de 17), é a decisão jurisprudencial nuclear quanto a esta matéria. No acórdão *Ferrazzini*, a questão decidenda prendia-se com a duração do processo. Considerando conjuntamente as fases graciosa e judicial, algumas das questões tributárias subjacentes levaram mais de 10 anos a ser decididas e outras permaneciam ainda por resolver, ao cabo de 13 anos, quando o TEDH foi chamado a pronunciar-se. Em conformidade com a sua jurisprudência anterior, o TEDH decidiu que as questões fiscais propriamente ditas não revestiam natureza civil e, por conseguinte, a questão não se encontrava abrangida pela CEDH.

Além de veementes votos de vencido, entre os quais avulta a incisiva lição do juiz maltês Giovanni Bonello, o acórdão *Ferrazzini* foi severamente criticado nos mais diversos círculos⁴ e o próprio TEDH veio a mitigar o alcance prático da sua posição, através de uma interpretação algo peculiar do conceito de obrigações civis mas sobretudo do alargamento do conceito de acusação em matéria penal. Embora esta não seja a sede apropriada para desenvolver a discussão em torno dos méritos do acórdão *Ferrazzini*, importa ter presente, para efeitos de melhor compreensão da sua jurisprudência, que o TEDH descortinou e de facto implementou ativamente uma forma de lidar indirectamente com uma vasta gama de questões de natureza tributária, ora submetendo-as à luz dos direitos e obrigações civis, ora funcionalizando-as às infrações que se lhes encontram associadas, utilizando a matéria criminal e contraordenacional como “pretexto” para escrutinar aquelas questões no plano substantivo.

Aliás, já no acórdão *Editions Périscope v. França* (processo n.º 11760/85), de 26 de março de 1992, o TEDH abordara como uma questão de direitos e obrigações de carácter civil a queixa de uma sociedade que falira, em grande medida, em virtude da rejeição de certas concessões e isenções tributárias. Uma vez que a sociedade solicitava uma indemnização pelos danos sofridos, exigindo a restituição do imposto pago, mas não discutindo propriamente a exigibilidade do mesmo, o TEDH concluiu estar em causa processo “civil”, na medida em que o objecto da ação era de natureza pecuniária, com base numa alegada violação de direitos igualmente pecuniários, e esta perceção algo difusa do conceito de obrigações de natureza civil tem vindo a permitir ao TEDH apreciar litígios nos quais são controvertidas obrigações de reembolso (v.g., acórdão *Filippello v. Itália* (processo n.º 25564/94), de 24 de outubro de 1995) ou a liquidação de tributos não fiscais (v.g., as “taxas fluviais” no acórdão *S.C. Raisa M. Shipping SR.L. v. Roménia* (processo n.º 37576/05), de 8 de janeiro de 2013).

Em todo o caso, tem sido através do recurso vertente da acusação em matéria penal que o direito dos contribuintes a um processo equitativo tem feito o essencial do seu caminho na jurisprudência do TEDH. Lançando mão da doutrina *Engel* (na sequência do parágrafo 82 do acórdão de 8 de junho de 1976 nos processos apensos *Engel et alia v. Holanda*, processos n.º s 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; e 5370/72), o TEDH construiu paulatinamente uma

⁴ Cfr. Philip Baker, “The Decision in *Ferrazzini*: Time to Reconsider the Application of the European Convention on Human Rights to Tax Matters”, (2001) 29 *Intertax*, Issue 11, pp. 360–361.

conceção muito abrangente de acusação em matéria penal, suscetível de se encontrar preenchida com relativa facilidade em múltiplos litígios de natureza tributária a que se encontrem associadas infrações de natureza contraordenacional. Para efeitos de tal qualificação, o TEDH toma em consideração os seguintes aspetos (considerados *in totum*, não sendo nenhum deles nem essencial nem forçosamente suficiente per se), desenvolvidos em numerosos arestos, de que é exemplo o acórdão *Bendenoun v. França* (processo n.º 12547/86), de 24 de fevereiro de 1994:

- i) A natureza criminal da matéria de acordo com o ordenamento jurídico interno;
- ii) A natureza intrínseca da infração, devendo a pena ou sanção ter como objetivo dissuadir uma conduta fraudulenta, negligente, dolosa ou genericamente ilícita, não sendo privativa ou particularmente dirigida a um grupo ou situação em particular;
- iii) A natureza e gravidade da própria sanção, sem que seja exigível uma particular magnitude. De acordo com a jurisprudência firme do TEDH é suficiente que a sanção corresponda a uma certa percentagem do tributo, mesmo que o valor absoluto seja ínfimo, ou que exista a possibilidade de ser severa, ainda que em concreto seja aplicada uma sanção ligeira.

Esta permeabilização do TEDH ao escrutínio de temas tributários através da flexibilização do conceito de acusação em matéria penal conduziu não apenas a uma limitação do alcance do acórdão *Ferrazzini* como a alguma indefinição do exato âmbito da proteção conferida sob a égide do direito a um processo equitativo, tendo o TEDH sentido a necessidade de esclarecer, no seminal acórdão *Jussila v. Finlândia* (processo n.º 73053/01), de 23 de novembro de 2006, que nem todas as garantias consagradas no artigo 6.º da CEDH se aplicariam a acusações em determinada matéria penal que não se pudesse qualificar como “núcleo duro” das questões criminais propriamente ditas. Inevitavelmente, a tentativa de delimitar e enquadrar este mesmo “núcleo duro” tem vindo a acarretar o emprego de noções difusas e muito pouco sedimentadas, designadamente no que respeita ao “estigma” que certas acusações em matéria penal encerrarão, por contraposição a outras de “peso” alegadamente distinto:

“The Court would not exclude that in the criminal sphere the nature of the issues to be dealt with before the tribunal or court may not require an oral hearing. Notwithstanding the consideration that a certain gravity attaches to criminal proceedings, which are concerned with the allocation of criminal responsibility and the imposition of a punitive and deterrent sanction, it is self-evident that there are criminal cases which do not carry any significant degree of stigma. There are clearly “criminal charges” of differing weight” (acórdão *Jussila*, parágrafo 43)

Sem surpresa, este tipo de abordagem pragmática envolve uma fragilidade dogmática crescente, propiciadora de uma insegurança jurídica que começa a ser censurada no seio do próprio TEDH, como adiante se exemplificará.

c) Direito ao respeito pela vida privada e familiar

Um segundo pilar da defesa dos direitos dos contribuintes na ação jurisprudencial do TEDH refere-se à proteção da vida privada, e em particular no que respeita ao domicílio e à correspondência. A esfera pessoal e familiar constitui um reduto inviolável, sendo suficiente a inexistência de adequadas salvaguardas dos direitos dos contribuintes para que o TEDH constata a violação do artigo 8.º da CEDH, como sucedeu, a título meramente exemplificativo, com as escutas telefónicas ilegais no acórdão *Huvig v. França* (processo n.º 11105/84), de 24 de abril de 1990, ou com a interceção de correspondência (mesmo depois de extinto o processo fiscal que a motivara) no acórdão *Volokhy v. Ucrânia* (processo n.º 23543/02), de 2 de novembro de 2006.

Neste domínio, o TEDH tem sido genericamente parcimonioso no reconhecimento da profundidade e amplitude da salvaguarda conferida aos direitos dos contribuintes, sempre ciente dos condicionalismos decorrentes da legitimação, pelo n.º 2 do mesmo artigo, das interferências sobre tais direitos que se revelem necessárias para a prossecução, entre outros objetivos, do bem-estar económico do país. Trata-se de um direito que convoca irremediavelmente alguma tensão com exigências de diversa ordem sobre a atuação do Estado em domínios como o do combate à evasão fiscal, no âmbito do qual avulta a temática da troca de informações entre autoridades tributárias, bem como entre estas e outras autoridades, ou toda a arquitetura jurídica em torno do acesso a informação e documentação bancária, reclamando uma especial ponderação do princípio da proporcionalidade. A forma como o TEDH executa o difícil exercício de balanceamento necessário a uma justa e equilibrada consideração de objetivos e princípios conflitantes, sopesando interesses gerais e direitos individuais, é particularmente bem ilustrada na discussão de diversos aspetos relativos às buscas ao domicílio – v.g., no acórdão *Funke v. França* (processo n.º 10828/84), de 8 de outubro de 1991 – ou a escritórios de advogados – v. g., no acórdão *Tamosius v. Reino Unido* (processo n.º 62002/00), de 19 de setembro de 2002.

d) Proteção da propriedade privada

A tributação é, *prima facie*, uma ingerência na livre e pacífica fruição da propriedade consagrada no artigo 1.º do Primeiro Protocolo à CEDH. Por conseguinte, a privação ou restrição à fruição do património apenas são toleradas quando impostas:

- i)* Por razões de interesse público,
- ii)* Em condições definidas por lei e
- iii)* De acordo com princípios gerais de Direito reconhecidos internacionalmente (por exemplo, a proteção do direito de propriedade de nacionais estrangeiros).

O artigo 1.º, n.º 2, do Primeiro Protocolo à CEDH esclarece que a fruição pacífica da propriedade não prejudica o poder do Estado para fazer cumprir as leis necessárias para garantir o pagamento de tributos, nos termos de um “justo equilíbrio” entre o interesse geral e

os direitos particulares; porém, tratando-se de uma exceção a uma liberdade fundamental, deve ser interpretada de forma restrita. Por conseguinte, a existência da exceção não significa que a imposição do cumprimento das leis tributárias possa ser assegurada de modo ilimitado ou sem controlo. Apesar da constante alusão a uma ampla margem de apreciação na escolha das formas e níveis de tributação (a expressão “*wide margin of appreciation*” é quase onnipresente na jurisprudência sobre a matéria), o TEDH não consente que a mesma possa justificar:

- (i) Formas de tributação em violação do Estado de direito,
- (ii) Encargos tributários manifestamente desproporcionados (embora de um modo naturalmente discutível quanto ao que se deve entender por “desproporcionado”...) ou
- (iii) Violações ao princípio da segurança jurídica, entre outros limites.

Neste contexto, o TEDH já teve oportunidade de escrutinar a atuação de diversos Estados quanto ao modo como exercem, em situações de natureza muito díspar, o seu poder de interferência na faculdade de fruição da propriedade privada pelos contribuintes. Não deve surpreender que as soluções de alguns dos casos nem sempre sejam facilmente apreensíveis, uma vez que o desiderato da composição equilibrada dos interesses em confronto de que o TEDH se encontra incumbido é permeável, pela natureza das coisas, a alguma “subjetividade” de apreciação. Assim, uma longa penhora de propriedades cujo valor excedia uma vintena de vezes o valor do imposto em litígio foi considerada em contravenção ao direito à proteção da propriedade privada no acórdão *Lemoine v. França* (processo n.º 26242/95), de 2 de julho de 1997, mas tanto uma base tributável mais elevada do que o próprio rendimento – no acórdão *Fratrrik v. Eslováquia* (processo n.º 51224/99), de 25 de maio de 2004 –, como impostos superiores ao rendimento – no acórdão *Imbert des Tremiolles v. França* (processos n.ºs 25834/05 e 27815/05), de 4 de janeiro de 2008 – foram aceites na medida em que se inscrevem na já mencionada “ampla margem de apreciação” do Estado.

Por outro lado, no que respeita à segurança jurídica, o TEDH dispôs igualmente da oportunidade para esclarecer que, se um determinado nível de incerteza legal é inevitável e aceitável num contexto empresarial e profissional – de que é exemplo o acórdão *CBC-Union v. República Checa* (processo n.º 68741/01), de 20 de setembro de 2005 –, já verdadeiros conflitos ou contradições, substantivos e nunca clarificados, entre atos normativos pelo menos teoricamente vigentes em simultâneo podem constituir uma interferência arbitrária na livre e pacífica fruição da propriedade privada, como se decidiu no acórdão *Shchokin v. Ucrânia* (processo n.º 23759/03), de 14 de outubro de 2010.

Similarmente, embora legislação retroativa possa ser aceitável como forma de legítima resposta do Estado a uma atuação dos contribuintes em reação a legislação entretanto introduzida – precisamente o que se encontra na base do acórdão *M.A. et alia v. Finlândia* (processo n.º 27793/95), de 10 de junho de 2003 – é totalmente inadmissível o desrespeito

legislativo ou administrativo pelo caso julgado – cfr. acórdão *Stere et alia v. Roménia* (processo n.º 25632/02), de 23 de fevereiro de 2006.

e) Proibição da discriminação

O artigo 14.º da CEDH consagra a proibição da discriminação na fruição de direitos e liberdades consagrados na própria CEDH, ainda que, em abstrato, um tratamento discriminatório possa ser compatível com a CEDH caso o mesmo prossiga um objetivo legítimo e seja aplicado de forma a observar o princípio da proporcionalidade.

Em contraste com o disposto no artigo 1.º do Protocolo n.º 12 à CEDH (este sim, um princípio geral e autónomo de não discriminação), o disposto no artigo 14.º da CEDH apenas se aplica em articulação com outros artigos da CEDH.

A interação com o artigo 1.º do Primeiro Protocolo é, porventura, uma das mais habituais na jurisprudência do TEDH, tendo o Tribunal reprovado, como discriminação inadmissível na proteção da propriedade privada, e entre numerosos outros exemplos, a recusa de extensão a não residentes da isenção do chamado “imposto de igreja”, no acórdão *Darby v. Suécia* (processo n.º 11581/85), de 23 de outubro de 1990, ou a não dedutibilidade da pensão de alimentos paga a uma filha com fundamento no facto de o contribuinte, embora indiscutivelmente reconhecido como pai, nunca ter sido casado com a mãe, no acórdão *P.M. v. Reino Unido* (processo n.º 6638/03), de 19 de julho de 2005.

No entanto, a conjugação com outros artigos da CEDH é, também, perfeitamente viável, avultando o acórdão *Glor v. Suíça* (processo n.º 13444/04), de 30 de abril de 2009, no âmbito do qual o TEDH concluiu que a recusa de permissão de realização do serviço militar por parte de um contribuinte com problemas de saúde moderados (que não impediam a prestação desse mesmo serviço militar em certas condições, evitando-se apenas determinadas tarefas), quando conjugada com a simultânea rejeição da isenção do chamado “imposto de substituição do serviço militar” (devido por contribuintes que objetivamente o não podem realizar), constitui uma discriminação inadmissível no âmbito do respeito pela vida privada e familiar tendo por pano de fundo uma obrigação tributária.

f) Outros direitos

A título de mera curiosidade – e, portanto, sem qualquer pretensão a que se alcandorem como pilares da proteção dos contribuintes no âmbito da CEDH –, refira-se ainda que praticamente todos os artigos da CEDH já foram, em algum momento, invocados por contribuintes em consequência de litígios com as autoridades tributárias, embora nem todos tenham logrado sucesso junto do TEDH:

- i) Artigo 2.º da CEDH – direito à vida; no acórdão *Lewandowski v. Polónia* (processo n.º 43457/98), de 15 de junho de 1999, o TEDH não ficou convencido de que a morte da mulher do queixoso, ocorrida no dia 25 de fevereiro de 1996, havia efetivamente sido causada pelo stress provocado pela visita de funcionários da

Segurança Social para cobrança de dívidas, visita essa que tivera lugar quase um mês antes, mais concretamente no dia 29 de janeiro de 1996;

- ii) Artigo 3.º da CEDH – proibição da tortura; embora não se provando o espancamento do contribuinte pela Polícia Fiscal, o TEDH condenou a Ucrânia pela falta de investigação da queixa, no acórdão *Kozinets v. Ucrânia* (processo n.º 75520/01), de 6 de dezembro de 2007;
- iii) Artigo 4.º da CEDH – proibição da escravatura; para desalento de muitas empresas crescentemente assoberbadas por cada vez mais exigentes obrigações formais, não logrou vencimento a tese de quatro sociedades austríacas segundo a qual a tarefa de reter imposto dos funcionários na fonte e um conjunto de outros deveres acessórios sem remuneração constituem trabalhos forçados, no acórdão *W, X, Y e Z v. Áustria* (processo n.º 7427/76), de 27 de setembro de 1976;
- iv) Artigo 5.º da CEDH – direito à liberdade e segurança; a detenção continuada, durante quase 3 (três) anos, para investigar uma potencial fraude fiscal foi considerada manifestamente excessiva pelo TEDH no acórdão *Neumeister v. Áustria* (processo n.º 1936/63), de 27 de junho de 1968;
- v) Artigo 7.º da CEDH – princípio da legalidade; embora não possa haver condenação sem lei anterior, o TEDH decidiu no acórdão *L.-G. R. v Suécia* (processo n.º 27032/95), de 15 de janeiro de 1997, que a própria jurisprudência dos tribunais nacionais pode integrar o conceito de lei para este efeito. Como tal, não viola o princípio da legalidade uma condenação por cumplicidade em fraude fiscal quando, apesar de a lei especial aplicável a crimes fiscais não conter qualquer referência à cumplicidade, a orientação dos tribunais superiores suecos era já, à data dos factos, a de que, por remissão para as regras gerais do Código Penal, a cumplicidade seria igualmente punível estando em causa crimes fiscais praticados no âmbito da referida lei especial;
- vi) Artigo 9.º da CEDH – liberdade de pensamento e religião; os direitos consagrados no âmbito deste artigo encontram-se frequentemente intercetados por matérias tributárias, as mais das vezes em virtude de litígios quanto ao enquadramento tributário específico de organizações ou práticas religiosas. São relativamente frequentes decisões neste domínio que se articulam com os princípios da proporcionalidade e da igualdade – a título de exemplo, o TEDH já sustentou que constitui uma violação da liberdade de religião tributar num montante de quase 76% do seu valor os donativos concedidos a uma associação religiosa, no acórdão *AC Temple Pyramide v. França* (processo n.º 50471/07), de 31 de janeiro de 2013 –, embora também surjam ocasionalmente casos mais peculiares, como o que conduziu à conclusão de que atribuir números de contribuinte a pessoas individuais não viola a liberdade de religião, ao contrário do invocado por contribuintes ortodoxas, cuja leitura do Livro do Apocalipse era incompatível com tal marcação

numérica (*Tamara Skugar et alia v. Rússia* (processo n.º 40010/04), de 3 de dezembro de 2009;

- vii) Artigo 10.º da CEDH – liberdade de expressão; o TEDH já teve o ensejo de determinar que a proibição da utilização, por uma associação de contribuintes insatisfeitos, do nome “*Aliança dos Perseguidos pela Autoridade Tributária*” não constituía uma contravenção à liberdade de expressão, não por qualquer motivo de salvaguarda do bom nome da referida autoridade, mas com o argumento curioso da possível confundibilidade, para prevenir a interpretação errónea de uma qualquer ligação oficial à mesma, no acórdão *APEH U. S. v. Hungria* (processo n.º 32367/96), de 5 de outubro de 2000. Contudo, não é admissível a punição, a título de difamação, de uma perita que, no âmbito de um depoimento na qualidade de testemunha, considerou que dois inspetores fiscais erraram deliberadamente, por ser incompreensível que tivessem calculado imposto alegadamente em falta do modo como o haviam feito relativamente ao seu cliente. Neste caso, o TEDH considerou que tais declarações deveriam ter sido toleradas pelos tribunais finlandeses como manifestação da convicção da queixosa num caso concreto, no âmbito do exercício da liberdade da expressão no contexto de um julgamento, e não como afirmações gratuitas, com intuítos verdadeiramente difamatórios, que devessem ser punidas enquanto tal, no acórdão *Mariapori v. Finlândia* (processo n.º 37751/07), de 6 de julho de 2010;
- viii) Artigo 11.º da CEDH – liberdade de reunião e de associação; esta liberdade é objeto de violação pela imposição legal de uma contribuição para uma associação patronal, cuja utilização de tal contribuição não é transparente e associação essa à qual o visado não pretendia pertencer, não extraindo qualquer benefício de tal integração, no acórdão *Ólafsson v. Islândia* (processo n.º 20161/06), de 27 de abril de 2010;
- ix) Artigo 12.º da CEDH – direito ao casamento; o facto de um Estado decidir manter na sua legislação doméstica um conjunto de regra que acarretam alguma desvantagem fiscal para os contribuintes casados inscreve-se ainda, segundo o TEDH, na ampla margem de apreciação dos Estados nestas matérias, conforme se decidiu no acórdão *Lindsay v. Reino Unido* (processo n.º 11089/84), de 11 de novembro de 1986;
- x) Artigo 2.º, n.º 2, do Protocolo n.º 4 à CEDH – liberdade de circulação; de acordo com o TEDH, não pode ser considerada indevida ou conflituante com o exercício legítimo da liberdade de circulação a exigência efetuada por um Estado a um contribuinte que pretende abandonar o respetivo território de pagar, antes de partir, os impostos sobre a propriedade que se encontrem em falta (acórdão *Sjöblad v. Suécia*, processo n.º 10653/83, de 6 de maio de 1985); e
- xi) Artigo 4.º do Protocolo n.º 7 à CEDH – direito a não ser julgado ou punido mais de uma vez; de acordo com o TEDH, viola o princípio *ne bis in idem* a imposição

simultânea de multa e de imposto adicional sobre combustível para punir a mesma ofensa, i.e., a utilização indevida de combustível sujeito a baixa tributação, tal como proclamado no acórdão *Ruotsalainen v. Finlândia* (processo n.º 13079/03), de 16 de junho de 2009.

2. Decisões recentes do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem em matéria tributária

a) Ponto de ordem: a troca de informações

Efetuada este excursus visando delimitar de modo sumário o status quo “tradicional” da jurisprudência do TEDH em matéria tributária, encontram-se porventura mais bem contextualizadas aquelas decisões recentes do Tribunal que, por motivos de ordem diversa, mais se afiguram merecer nota de destaque.

Neste âmbito, justifica-se uma nota prévia para começar por sublinhar aquele que, com toda a probabilidade, será – se o não é já hoje – o tema candente da jurisprudência do TEDH no domínio tributário ao longo dos próximos anos. Tendo por pano de fundo uma acelerada transformação do Direito Fiscal Internacional e do modo como as organizações supranacionais e a sociedade em geral perspetivam atualmente o fenómeno tributário, talvez não seja hiperbólica a afirmação de que nunca como hodiernamente foi tão crucial e decisiva a correta articulação entre os artigos 6.º, 8.º e 14.º, da CEDH, na complexa confluência entre a salvaguarda do princípio da legalidade, a observância do princípio da necessidade numa sociedade democrática e a absoluta exigência da proporcionalidade e do justo equilíbrio de interesses entre a utilidade pública e os direitos individuais.

É, no mínimo, colossal o desafio que se depara ao intérprete e aplicador da CEDH – *maxime* ao TEDH, mas a todos os tribunais dos Estados Membros da CEDH – no sentido de manejar a avalanche normativa que, sem preocupação de exaustividade, decorre:

- (i) Da Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Diretiva 77/799/CEE, e da Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade, e com novas alterações a caminho – v.g., a Diretiva 2016/2258 do Conselho, de 6 de dezembro de 2016, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita ao acesso às informações antibrandeamento de capitais por parte das autoridades fiscais (a Diretiva da Cooperação Administrativa ou “DCA”),
- (ii) Do Artigo 7.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia,
- (iii) Das cláusulas de troca de informações nas Convenções para evitar a Dupla Tributação ou protocolos complementares de assistência mútua,

- (iv) Dos Acordos para Troca de Informações em Matérias Fiscais,
- (v) Da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal e o Acordo Multilateral das Autoridades Competentes para a Troca Automática de Informações de Contas Financeiras, celebrado em 27 de janeiro de 2016 ao abrigo desta última, ou (vi) do normativo direta ou indiretamente resultante do *Foreign Account Tax Compliance Act*. Contudo, quando a estes vetores eminentemente tributários aglutinamos a interoperação com legislação não tributária, v.g., em matéria de proteção de dados ou branqueamento de capitais, o desafio assume com meridiana clareza proporções épicas.

Para já, satisfaçamo-nos com o respigar da variada jurisprudência que, no último par de anos, tem promanado do TEDH, ora acentuando, ora clivando orientações enunciadas no primeiro capítulo.

b) Direito a um processo equitativo

No acórdão *Van Weerelt v. Holanda* (processo n.º 784/14), de 16 de junho de 2015, o TEDH analisou a eventual violação do artigo 6.º da CEDH por parte do Estado holandês, alegadamente consubstanciada na injunção pendente sobre um contribuinte para, sob cominação de uma multa diária de € 2.500,00, revelar informações relevantes sobre ativos patrimoniais que deteria no estrangeiro e de cuja existência as autoridades holandesas se haviam apercebido em virtude de informação obtida da Alemanha ao abrigo da DCA. Apesar de a injunção ressaltar que a informação que viesse a ser disponibilizada pelo contribuinte apenas seria utilizada para exigir o pagamento dos impostos que se revelassem em falta, não podendo servir para fundamentar a aplicação de quaisquer sanções de natureza criminal, o contribuinte recusou-se a dar cumprimento à injunção, invocando o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, enquanto corolário do artigo 6.º da CEDH.

Contudo, o TEDH começou por sublinhar que a autoincriminação, cuja verificação a aplicação de tal princípio pretende precisamente evitar, seria impossível dado o âmbito expressamente limitado da injunção, pelo que tal princípio não poderia ser invocado a este pretexto.

Ademais, o TEDH ressaltou ainda que o direito ao silêncio apenas prevalece quando a informação solicitada não pode ser obtida senão através de uma manifestação de vontade do acusado traduzida na renúncia ao direito ao silêncio. Pelo contrário, não abrange informação, documentação ou materiais que podem ser obtidos do acusado mediante o emprego de outros meios – eventualmente coercivos –, de forma independente da sua vontade, de que são exemplo a apreensão de documentos ao abrigo de um mandado para tal fim ou a recolha de fluidos corporais e material genético para efeitos de exames periciais, concluindo pela inexistência de violação do artigo 6.º da CEDH.

No acórdão *Janyr v. República Checa* (processo n.º 42937/08), de 31 de outubro de 2013, o TEDH foi chamado a debruçar-se sobre diversos aspetos inerentes a um conjunto de processos judiciais atinentes à eventual prática de evasão fiscal, designadamente a violação do princípio

do contraditório (que o TEDH confirmou), entre outros. Em todo o caso, o elemento porventura mais singular e relevante deste caso reside na invocação, pelo contribuinte, da violação do princípio da igualdade de armas e consequente falta de equidade do processo penal, em virtude de não ter sido convocada nem ouvida uma testemunha residente em Gibraltar considerada significativa pelo contribuinte, e que poderia, alegadamente, prestar depoimento num sentido que seria favorável à sua pretensão.

Todavia, o TEDH recordou que a CEDH não impõe que os tribunais nacionais tenham de aceder a todas os pedidos de convocação de testemunhas por parte dos réus e não descortinou no comportamento das instâncias nacionais qualquer indício no sentido de que não teriam ponderado devidamente a potencial relevância de tal depoimento, pelo que, não tendo sido demonstrado que a audição de tal testemunha alteraria efetivamente o resultado final do julgamento, o TEDH concluiu não ter existido, neste âmbito, uma contravenção ao artigo 6.º da CEDH.

Esta ilação concita, porém, uma questão de fundo, para a qual não se afigura existir uma resposta inequívoca, tão-somente uma consideração de ordem geral que promana de princípios nucleares como os da justiça e do Estado de Direito. Em concreto, deve a troca de informações ter lugar apenas quando estejam em causa elementos favoráveis ao entendimento das autoridades tributárias? No contexto do ordenamento português, tanto os princípios constitucionais referenciados como, de forma mais explícita, os princípios da imparcialidade e da atuação com vista à descoberta da verdade material, que se impõem à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) por força do disposto nos artigos 55.º e 58.º da Lei Geral Tributária, não parecem permitir qualquer margem para dúvida de que a troca de informações não pode ser seletiva, devendo, pelo contrário, abranger sem restrições o que efetiva ou presuntivamente possa auxiliar o contribuinte no seu dissêndio com a AT.

No caso que conduziu à prolação do acórdão *Renard et alia v. França* (processo n.º 3569/12), em 25 de agosto de 2015, os contribuintes contestaram a constitucionalidade dos atos normativos ao abrigo dos quais lhes haviam sido aplicadas coimas relativas a imposto sobre o consumo incidente sobre existências de vinhos. Considerando que a questão não era nem nova, nem suficientemente séria e complexa, a *Cour de Cassation* recusou o recurso para o Conselho Constitucional e decidiu de imediato sobre a questão da suposta inconstitucionalidade, julgando-a não verificada.

Perante a invocação dos contribuintes de que a recusa da apreciação da matéria pelo Conselho Constitucional configurava uma violação do Artigo 6, n.º 1, da CEDH, o TEDH observou haver ocorrido uma apreciação apropriada e não arbitrária da matéria controvertida por um tribunal independente. Uma vez que os Estados não se encontram obrigados pela CEDH a assegurar que a análise de questões de constitucionalidade se encontre exclusiva ou necessariamente afeta a um tribunal constitucional ou qualquer órgão jurisdicional com competência específica nesse domínio, o TEDH notou que o exame da pretensão dos contribuintes pela *Cour de Cassation* fora suficiente para honrar as obrigações do Estado francês neste domínio, concluindo pela inexistência de violação do artigo 6.º, n.º 1, da CEDH.

Finalmente, o acórdão *Kalavros v. Grécia* (processo n.º 27602/14), de 17 de novembro de 2015, manteve a estrita defesa da doutrina *Ferrazini*, recusando apreciar o caso à luz do artigo 6.º da CEDH na medida em que o mesmo se prendia com uma disputa sobre o montante de juros indemnizatórios devidos pelas autoridades tributárias gregas na sequência de uma liquidação de direitos aduaneiros em montante excessivo. Este processo merece, ainda assim, uma evocação na medida que, depois considerar que tais juros indemnizatórios não constituem nem matéria civil, nem matéria criminal, o TEDH sentiu a necessidade de ressaltar, quase que a título de nota pedagógica, que os casos semelhantes invocados pelo próprio contribuinte, no âmbito dos quais o TEDH tinha reconhecido uma violação da CEDH (v.g., o acórdão *Buffalo SRL em liquidação v. Itália* (processo n.º 38746/97), de 3 de julho de 2003, haviam sido submetidos à sua apreciação e escrutinados unicamente na perspetiva da violação do artigo 1.º do Primeiro Protocolo à CEDH, i.e., enquanto encerrando uma violação do direito à propriedade privada. Contudo, uma vez que, por razões processuais, os juros em causa não constituíam ainda “propriedade” em sentido próprio (por incúria processual do contribuinte, ainda corria um prazo de oposição de que as autoridades tributárias poderiam lançar mão, apesar de ser já evidente que a razão não lhes assistia), a invocação do artigo 1.º do Primeiro Protocolo à CEDH também não era ainda possível.

c) Direito a um processo equitativo, proteção da propriedade privada e discriminação

A montante do acórdão *UBS v. França* (processo n.º 29778/15), de 29 de novembro de 2016, encontra-se uma investigação por alegado branqueamento de capitais, fraude fiscal e outras infrações, no âmbito da qual o banco foi obrigado a prestar a favor das autoridades fiscais francesas uma caução de nada menos de € 1.100.000.000 (mil e cem milhões de Euros).

O banco invocou o princípio da presunção de inocência e alegou ainda a existência de uma interferência inadmissível e desproporcionada no exercício do direito à livre e pacífica fruição da propriedade privada, bem como uma atuação discriminatória no estabelecimento do valor da caução.

Não se impressionando pela magnitude, em termos absolutos, da referida caução, o TEDH começou por notar que a imposição de tal caução não significa nem pode representar, nos termos da lei, qualquer forma de “pré-conceito” ou presunção sobre a eventual culpabilidade do contribuinte. Por outro lado, sublinhou que o montante da mesma representava aproximadamente 42,6% do lucro do ano anterior e apenas 2,8% dos fundos próprios, para além de não implicar qualquer transferência do direito de propriedade sobre os fundos correspondentes, pelo que não configurava uma medida que colocasse em causa a continuação da atividade do banco, nem o afetaria patrimonialmente caso obtivesse vencimento no desfecho do litígio.

Por fim, o TEDH sublinhou também que a forma, que considerou devidamente fundamentada, como as autoridades fiscais francesas apuraram o valor da caução exigida (notando que o mesmo havia sido estabelecido em função das possíveis liquidações adicionais de imposto e coimas potencialmente devidas), que as dificuldades dos Estados em combater as situações em causa dada a escala, a complexidade dos sistemas bancários e dos circuitos financeiros, a

porosidade das fronteiras nacionais e a amplitude dos mercados. Em certa medida, o TEDH parece evidenciar como que uma predisposição para uma maior compreensão (ou menor exigência) relativamente a eventuais limitações por parte dos Estados na abordagem a estes problemas no contexto atual, porventura antecipando a adoção explícita de uma conceção ambulatória do “justo equilíbrio” de interesses na articulação dos princípios subjacentes a estas temáticas.

d) Direito ao respeito pela vida privada e familiar

Uma vez mais no âmbito da troca de informações ao abrigo da DCA (no caso vertente entre a Holanda e Espanha), o acórdão *Othymia Investments BV v. Holanda* (processo n.º 75292/10), de 16 de junho de 2015, entrelaça a jurisprudência do TEDH e o entendimento perfilhado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) em matérias congéneres.

Em particular, o TEDH enuncia expressamente no parágrafo 43 a posição do TJUE no acórdão C-276/12 Sabou, de 22 de outubro de 2013, segundo a qual “há que distinguir, no âmbito dos processos de fiscalização tributária, a fase do inquérito, durante a qual as informações são recolhidas e à qual pertence o pedido de informações de uma autoridade tributária a outra, da fase contraditória, entre a autoridade tributária e o contribuinte ao qual esta se dirige, fase que se inicia com o envio a este último de uma proposta de retificação.” (parágrafo 40), acrescentando que, “Quando a Administração procede à recolha de informações, não é obrigada a comunicar as mesmas ao contribuinte e a solicitar o seu ponto de vista” (parágrafo 41).

Por seu turno, o TEDH afirma perentoriamente que, em certas circunstâncias – que no caso concreto se verificavam, pelo que não existira violação do artigo 8.º da CEDH –, a recolha de informação pode não ser notificada previamente ao contribuinte, em nome do interesse público, da segurança nacional ou da prevenção do crime, e tal recolha pode abranger pessoas que não sejam, elas próprias, objeto de investigação ou vigilância. Não resulta, porém, claro do *iter* discursivo do TEDH se é legítimo inferir a *contrario* da posição assim adotada que, na ausência dos referidos interesses prevalentes, noutras circunstâncias a notificação prévia pode ser obrigatória.

Em contraste com o acórdão *Othymia*, e uma vez mais reforçando a ideia da pertinência de cada particularidade da factualidade relevante, no acórdão *M.N. et alia v. São Marino* (processo n.º 28005/12), de 7 de julho de 2015, o TEDH concluiu pela contravenção ao artigo 8.º da CEDH num contexto de recolha e troca de informações. Em concreto, a pedido das autoridades fiscais italianas, e no contexto da investigação de um esquema de fraude fiscal imputável a um indivíduo em particular, um Tribunal de São Marino ordenou a obtenção e cópia de documentação bancária diversa de 1.452 cidadãos italianos, através de um procedimento de recolha de informação que, para além de abranger numerosos contribuintes que não eram, eles mesmos, objeto da investigação criminal em curso em Itália, se encontrava desprovido de salvaguardas adequadas, designadamente direitos de defesa essenciais dos contribuintes, como o de contestar essa mesma decisão de obtenção e cópia de

documentação, inexistindo um mecanismo de controlo judicial efetivo da interferência com a esfera da vida privada dos envolvidos.

O acórdão *Villa-Nova v. Portugal* (processo n.º 69436/10), de 1 de dezembro de 2015, constitui uma pertinente ilustração do modo como uma construção legislativa aparentemente garantística pode soçobrar – e incorrer em contravenção à CEDH – quando aplicada de forma restritiva no caso concreto pelas instâncias nacionais. Esse é, aliás, o calcanhar de Aquiles da proteção dos direitos dos contribuintes no ordenamento jurídico-tributário nacional, uma vez que *“In broad terms Portuguese constitutional and ordinary laws provide satisfactory protection to taxpayers but there is still a significant discrepancy between the protection afforded in theory and its application in practice. In several circumstances the law has been improved and case law has been developed so as to ensure more effective practical protection of taxpayers’ rights, particularly as regards the ability to challenge tax assessments.”*⁵ Atenta a particular relevância deste tema entre nós, afigura-se justificada uma atenção mais demorada ao processo Villa-Nova.

No âmbito de uma inspeção tributária decorrente da deteção da falta de liquidação e pagamento de Imposto sobre o Valor Acrescentado incidente sobre os seus honorários nos períodos de tributação de 2005 e 2006, a queixosa, advogada, recusara à AT o acesso a informação respeitante à sua conta bancária pessoal, invocando o sigilo profissional, uma vez que recebia na referida conta bancária transferências efetuadas por clientes, e o sigilo bancário.

Tendo o Tribunal da Relação de Évora, a pedido do juiz de instrução, determinado o levantamento do sigilo profissional e do sigilo bancário, a queixosa interpôs, sem sucesso, recurso para o Supremo Tribunal de Justiça (“STJ”), o qual, através de acórdão de 2 de junho de 2010, proferido no âmbito do processo n.º 1987/09.3TAFAR-A.E1.S1, sustentou o seguinte:

“A competência em razão da hierarquia para proferir decisões que não conheçam, a final, do objecto do processo cabe aos Tribunais de Relação, que decidem, em matérias interlocutórias, em última instância – quer seja a decisão proferida em recurso, quer seja por ocasião de um recurso ou por intervenção incidental directamente deferida pela lei.

A alínea c) do n.º 1 do artigo 400º [do Código de Processo Penal – “CPP”] abrange, assim, todas as decisões interlocutórias, subtraindo-as à competência do Supremo Tribunal, com excepção das situações em que o recurso dessas decisões tenha de subir com o recurso para cujo conhecimento seja competente o Supremo Tribunal – alínea d) do n.º 1 do artigo 432º [do CPP].

Só assim não será, por razões de conformidade constitucional com a garantia de defesa que o recurso também constitui, perante decisões que afectem directa,

⁵ Rui Camacho Palma, “Portugal”, in *“The practical protection of taxpayers’ fundamental rights”*, relatório do Congresso da International Fiscal Association de 2015, Vol. 100b, p. 688.

imediate e substancialmente direitos fundamentais do cidadão que impliquem privação do direito à liberdade, nomeadamente a prisão preventiva.

Certo é que esta orientação jurisprudencial foi considerada pelo Tribunal Constitucional como não violadora das garantias de defesa, maxime do direito ao recurso, tanto mais que, como aquele Tribunal sublinha, a Constituição da República não consagra o direito ao recurso relativamente a todo e qualquer acto praticado em processo penal.

Aliás no caso vertente estamos perante decisão que, para efeitos de recorribilidade/irrecorribilidade, terá de se considerar equivalente à proferida em recurso.

Com efeito, como resulta dos autos (fls.3/5), o Juiz de 1ª instância, na sequência do incidente suscitado pelo Ministério Público face a recusa por parte da arguida em autorizar as instituições bancárias nas quais possui contas (pessoais) de depósito a fornecer informações sobre essas contas, tomou posição expressa sobre a legitimidade da escusa, tendo considerado impor-se a dispensa ou quebra do segredo profissional e do segredo bancário, posição que viria a ser assumida, também, pelo Tribunal da Relação.

Assim sendo, há que considerar irrecorrível a decisão impugnada.”

Entre outros aspetos, incluindo o facto de a própria jurisprudência do STJ sobre a matéria do incidente de quebra de segredo profissional, não ser unânime⁶, o TEDH enfatizou que, *in casu*:

“Cette procédure s’est déroulée, certes devant un organe judiciaire, mais sans que la requérante n’y participe. En effet, elle n’a pris connaissance de la levée du secret professionnel et du secret bancaire concernant ses extraits de comptes bancaires qu’au moment où elle a reçu notification de l’arrêt de la cour d’appel d’Évora du 12 janvier 2010. La requérante n’est donc intervenue à aucun moment au cours de cette procédure. Par conséquent, elle n’a pu présenter ses arguments. De surcroît, elle n’a pu répondre, ni à la requête du ministère public du 30 octobre 2009 adressée au juge d’instruction criminelle (voir ci-dessus paragraphe 9), ni à l’avis du 30 novembre 2009 de la procureure adjointe près la cour d’appel d’Évora (voir ci-dessus paragraphe 11)” (parágrafo 56).

A impossibilidade de intervir e exercer o direito ao contraditório na fase processual conducente à tomada de decisão pelo Tribunal da Relação de Évora poderia, de algum modo, ser remediada ou mitigada através de controlo judicial eficaz por uma instância superior. Contudo, em função da posição adotada pelo STJ, tal controlo, quanto à substância, viria a revelar-se inexistente:

⁶ Cfr., entre outros, o acórdão de 9 de fevereiro de 2011, proferido no âmbito do processo n.º 12153/09.8TDPRT-A.P1.S1.

“Le pourvoi que la requérante a formé devant la Cour suprême pour contester la décision de la cour d’appel n’a pas fait l’objet d’un examen quant au fond, la haute juridiction ayant considéré que la requérante ne disposait pas de la possibilité de faire appel de l’arrêt de la cour d’appel d’Évora du 12 juin 2010 en application des articles 432 et 400 § 1 c) du CPP. Le Gouvernement soutient cette interprétation et se réfère à un autre arrêt de la Cour suprême la confirmant. La Cour rappelle qu’elle n’a pas pour tâche de se substituer aux juridictions internes car c’est au premier chef aux autorités nationales, notamment aux cours et tribunaux, qu’il incombe d’interpréter la législation interne (Waite et Kennedy c. Allemagne [GC], no 26083/94, § 54, CEDH 1999 -I). Ceci n’empêche pas la Cour de considérer que le simple fait que le recours de la requérante ait été déclaré irrecevable par la Cour suprême ne satisfait pas l’exigence d’un «contrôle efficace» posée par l’article 8 de la Convention, la requérante n’a donc disposé d’aucun recours pour contester la mesure litigieuse.

Eu égard à l’absence de garanties procédurales et d’un contrôle juridictionnel effectif de la mesure litigieuse, la Cour estime que les autorités portugaises n’ont pas ménagé, dans la présente espèce, un juste équilibre entre les impératifs de l’intérêt général et les exigences de protection du droit de la requérante au respect de sa vie privée. Il y a donc eu violation de l’article 8 de la Convention” (parágrafos 58 e 59; sublinhado do autor).

A apreciação balanceada de interesses em confronto, almejando o justo equilíbrio entre o interesse geral – neste caso, no que respeita ao combate à evasão fiscal – e os direitos dos particulares – a proteção da privacidade e do sigilo profissional –, é, necessariamente, uma missão delicada e, pela natureza das coisas, sempre inacabada. Contudo, mais do que a paulatina evolução dogmática, são os factos – por vezes não mais do que detalhes – que mais condicionam o *iter* cognoscitivo do tribunal, traçando uma fronteira bem vincada entre as decisões que resultam na aceitação da interferência dos Estados no exercício dos direitos individuais e as que a rejeitam, por constatar um desequilíbrio inadmissível em tal confronto.

No acórdão *KS e MS v. Alemanha* (processo n.º 33696/11), de 6 de outubro de 2016, a conclusão do TEDH foi precisamente a oposta à que adotara no acórdão *Villa-Nova* em virtude de ter concluído pela existência de salvaguardas adequadas e pelo respeito do princípio da proporcionalidade na forma como o Estado alemão dirigiu a referida interferência, independentemente de considerações sobre a legalidade da origem remota do processo, uma vez que na base do mesmo esteve a obtenção, pelos serviços secretos alemães, de dados bancários furtados por um trabalhador de uma instituição financeira do Liechtenstein.

Subsequentemente, um tribunal alemão emitiu um mandado de busca que conduziria à descoberta e apreensão, no próprio domicílio dos dois contribuintes alemães, de documentação que provava a titularidade de diversos ativos financeiros e a prática de crimes de evasão fiscal com os mesmos relacionados. Neste caso, o TEDH considerou que os contribuintes dispuseram de um controlo judicial efetivo, com plena salvaguarda dos seus direitos de defesa, e que o princípio da proporcionalidade foi devidamente observado no

modo como as autoridades alemãs levaram a cabo a própria busca. A título de exemplo, a alegação, por parte dos queixosos, de que a leitura do seu testamento constituiria uma intromissão intolerável na sua esfera privada foi rechaçada pelo TEDH na medida em que um testamento, apesar de se tratar de um documento eminentemente privado, contém necessariamente informação relevante sobre bens patrimoniais e que as autoridades alemãs haviam levado a cabo uma mera inspeção in loco do teor do testamento, não procedendo à sua apreensão, pelo que a interferência em causa não interfere com a esfera privada para além do razoável e necessário em função dos interesses de ordem geral, não podendo ser considerada desproporcionada.

e) Direito ao respeito pela vida privada e familiar e discriminação

No acórdão *G.S.B. v. Suíça* (processo n.º 28601/11), de 22 de março de 2016, o TEDH apreciou a queixa de um contribuinte de dupla nacionalidade suíça e norte-americana e residente nos Estados Unidos da América, segundo a qual o acordo estabelecido entre este país e a Suíça, no sentido de facultar informação às autoridades norte-americanas informação e documentação sobre contas no banco UBS de cidadãos norte-americanos enfermava de diversas ilegalidades, que alegadamente precludiriam a sua aplicação. Especificamente, o acordo teria natureza retroativa, ao abranger períodos de tributação anteriores à sua entrada em vigor, e não teria sido devidamente aprovado pelo parlamento suíço nem sujeito a referendo, como supostamente seria exigível. Finalmente, o acordo seria também discriminatório por não abranger clientes de outros bancos, desfavorecendo ilegítimamente os titulares de contas no UBS.

Para além de confirmar a validade legal do acordo estabelecido entre as autoridades norte-americanas e helvéticas, o TEDH concluiu que a interferência na vida privada decorrente da implementação do mesmo respeitou o justo equilíbrio entre o interesse público – atenta a relevância do setor bancário na economia suíça e os milhares de postos de trabalho do UBS, cuja existência se encontraria ameaçada na ausência do referido acordo com as autoridades norte-americanas –, acrescentando ainda que modificações legislativas em matéria processual, incluindo neste conceito as alterações normativas que permitam a troca de informações entre Estados, se aplicam imediatamente a processos em curso, ainda que respeitante a atos transactos –, não podendo ser legitimamente alegada pelos visados uma proibição geral de retroatividade que inviabilize a respectiva aplicação.

Finalmente, o TEDH ressaltou que o acordo em causa não poderia ser qualificado como discriminatório porquanto, à data, apenas o UBS se encontrava sob a alçada investigatória das autoridades norte-americanas, existindo, por conseguinte, uma razão objetiva e fundada para um procedimento particular (nada indiciando de que os clientes de outros bancos em circunstâncias equivalentes viessem a ser tratados de forma mais benevolente).

f) Proteção da propriedade privada

Sem surpresa, a problemática da retroactividade é das que mais alimenta o acervo decisório do TEDH no que respeita à tutela do direito à fruição da propriedade privada dos

contribuintes. No acórdão *Huitson v. Reino Unido* (processo n.º 50131/12), de 13 de janeiro de 2015, o TEDH reiterou a sua posição habitual, segundo a qual uma alteração retroativa da lei fiscal que tenha por objectivo e efeito o combate a esquemas manifestamente abusivos e artificiais se insere na ampla margem de apreciação dos Estados e respeita o justo equilíbrio entre interesse público e direitos privados, não constituindo, por conseguinte, uma violação do Artigo 1.º do Primeiro Protocolo à CEDH.

De forma semelhante, no acórdão *Arnaud et alia v. França* (processo n.º 36918/11), de 15 de janeiro de 2015, o TEDH concluiu que a aplicação, a partir de 2005 mas com efeitos retroativos desde o ano de 2001, inclusive, do imposto francês sobre o património a cidadãos franceses residentes no Mónaco, não violava o artigo 1.º do Primeiro Protocolo à CEDH, nem isoladamente, nem em conjugação com o artigo 14.º da CEDH, respeitando o omnipresente critério e compasso do “justo equilíbrio”. Como fundamentos desta conclusão, o TEDH sublinhou que a medida fora publicamente anunciada em outubro de 2001, na sequência de um acordo celebrado entre as duas jurisdições, e que não acarreta consequências excessivamente onerosas para os contribuintes afectados (presumivelmente aludindo ao facto de o imposto apenas incidir sobre a fração do património líquido superior a € 732.000, a taxas progressivas situadas entre 0,55% e 1,8%, esta última aplicando-se ao escalão cujo limiar inferior se cifrava em € 15.255.000).

g) Protecção da propriedade privada e discriminação

O acórdão *Guberina v. Croácia* (processo n.º 23682/13), de 22 de março de 2016, fornece ao intérprete uma perspectiva relativamente rara sobre a natureza multifacetada do princípio da discriminação, na medida em que constitui uma das escassas instâncias nas quais o TEDH reclamou dos Estados uma discriminação positiva em matéria fiscal.

O terceiro filho da família Guberina nasceu com deficiências motora e mental profundas, tendo-lhe sido atestada uma incapacidade de 100%. Uma vez que a casa de morada de família se situava no terceiro andar de um edifício residencial desprovido de elevador, a família Guberina adquiriu uma moradia e alienou o apartamento, tendo solicitado o reconhecimento da isenção de imposto sobre a transmissão de imóveis, conferida na lei croata a todas as aquisições indispensáveis à satisfação de necessidades de habitação, na condição de o adquirente não possuir já outro imóvel que as satisfizesse. Contudo, as autoridades tributárias croatas rejeitaram o requerimento, argumentando que a família Guberina possuía à data da aquisição um apartamento de 114,49m², sendo o mesmo suficiente para os cinco membros da família.

Articulando o Artigo 1.º do Primeiro Protocolo à CEDH, em conjugação com o seu artigo 14.º, o TEDH censurou a interpretação restritiva dos pressupostos de aplicação da isenção sustentada pela Croácia, considerando que o princípio da não discriminação no exercício dos direitos consagrados pela CEDH exige o reconhecimento de que um agregado familiar que integra membros com incapacidades relevantes se encontra em circunstâncias substancialmente distintas de agregados familiares “padrão”. Destarte, em função das respectivas

especificidades factuais impõe-se uma “discriminação positiva” no que respeita à aferição das condições substantivas de qualificação para a isenção.

h) Princípio da legalidade e retroatividade *in mitius*

Por seu turno, o processo que conduziu ao acórdão *Société Oxygène Plus v. França* (processo n.º 76959/11), de 17 de maio de 2016, ilustra uma outra faceta da tutela jurisdicional do TEDH, consubstanciada na sua estrita limitação pela causa de pedir. Neste caso, o sujeito passivo sofrera uma liquidação adicional de imposto resultante da deteção do incumprimento de determinadas formalidades condicionantes de um regime fiscal favorável sobre certas operações imobiliárias. Porém, a irregularidade em causa era de tão diminuta gravidade que, nos termos de lei posterior, as formalidades em apreço tinham entretanto deixado de constituir pressuposto de aplicação do referido regime. Não tendo logrado persuadir as autoridades francesas da justeza da reposição do benefício fiscal que lhe havia sido subtraído, a sociedade em causa invocou junto do TEDH a violação do princípio da legalidade consagrado no artigo 7.º da CEDH, traduzida na denegação da aplicação do princípio da retroactividade na sua vertente *in mitius*.

Todavia, embora não contestando que da formulação do princípio da legalidade no artigo 7.º da CEDH se possa efectivamente extrair o princípio da retroatividade *in mitius*, o TEDH enfatizou que o âmbito de aplicação deste preceito se limita a matérias de natureza criminal, recorrendo depois aos critérios *Engel*, na ótica consolidada desde o acórdão *Jussila*, para concluir que a impossibilidade de fruição de um regime fiscal favorável não constitui uma sanção de carácter penal.

Uma vez que o TEDH não toma decisões com fundamento na ofensa de princípios ou normas jurídicas diversos daqueles cuja violação haja sido invocada, teria sido porventura útil para o sujeito passivo haver deduzido alguma argumentação a título subsidiário. Em face do específico circunstancialismo do caso, não se afigura descabido conjecturar que um desfecho distinto poderia eventualmente ter sido logrado acaso houvessem sido invocados outros preceitos, v.g., o artigo 1.º do Primeiro Protocolo em conjugação com o artigo 14.º da CEDH, entretecidos com alguns corolários do princípio geral da proporcionalidade.

i) Outros direitos e liberdades

- i)** Artigo 5.º da CEDH – direito à liberdade e segurança; infelizmente, o célebre caso *Yukos*, um dos mais complexos e morosos com que o TEDH se defrontou⁷, é apenas um de muitos nos quais o TEDH constatou o recurso a manobras de verdadeira “perseguição fiscal” como forma de intimidação de opositores políticos, ativistas de direitos humanos e advogados dos anteriores. A utilização de falsas acusações para acoessar e atormentar personalidades “incómodas” para determinados regimes é

⁷ Acórdão OAO *Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Rússia* (processo n.º 14902/04), de 20 de setembro de 2011. Como se pode constatar sem dificuldade da generalidade dos demais casos citados no presente texto, é praticamente inaudito que a prolação de um acórdão do TEDH ocorra mais de 7 (sete) anos após a dedução da queixa (*in casu*, em 23 de abril de 2004).

relativamente frequente e encontra-se exemplificada em dois acórdãos contemporâneos relativos ao mesmo país: *Jafarov v. Azerbaijão* (processo n.º 69981/14), de 17 de março de 2016, e *Yunusova e Yunusov v. Azerbaijão* (59620/14), de 2 de junho de 2016. Estes processos têm como denominador comum acusações infundadas de evasão fiscal por alegada não declaração de rendimentos, que na verdade consubstanciavam doações de outros Estados e de fundações reputadas para organizações não-governamentais coordenadas pelos queixosos, tendo em ambos sido constatada a violação dos n.ºs 1, 4 e 5 do artigo 5.º, em conjugação com o artigo 18.º (proibição de restrições indevidas aos direitos consagrados na CEDH), uns e outros da CEDH.

- ii) Artigo 9.º da CEDH – liberdade de religião: no *acórdão İzzettin Doğan et alia v. Turquia* (processo n.º 62649/10), de 26 de abril de 2016, o TEDH concluiu que o facto de o Estado turco não facultar aos alevitas (uma minoria islâmica representativa de aproximadamente 15% a 25% da população turca) o mesmo tipo de serviço religioso público proporcionado à população em geral constitui uma violação do artigo 9.º da CEDH, quer isoladamente, quer em conjugação com o artigo 14.º (i.e., por discriminação no exercício da liberdade de religião), atendendo ao facto de a Direção dos Assuntos Religiosos ser inteiramente financiada pelos impostos gerais, suportados por todos os cidadãos, e canalizados através do orçamento geral do Estado.

Este caso foi decidido pelo Pleno e não será despropositado assinalar que, ao passo que a violação isolada do artigo 9.º da CEDH apenas foi identificada por 12 dos 17 juizes, a violação em articulação com o princípio da não discriminação foi sustentada de forma quase unânime, com um único voto de vencido. Não deixa de ser curioso que o juiz em causa tenha manifestado o entendimento de que, em seu entender, o único fundamento atendível teria consistido na invocação de uma violação do artigo 1.º do Primeiro Protocolo (em virtude dos aspectos patrimoniais subjacentes), ao invés de uma contravenção à liberdade religiosa.

- iii) Artigo 11.º da CEDH – liberdade de associação: em interessante contraste com o supracitado acórdão *Ólafsson*, no acórdão *Geotech Kancev GmbH v. Alemanha* (processo n.º 23646/09), de 2 de junho de 2016, o TEDH considerou que a imposição às empresas de construção civil de contribuições para um Fundo de proteção social não constituía uma violação da sua liberdade de associação, porquanto não consubstanciavam “quotas” de pagamento obrigatório em contrapartida da pertença a uma associação patronal, antes se destinando diretamente a financiar o reforço das pensões dos trabalhadores do setor da construção civil. O TEDH também não considerou censurável o facto de uma empresa, ainda que obrigada a realizar as referidas contribuições, não poder ser membro direto do Fundo, o qual era constituído e administrado pelas associações patronais, não sendo exigível a integração de qualquer empresa em tais associações patronais. Aliás, a imposição das contribuições em causa não padecia de qualquer carácter discriminatório, porquanto nem havia lugar à distinção de valores entre membros e não membros das associações patronais, sendo o acesso à informação idêntico para todas as entidades contribuidoras e

totalmente transparente o destino dos montantes contribuídos. Finalmente, o TEDH também não descortinou nenhuma forma de coação à inscrição nas associações patronais, porquanto o potencial incentivo resultante da possibilidade de, por essa via, influenciar indiretamente a administração do Fundo era demasiado remoto para poder ser determinante. Em face de todos estes aspectos, o TEDH julgou aceitáveis tais contribuições obrigatórias, em função do justo equilíbrio a estabelecer com os direitos dos trabalhadores, concretizando o princípio da solidariedade neste setor económico em particular.

iv) Artigo 4.º do Protocolo n.º 7 à CEDH – direito a não ser julgado ou punido mais de uma vez: no domínio tributário, o princípio *ne bis in idem* tem sido um dos que mais tem ocupado o TEDH nos tempos mais recentes, perpassando em vários dos arestos a natureza ainda pouco robusta da construção dogmática subjacente, muito distinta da solidez já atingida em temas como a excessiva demora na resolução de litígios ou a natureza criminal das sanções. Nos acórdãos *Häkkinen v. Finlândia* (processo n.º 758/11), e *Nykänen v. Finlândia* (processo n.º 11828/11), ambos de 20 de maio de 2014, o TEDH sustentou posições diametralmente opostas em função do recurso a conceitos eivados de vaguidade e porventura pouco apropriados a um contexto tributário – v.g., a “*sufficiently close connection... in substance and time*” que adotara no acórdão *Nilsson v. Suécia* (processo n.º 73661/01), de 13 de dezembro de 2005, relativo à aplicação cumulativa de sanções criminais e à suspensão da licença de condução, por condução em estado de embriaguez –, e como tal permeáveis a subjetividade e incerteza. Em concreto, ao escrutinar a aplicação cumulativa de:

(i) Agravamentos fiscais e/ou coimas, por um lado e

(ii) Sanções de natureza criminal em sentido estrito, por outro, o TEDH tolera tal cumulação conquanto exista simultaneidade ou dependência direta entre as decisões das autoridades quanto a essas duas punições, ao passo que rejeita uma lógica de sucessividade e/ou de multiplicidade de apreciações dos mesmos factos. Ainda no mesmo dia, emanou do TEDH o acórdão *Pirttimäki v. Finlândia* (processo n.º 35232/11), no qual se esclareceu que as declarações prestadas enquanto representante de uma sociedade e a título individual, ainda que substancialmente equivalentes, são juridicamente distintas, pelo que, demonstrando-se a existência de uma distribuição dissimulada de dividendos, é admissível a imputação de uma infração ao mesmo contribuinte enquanto sócio e uma outra infração enquanto representante da sociedade.

No acórdão *Lucky Dev v. Suécia* (processo n.º 7356/10), de 27 de novembro de 2014, o TEDH averiguou minuciosamente os factos praticados, vindo a concluir pela existência de violação do princípio *ne bis in idem* quanto à infração fiscal, dada a acumulação indevida de um agravamento fiscal, por um lado, e de uma sanção penal em sentido estrito (mais concretamente 160 horas de serviço comunitário), mas não quanto à infração contabilística. A este respeito, o tribunal notou que constitui obrigação de um gestor assegurar a fidedignidade das demonstrações financeiras e da documentação

contabilística, independentemente da sua relevância para o apuramento do resultado fiscal, exemplificando mesmo que a queixosa poderia ter praticado a infração contabilística mas não a fiscal, se no momento do preenchimento das declarações fiscais complementasse a informação contabilística ou de algum outro modo suprisse as lacunas desta última, submetendo uma declaração fiscal correta e completa. Por conseguinte, *“the two offences in question were sufficiently separate to conclude that the applicant was not punished twice for the same offence”* (parágrafo 55).

O TEDH teve igualmente oportunidade de se pronunciar pela irrelevância da materialização, ou não, de uma sanção para efeitos de aferição da violação do princípio *ne bis in idem*, salientando que a absolvição num processo penal não torna admissível a manutenção de um procedimento conducente à aplicação de sanções administrativas, no acórdão *Kapetanios et alia v. Grécia* (processos apensos n.ºs 3453/12, 42941/12 e 9028/13), de 30 de abril de 2015.

De todo o modo, o acórdão *A e B v. Noruega* (processo n.ºs 24130/11 e 29758/11), de 15 de novembro de 2016, constitui atualmente a decisão de referência do TEDH nesta matéria, embora não necessariamente pelos melhores motivos, uma vez que esta decisão do Pleno evidencia com meridiana clareza as dificuldades em traçar um caminho interpretativo minimamente seguro nesta matéria. Procurando consagrar aquilo a que já refere como o critério *Nilsson*, o TEDH aceitou a existência de procedimentos sancionatórios separados e cumulativos contanto que formem um sistema integrado de sanções e que exista uma conexão suficientemente próxima, em substância e no tempo, entre a decisão sobre as sanções fiscais e a subsequente punição criminal. A excessiva indefinição e vaguidade desta descrição geral resultam ainda mais acentuadas da forma como o TEDH procurou, de forma pedagógica, dar-lhe corpo:

“130. [...] In particular, for the Court to be satisfied that there is no duplication of trial or punishment (bis) as proscribed by Article 4 of Protocol No. 7, the respondent State must demonstrate convincingly that the dual proceedings in question have been “sufficiently closely connected in substance and in time”. In other words, it must be shown that they have been combined in an integrated manner so as to form a coherent whole. This implies not only that the purposes pursued and the means used to achieve them should in essence be complementary and linked in time, but also that the possible consequences of organising the legal treatment of the conduct concerned in such a manner should be proportionate and foreseeable for the persons affected.

131. As regards the conditions to be satisfied in order for dual criminal and administrative proceedings to be regarded as sufficiently connected in substance and in time and thus compatible with the bis criterion in Article 4 of Protocol No. 7, the relevant considerations deriving from the Court’s case-law, as discussed above, may be summarised as follows.

132. *Material factors for determining whether there is a sufficiently close connection in substance include:*

- *Whether the different proceedings pursue complementary purposes and thus address, not only in abstracto but also in concreto, different aspects of the social misconduct involved;*
- *Whether the duality of proceedings concerned is a foreseeable consequence, both in law and in practice, of the same impugned conduct (idem);*
- *Whether the relevant sets of proceedings are conducted in such a manner as to avoid as far as possible any duplication in the collection as well as the assessment of the evidence, notably through adequate interaction between the various competent authorities to bring about that the establishment of facts in one set is also used in the other set;*
- *And, above all, whether the sanction imposed in the proceedings which become final first is taken into account in those which become final last, so as to prevent that the individual concerned is in the end made to bear an excessive burden, this latter risk being least likely to be present where there is in place an offsetting mechanism designed to ensure that the overall amount of any penalties imposed is proportionate."* (sublinhados do autor).

A preocupação suscitada por algumas das expressões sublinhadas dispensa, decerto, justificação detalhada. Se a excessiva adverbiação (“*convincingly*”, “*sufficiently*”, etc.) constitui inevitavelmente uma fonte de preocupação pela incerteza que encerra, não menos inquietante é a estipulação de critérios e testes intrinsecamente dúbios, cuja formulação confere ao julgador uma margem de valoração virtualmente ilimitada. A exigência de que os procedimentos sejam “*combined in an integrated manner so as to form a coherent whole*” é apenas um testemunho eloquente da indefinição erigida a suposto princípio orientador. Mas não menos gravosa é a constatação de que a previsibilidade, na lei e na prática, da dualidade de procedimentos é apresentada como um contributo para a sua aceitabilidade. Sem prejuízo de se reconhecer que o TEDH frisa tratar-se apenas de um entre vários fatores a considerar na aferição da existência, ou não, de uma conexão suficientemente próxima entre os dois procedimentos potencialmente cumulativos, nem por isso suscita menos estranheza o facto de o tribunal parecer inculcar a ideia de que a previsibilidade, para as potenciais vítimas, diminui a gravidade da duplicação de acusação e/ou punição de que sejam objeto.

A unanimidade no Pleno apenas não foi atingida porque o juiz português, o Prof. Doutor Paulo Pinto de Albuquerque, não se conformou com o manifesto retrocesso do TEDH na matéria, permitindo uma injustificada “fluidez” através dos múltiplos conceitos vagos e indeterminados em que alicerça o seu discurso, desprotegendo os contribuintes pela forma como permite grassar a insegurança. A conclusão do seu magnífico voto de vencido – cerca de quarenta páginas de filigrana juscientífica que,

sem quaisquer nacionalismos provincianos, constitui no entender do autor o que de melhor o acórdão A e B tem para oferecer – constitui uma luz na escuridão que permite acalentar a esperança de nova evolução num trilho mais promissor:

“78. In spite of its human rights-oriented rationale, Öztürk did not provide a clear conceptual framework for the definition of the dividing line between administrative and criminal offences. In the midst of some uncertainty in the Court’s case-law, Jussila offered a restrictive solution which sought to distinguish hard-core criminal cases which carry a significant degree of stigma and those which do not, limiting the applicability of the criminal-head guarantees in the case of the latter group. Subsequent case-law clarified neither the substantive criterion of significant degree of stigma nor the distinction between the disposable and non-disposable procedural guarantees.

79. Just as Jussila qualified and limited the impact of Öztürk, so too does A and B v. Norway qualify and limit the impact of Sergey Zolotukhin. The past, generous stance on idem factum is significantly curtailed by the new proposed bis straitjacket. Mistrustful of defendants, the majority decide to abandon the fundamental principle in European legal culture that the same person may not be prosecuted more than once for the same facts (principle of unity of repressive action or Einmaligkeit der Strafverfolgung). Ne bis in idem loses its pro persona character, subverted by the Court’s strict pro auctoritate stance. It is no longer an individual guarantee, but a tool to avoid the defendants’ “manipulation and impunity”. After turning the rationale of the ne bis in idem principle upside down, the present judgment opens the door to an unprecedented, Leviathan-like punitive policy based on multiple State-pursued proceedings, strategically connected and put in place in order to achieve the maximum possible repressive effect. This policy may turn into a never-ending, vindictive story of two or more sets of proceedings progressively or successively conducted against the same defendant for the same facts, with the prospect of the defendant even being castigated, in a retaliatory fashion, for exercising his or her legitimate procedural rights, and especially his or her appeal rights.

80. The sole true condition of the majority’s “efficiency interests” -oriented approach is a simulacrum of proportionality, limited to a vague indication to take into consideration the previous administrative penalties in the imposition of fines in the criminal proceedings, an approach which is very distant from the known historical roots of ne bis in idem and its consolidation as a principle of customary international law. The combination of criminal penalties and administrative penalties with a criminal nature was specifically rejected by the Court in Grande Stevens and Others, as well as by the Luxembourg Court in Hans Åkeberg Fransson⁸. After the delivery of its death certificate in that Italian case, such an approach is now being resuscitated as a “calibrated regulatory approach”. The progressive and mutual collaboration between the two European courts will evidently once again be deeply disturbed, Strasbourg going the

⁸ Referência ao acórdão do TJUE de 26 de fevereiro de 2013, proferido no âmbito do processo n.º C-617/10 Åklagaren v Hans Åkerberg Fransson. Cfr. Rui Camacho Palma, “Åklagaren v Hans Åkerberg Fransson: Charter(ing) new territory”, in [2013] British Tax Review, no. 2.

wrong way and Luxembourg going the right way. The Grand Chamber examining the Sergey Zolotukhin case would not have agreed to downgrade the inalienable individual right to ne bis in idem to such a fluid, narrowly construed, in one word illusory, right. Me neither.”.

3. Breve referência a alguns casos pendentes e temas para o futuro

Não obstante o confinamento da substância dos direitos dos contribuintes e a relativa exiguidade dos poderes do TEDH, em ambos os casos em resultado inevitável das limitações históricas da CEDH, nem a decepção pontual relativamente ao teor da orientação adotada a respeito de algumas das situações com que se tem confrontado coloca em causa a meridiana evidência de que este tribunal constitui hodiernamente um pilar incontornável na salvaguarda do sistema de direitos e garantias dos sujeitos passivos dos mais variados tributos, pelo que os processos não deixarão de continuar a afluír, em volume acrescente, ao tribunal de Estrasburgo. Aliás, o acervo de casos pendentes é já muito substancial e figuram entre os mesmos alguns que concitam um inegável interesse, nomeadamente:

- i) *Satakunnan Markkinapörssi Oy e Satamedia Oy v. Finlândia* (processo n.º 931/13). O processo foi desencadeado por empresas finlandesas que divulgam publicamente informação fiscal e patrimonial de pessoas individuais, tanto sob a forma de revista como através de um serviço por SMS (bastando para este último o envio do nome da pessoa em causa). Depois de longo processo envolvendo o TJUE (processo C-73/07) para interpretar a noção de tratamento de dados pessoais, o Supremo Tribunal Administrativo finlandês concluiu não se tratar de atividade jornalística e que deveria prevalecer o direito à privacidade. Inicialmente, o TEDH concordou com o “balanço razoável” alcançado pelo tribunal finlandês, aceitando a interpretação restritiva da liberdade de expressão destas empresas finlandesas com o propósito de salvaguardar o direito à privacidade dos contribuintes, concluindo pela inexistência de violação da liberdade de expressão consignada no artigo 10.º da CEDH. Contudo, foi interposto recurso para o Pleno, tendo a audiência ocorrido em 14 de setembro de 2016;
- ii) *Wampach v. Luxemburgo* (processos n.º 3211/16 e 3215/16). Na base destes processos sobre a protecção da propriedade privada está o facto de as autoridades fiscais francesas haverem aparentemente ignorado uma decisão judicial (de que não recorreram e que, por conseguinte, terá transitado em julgado), retendo indevidamente parte do salário da contribuinte – funcionária pública –, e vindo a alegar mais tarde a caducidade do direito da contribuinte ao reembolso do imposto indevidamente retido, tudo isto após um processo burocrático de contornos verdadeiramente *kafkianos*;
- iii) *Üstüner v. Turquia* (processo n.º 20006/08). O queixoso, militar reformado, alega que se, ao invés do desconto compulsório de parte da sua remuneração para o Fundo de Pensões especial das Forças Armadas, lhe tivesse sido conferida a possibilidade de conservar as verbas em simples depósitos bancários, sem qualquer taxa especial ou

produto de alto risco associado, teria uma verba significativamente superior aos aproximadamente € 19 mil proporcionados pela capitalização dos descontos obrigatórios efectuados para o referido Fundo entre os anos de 1983 e 2007, invocando a violação do direito à fruição da sua propriedade privada. Não constitui certamente um exercício de prognose demasiado audacioso realçar que este processo, acaso venha a merecer uma decisão favorável ao contribuinte, poderá abalar as fundações de diversos sistemas de contribuições compulsórias dos Estados Membros, incluindo a própria Segurança Social.

De modo similar, não se afigura demasiado arrojado antecipar que a troca de informações, e mais genericamente as crescentes interferências dos Estados na reserva da vida privada – sobretudo considerando um cenário no qual a inteligência artificial, o *big data* e aceleração da inovação tecnológica nos mais diversos domínios desenham já o futuro próximo –, encerram as potencialidades adequadas a formarem um dos mais animados campos de batalha no plano da salvaguarda dos direitos dos contribuintes.

O *ne bis in idem* continuará igualmente na ordem do dia e a densificação da estrutura normativa dos setores regulados permite, aliás, suscitar a hipótese de que, à duplicação de procedimentos se suceda eventualmente a sua triplicação, em face da crescente integração e interação entre autoridades tributárias, por um lado, e reguladores e supervisores, por outro, nomeadamente, mas não exclusivamente, na área financeira.

Finalmente, a incremental pressão dos Estados para a maximização das suas receitas e, de modo muito particular, a proliferação de tributos da mais variada natureza, incluindo uma panóplia de contribuições financeiras de jaez mais ou menos híbrida, as mais das vezes sem qualquer ponderação de conjunto sobre a capacidade contributiva do sujeito passivo, poderão vir a colocar ao TEDH questões pertinentes sobre a existência, ou não, de uma espécie de núcleo incompressível da propriedade privada que deva ser resguardado de forma mais veemente.

Impõe-se apenas uma última palavra para dar nota de que também em Portugal estes e outros problemas se colocarão, em moldes tais que tornam indispensável o acompanhamento do labor jurisprudencial futuro do TEDH. Contudo, também não seria de todo em todo inconveniente recordar algum do seu legado histórico, tanto é o que temos a aprender e a melhorar em tantos aspetos, como as custas judiciais e o acesso à justiça (v.g., com o acórdão *SC Silvogreco Com SRL v. Roménia* (processo n.º 5355/04), de 23 de fevereiro de 2010), a (falta de) clareza da lei (v.g., o já citado acórdão *Shchokin*) ou a lentidão processual (v.g., acórdão *Wienholtz v. Alemanha* (processo n.º 974/07), de 21 de dezembro de 2010), entre muitas outras matérias.

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/579afucr5/flash.html>

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

4.

DECISÕES RECENTES DO TJ EM MATÉRIA DE RETENÇÕES NA FONTE

JOÃO FÉLIX NOGUEIRA



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

DECISÕES RECENTES DO TJ EM MATÉRIA DE RETENÇÕES NA FONTE

João Félix Nogueira¹

Apresentação powerpoint

The slide features a blue background with a white semi-circle on the right side. At the top left, there is the IBFD logo and the text 'IBFD, Your Portal to Cross-Border Tax Expertise'. At the top right, the website 'www.ibfd.org' is displayed. The main title 'Decisões recentes do TJUE em matéria de Retenções na Fonte' is written in large white font. Below the title, the text 'Temas de Direito Tributário', 'Centro de Estudos Judiciários', 'Lisboa, 20 de Janeiro de 2016', and 'João Félix Pinto Nogueira, IBFD Academic' is listed. A yellow bar at the bottom contains the text 'Visit us at www.ibfd.org'.

¹ Adjunct Academic Chairman, IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation.



Sumário

1. **Introdução**
2. **Os acórdãos Miljoen, X e Société Generale (dividendos)**
3. **O acórdão Brisal (juros)**
4. **Comentário e conclusões**

2

  2017 IBFD João Nogueira



Sumário

1. **Introdução**
2. **Os acórdãos Miljoen, X e Société Generale (dividendos)**
3. **O acórdão Brisal (juros)**
4. **Comentário e conclusões**

3

  2017 IBFD João Nogueira



1. Introdução

- ▶ **A retenção na fonte e o mercado interno**
 - ▶ Retenção na fonte como mecanismo estrutural dos sistemas tributários
 - ▶ Retenção na fonte como mecanismo admissível, desde que aplicável de modo uniforme:
 - ▶ Sujeição a retenção
 - ▶ Resultado da retenção
 - ▶ Retenção na fonte suscita diversas questões em cada um dos quatro momentos típicos do raciocínio do TJUE:
 - ▶ Esfera de proteção
 - ▶ Ingerência
 - ▶ Justificações
 - ▶ Proporcionalidade

4

© 2017 IBFD João Nogueira



Sumário

1. Introdução
2. **Os acórdãos Miljoen, X e Société Générale (dividendos)**
3. O acórdão Brisal (juros)
4. Comentário
5. Conclusões

5

© 2017 IBFD João Nogueira



2. Os acórdãos Miljoen, X e Société Générale

► Enquadramento normativo (sistema tributário holandês)

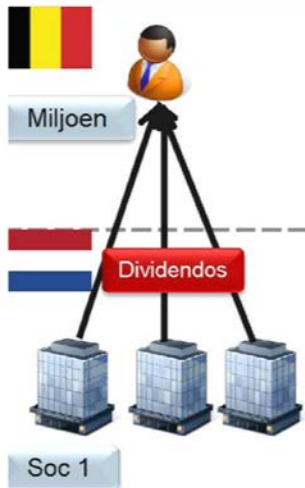
- Residentes são tributados pelo rendimento mundial.
- Dividendos são alvo de reten o na fonte quando pagos:
 - Tanto no caso de rendimentos pagos a R como a NR.
 - A RF pode ser imputada ao montante pago como "box 3".
- "Box 3" (para os rendimentos de "investimento" / "poupança")
 - "imposto sobre a fortuna" mas enquadrado na tributa o do rendimento
 - Inclui: juros, dividendos, mais valias.
 - Matéria coletável = (patr31.12) – (patr01.01) – dedu o fixa (+/-20k)
 - Imposto = matéria * 4% (remunera o fictícia) * 30% (imposto).

6

  2017 IBFD João Nogueira



2.1 Caso Miljoen (C-10/14)



Caso:

- Sr. Miljoen   residente na Bélgica;
- Tem a es em várias sociedades holandesas;
- Recebe dividendos, os quais são sujeitos a 15% de RF (RF final).

Compara o:

- Sr A residente na Holanda
- Ao receber dividendos seria sujeito a RF de 15%
- Poderia creditar este imposto ao imposto do "box 3", beneficiando também da dedu o fixa (+/-20k)

Questões:


- Há aqui discrimina o?
- Como comparar o imposto nocional "box 3" com a reten o na fonte sobre os rendimentos do NR?



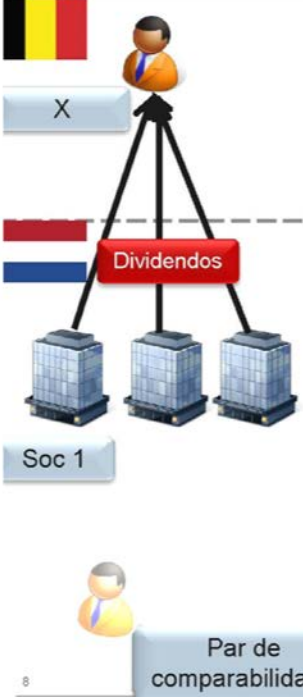
Par de comparabilidade

7

  2017 IBFD João Nogueira



2.2 Caso X (C-14/14)



Caso:

- Sr. X é residente na Bélgica;
- Tem ações em várias sociedades holandesas;
- Recebe dividendos, os quais são sujeitos a 15% de RF (RF final).


Adicionalmente:

- O Sr. X recebeu um crédito parcial de imposto na Bélgica (imposto creditado na base);
- crédito da CDT vs crédito unilateral;
- =» neutralização de 25% do imposto pago na NL (25% era a taxa belga sobre o referido rendimento).


Questões:

- A neutralização parcial é suficiente?

8
© 2017 IBFD João Nogueira



2.3 Société Générale (C-17/14)



Caso:

- A SG tem residência em França;
- Tem ações em várias sociedades holandesas;
- Recebe dividendos, os quais são sujeitos a 15% de RF (RF final);

Adicionalmente:

- Existe uma CDT entre FR e NL com 23-B (crédito);
- Nos anos 2000-07 neutralização do imp. NL;
- No ano 2008 tem prejuízos em FR pelo que não consegue deduzir o imposto que foi pago na NL.

Questão:

- Extensão a NR da possibilidade de deduzir os custos com o financiamento das participações sociais?
- Reporte para a frente deve ser tido em conta?

9
© 2017 IBFD João Nogueira



2.4 A posição do tribunal

▶ Comparabilidade

- ▶ Objectivo em causa: “eliminação da dupla tributação económica”.
- ▶ A RF deve ser considerada como um pré-pagamento do imposto sobre o rendimento (“box 3”) pelo que também deve ser tida na comparação da situação tributária dos R e NR.
- ▶ Limitação do campo de ação de “*Truck Center*”:
 - ▶ Retenção na fonte admissível enquanto método de cobrança.
 - ▶ No entanto, a tributação efetiva de R e NR deve ser idêntica (não pode existir uma desvantagem substantiva)

▶ Dedução específica

- ▶ A dedução (20k) é concedida sem ter em consideração nenhuma característica específica do sujeito passivo.
- ▶ Pelo que deve ser concedida a não residentes.

10

© 2017 IBFD João Nogueira



2.4 A posição do tribunal

▶ 3. Despesas dedutíveis (caso de sociedades)

- ▶ Apenas as despesas *diretamente relacionadas* com o pagamento dos dividendos.
- ▶ Os gastos relacionados com o financiamento necessário à aquisição das ações não se enquadram nessa categoria.

▶ 4. Neutralização

- ▶ Admissível desde que a mesma conste de uma CDT.
- ▶ Desnecessidade de crédito total: basta crédito ordinário (se suficiente)
- ▶ Caso X: o crédito era unilateral (remissão para lei interna) e não suficiente.
- ▶ Caso SG:
 - ▶ De 2000 a 2007: neutralização
 - ▶ 2008: não há neutralização

11

© 2017 IBFD João Nogueira



2.4 A posição do tribunal

▶ 5. Conclusões

- ▶ Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio calcular os montantes a reembolsar, tendo em conta as orientações dadas pelo TJUE

12

© 2017 IBFD João Nogueira



Sumário

1. Introdução
2. Os acórdãos Miljoen, X e Société Générale (dividendos)
3. **O acórdão Brisal (juros)**
4. Comentário
5. Conclusões

13

© 2017 IBFD João Nogueira

1. Fatos

The diagram illustrates the financial relationships between three entities: Banks, KBC, and Brisal. At the top, three bank icons labeled 'BANK' are shown. Below them, a box labeled 'Banks' is connected to a box labeled 'KBC' by a double-headed arrow. A dashed horizontal line separates the top section from the bottom section. Below the line, a red box labeled 'Empréstimo' (Loan) has an arrow pointing down to a box labeled 'Brisal'. From 'Brisal', a red box labeled 'Juros' (Interest) has an arrow pointing up to a box labeled 'KBC'. The years '2004' and '2005' are positioned above the 'Banks' and 'KBC' boxes respectively. The flags of Ireland (green and orange) and Portugal (green and red) are shown on the left side of the diagram.

14 © 2017 IBFD João Nogueira

1. Fatos

The diagram shows the relationship between Brisal, KBC, and a bank. At the top, a bank icon labeled 'BANK' is connected to a box labeled 'KBC'. Below this, a red box labeled 'Juros' (Interest) has an arrow pointing up to 'KBC'. Below the 'Juros' box is a box labeled 'Brisal', which is connected to 'KBC' by a double-headed arrow. Below 'Brisal', a box labeled 'Par de comparabilidade' (Comparability pair) is connected to 'Brisal' by a double-headed arrow. At the bottom, a bank icon labeled 'BANK' is connected to 'Brisal' by a double-headed arrow. The flags of Ireland (green and orange) and Portugal (green and red) are shown on the left side of the diagram.

- **Brisal – Autoestradas do Litoral SA** é residente em PT; tem uma concessão com o governo português para construir auto-estradas;


Em 2004 obtém um empréstimo de um conjunto de bancos;

Em 2005, este conjunto de bancos passa a incluir **KBC Finance Ireland**

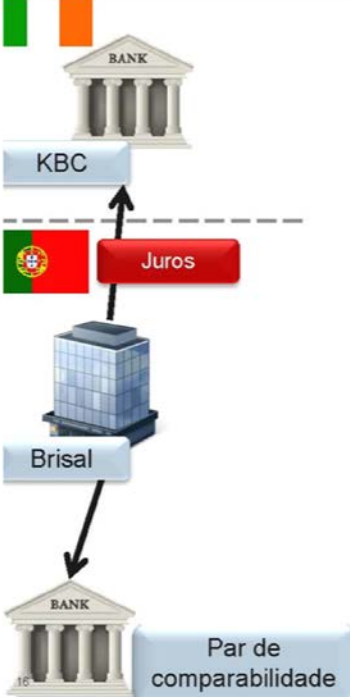
Entre 2005 e 2007 a **Brisal** pagou juros à **KBC**

Retenção na fonte final, dado que a KBC era não residente

15 © 2017 IBFD João Nogueira



2. Direito



Tratamento tributário de juros pagos a sociedades financeiras:


a) Não residentes

- Tributação do montante bruto
- Taxa: i) IRS: 20%; CDTs: 15% a **10%**

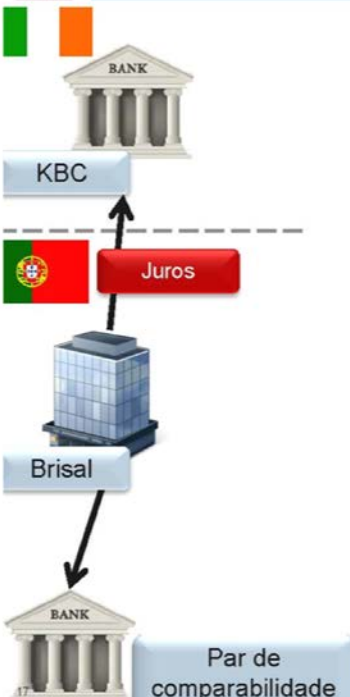
b) Residentes

- Tributação pelo montante líquido
- Taxa IRS de 25%

© 2017 IBFD João Nogueira




2. Procedimento e processo



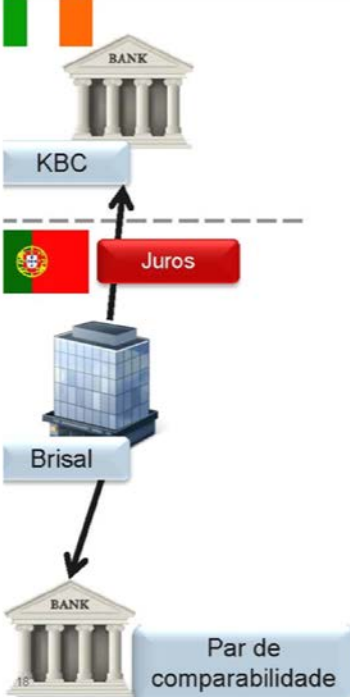
Etapas:

- Reclamação graciosa
- Recurso TAF
- Recurso para o STA
 - Suspensão da instância e reenvio prejudicial para o STA
 - Questões prejudiciais:
 - 1 – Técnica: retenção na fonte?
 - 2 – Base: bruto vs líquido?
 - 3 – Se líquido: as despesas podem ser calculadas de modo indirecto (notional)?

© 2017 IBFD João Nogueira




2. Raciocínio do TJUE



- 1 – Esfera de proteção**
Liberdade de prestação de serviços
- 2 – Ingerência**
Discriminação (tanto na RF como na base)
- 3 - Justificações**
 - a) Retenção na fonte
 - Justificada e proporcional (necessidade de garantir a eficácia do sistema de cobrança)
 - b) Determinação da matéria tributável
 - Justificações: exame de quatro causas:
 - i) compensação através de outras vantagens
 - ii) repartição equilibrada do poder de tributar
 - ii) luta contra a fraude e evasão fiscal
 - iii) eficácia do sistema de cobrança
- 4 – Proporcionalidade**

© 2017 IBFD João Nogueira



3. Raciocínio do TJUE

► **3ª questão: que gastos são dedutíveis?**

- Ideia de igualdade de tratamento: residentes e não residentes devem ter a oportunidade de deduzir as mesmas despesas.
- Dedução de “despesas profissionais diretamente relacionadas com as receitas recebidas no EM onde a atividade é exercida”. Inclui:
 - i) despesas específicas (como “despesas de viagem, de alojamento, de aconselhamento jurídico ou fiscal”).
 - ii) *overheads* (“parte dos custos gerais da instituição financeira que pode ser considerada necessária à concessão de um empréstimo financeiro”).

=» no cálculo destes *overheads*, só se podem ter em consideração os custos reais ou efetivos.

=» custos teóricos (“*notional costs*”), p.e. remissão para as taxas LIBOR não devem ser admitidos (exceto se tal também fosse admissível para residentes).

© 2017 IBFD João Nogueira



3. Raciocínio do TJUE

► Remissão ao STA

- ▶ *“Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio ... [determinar] quais as despesas declaradas pela KBC e que podem ser consideradas despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade financeira em questão, nos termos da legislação nacional e, por outro lado, qual a parte das despesas gerais que pode ser considerada diretamente relacionada com essa atividade”*

20

© 2017 IBFD João Nogueira



3. Comentários

► Admissibilidade de retenções na fonte

- ▶ A retenção na fonte como método privativos para NR é aceite.
- ▶ O modo de determinar a matéria tributável deve ser idêntico.

► Impacto direto da decisão: limitado

- ▶ Poucos países têm RF de juros pagos a sociedades NR.

► Impacto indirecto da decisão: considerável

- ▶ Aplicável a qualquer sujeito passivo (não só instituições financeiras).
- ▶ Aplicável aos pagamentos de juros e royalties.
- ▶ Aplicável a pagamentos feitos a Estados terceiros? (liberdade de circulação de capitais).

► Interação com as convenções em matéria de dupla tributação

- ▶ Aplicabilidade do Art. 11º CM OCDE [vide 11(2) e 7(4)].

21

© 2017 IBFD João Nogueira



Sumário

1. Introdução
2. Os acórdãos *Miljoen, X e Société Générale* (dividendos)
3. O acórdão *Brisal* (juros)
4. **Comentário e conclusões**

22

  2017 IBFD João Nogueira



4. Comentário e conclusões

- ▶ **1. Esfera de proteção**
 - ▶ Enquadramento em diferentes liberdades:
 - ▶ *Miljoen, X e SG*: liberdade de circulação de capitais
 - ▶ *Brisal*: liberdade de prestação de serviços
 - ▶ Relevância:
 - ▶ Dimensão externa da liberdade de circulação de capitais
 - ▶ Necessidade de alargar as vantagens reservadas a situações internas / UE / AEEE a situações com estados terceiros, desde que exista possibilidade de troca efetiva de informações
 - ▶ Relevância da "*standstill clause*" do artigo 64  TFUE como limitação (31.12.1993)

23

  2017 IBFD João Nogueira



4. Comentário e conclusões

- ▶ **2. Ingerência (discriminação / restrição)**
 - ▶ Dissonância cognitiva (restrição justificada como discriminação)
 - ▶ Comparabilidade: objetivo da norma (cujo benefício é negado a NR)
 - ▶ Regra de outro: exercício vs não exercício de uma liberdade fundamental
 - ▶ Enfoque no resultado final, após a aplicação das regras tributárias
 - ▶ R e NR com a mesma tributação efetiva

24

© 2017 IBFD João Nogueira



4. Comentário e conclusões

- ▶ **3. Justificações**
- ▶ **3.1 Necessidade de assegurar a eficácia da cobrança**
 - ▶ Limitação do campo de atuação de “*Truck Center*”; a RF pode ser usada como método exclusivamente aplicável a NR

Justifica-se pela “necessidade de assegurar a eficácia da cobrança”

 - ▶ No entanto, a tributação de R e NR deve ser substancialmente idêntica

O resultado da tributação de NR (RF + ?) deve ser idêntico ao resultado da tributação de R em idênticas circunstâncias

25

© 2017 IBFD João Nogueira



4. Comentário e conclusões

▶ 3. Justificações

▶ 3.2 Neutralização

- ▶ Desnecessidade de crédito total =» basta o parcial
- ▶ Diferença entre exame de normas e de pedidos de reembolsos
 - ▶ Não permite a neutralização em todos os casos? Incompatível
 - ▶ Pedido de reembolso =» Qual o montante da discriminação?

▶ 4. Técnica legislativa: regime de opcionalidade

- ▶ Necessidade de dar ao contribuinte a opção entre:
 - ▶ RF como NR e tributação da matéria bruta e
 - ▶ RF e a tributação do rendimento líquido (prejuízos + deduções)
- ▶ Necessidade de ter em conta os custos de cumprimento

26

© 2017 IBFD João Nogueira



Seguimos em contacto

▶ Com o IBFD Academic

- ▶ Website: www.ibfd.org/academic
- ▶ Newsletters: <http://www.ibfd.org/IBFD-Products/IBFD-Newsletters>
- ▶ Catálogo da biblioteca: <http://www.ibfd.org/Library/IBFD-Library-Web-Catalogue>
- ▶ Linhas de investigação: <http://www.ibfd.org/Academic/Academic-Research>
- ▶ Atividades: <http://www.ibfd.org/Academic/Academic-Activities>
- ▶ Prémio IBFD de fiscalidade internacional: <http://www.ibfd.org/Academic/IBFD-Frans-Vanistendael-Award-International-Tax-Law>
- ▶ Mestrado Avançado em Direito Fiscal Internacional: <http://www.ibfd.org/Academic/Advanced-Masters-International-Tax-Law-LLM>



<https://www.linkedin.com/groups/2930148>



https://twitter.com/ibfd_on_tax

27

© 2017 IBFD João Nogueira



Seguimos em contacto

► Comigo

 <http://www.ibfd.org/IBFD-Profiles/Jo-o-F-lix-Pinto-Nogueira>

 <https://www.linkedin.com/in/joaofelixpintonogueira>

 <https://twitter.com/jfnogueira>

 <https://www.facebook.com/joaofelixpintonogueira>

 joaofelixpintonogueira@gmail.com

 i.nogueira@ibfd.org



Muito obrigado!

Título:

**Temas de Direito Tributário 2017 - Insolvência, Taxas,
Jurisprudência do TEDH e do TJ**

Ano de Publicação: 2017

ISBN: 978-989-8815-93-4

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt