

■ COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA ■

TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO 2018

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

OUTUBRO 2018

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



Diretor do CEJ

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

Diretores Adjuntos

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

Coordenador do Departamento da 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 e Abril de 2018, foram apresentadas várias comunicações que, atenta a sua variedade (Direito Fiscal Internacional, Contencioso da Segurança Social, Taxas, Adicional ao IMI, Avaliação Indirecta em IRC, Contribuições Financeiras, Contribuição sobre o Sector Bancário, Liquidação de Tributos em Execução de Sentenças dos TTs), qualidade e rigor, permitem a sua publicação em e-book.

A Jurisprudência recente do STA, do TCAS e do TCAN é também objecto de reflexão.

Será esta a 1.^a edição deste e-book, uma vez que muitos dos vídeos ora disponibilizados serão a breve trecho completados com os textos correspondentes.

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)

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Ficha Técnica

Nome:

Temas de Direito Tributário 2018

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

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

Marta Cavaleira – Juíza de Direito e Docente do CEJ¹

Fernando Martins Duarte – Juiz de Direito e Docente do CEJ²

Ana Carla Duarte Palma – Juíza de Direito e Docente do CEJ³

Cristina Flora – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

Coleção:

Formação Contínua

Plano de Formação 2017/2018:

Temas de Direito Tributário – 19 e 26 de janeiro e 6 e 13 de abril de 2018 ([programa](#))

Conceção e organização:

Margarida Reis

Intervenientes:

Catarina Almeida e Sousa – Juíza Desembargadora, Tribunal Central Administrativo Sul

Filipe de Vasconcelos Fernandes – Assistente convidado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Consultor na Vieira de Almeida & Associados

Gustavo Lopes Courinha – Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

João Sérgio Ribeiro – Vice-presidente da Escola de Direito da Universidade do Minho

Jorge Lopes de Sousa – Juiz Conselheiro Jubilado

José Casalta Nabais – Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Manuela Duro Teixeira – Diretora de Assuntos Jurídicos da Caixa Geral de Depósitos, Advogada

Pedro Delgado – Juiz Conselheiro, Supremo Tribunal Administrativo

Pedro Gonçalves Leonardo – Diretor do Núcleo de Contencioso do Gabinete de Assuntos Jurídicos e Contencioso do Instituto da Segurança Social, I.P.

Pedro Vergueiro – Juiz Desembargador, Vice-Presidente do Tribunal Central Administrativo Norte

Suzana Tavares da Silva – Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Revisão final:

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

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

¹ Desde fevereiro de 2018.

² Desde abril de 2018.

³ Desde setembro de 2018.

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/as seus/suas Autores/as 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 – 22/10/2018	

Temas de Direito Tributário 2018

Índice

1. Direito Fiscal Internacional – Estrutura, método, perspectivas - I, II, III, IV. Gustavo Lopes Courinha	9
2. Adicional ao IMI José Casalta Nabais	11
3. Avaliação indireta em IRC João Sérgio Ribeiro	29
4. As taxas: estrutura e regime Suzana Tavares da Silva	31
5. Contencioso da Segurança Social Pedro Gonçalves Leonardo	43
6. O Regime Fiscal das Contribuições Financeiras. A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético Filipe de Vasconcelos Fernandes	63
7. Contribuição sobre o setor bancário Manuela Duro Teixeira	77
8. Direito à liquidação de tributos em execução de sentenças dos Tribunais Tributários Jorge Lopes de Sousa	79
9. Jurisprudência recente do STA Pedro Delgado	81
10. Jurisprudência recente do TCAS Catarina Almeida e Sousa	129
11. Jurisprudência recente do TCAN Pedro Vergueiro	147

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



1. DIREITO FISCAL INTERNACIONAL – ESTRUTURA, MÉTODO, PERSPETIVAS - I, II, III, IV ¹

Gustavo Lopes Courinha*

Vídeos

Vídeos da apresentação

I



Direito

Temas de Direito Tribut...
Direito Fiscal Internacional – Estrutu...

Gustavo Lopes Courinha, Professor da F...
743 Visualizações

CC BY

II



Direito

Temas de Direito Tribut...
Direito Fiscal Internacional – Estrutu...

Gustavo Lopes Courinha, Professor da F...
263 Visualizações

CC BY

III



Direito

Temas de Direito Tribut...
Direito Fiscal Internacional – Estrutu...

Gustavo Lopes Courinha, Professor da F...
139 Visualizações

CC BY

IV



Direito

Temas de Direito Tribut...
Direito Fiscal Internacional – Estrutu...

Gustavo Lopes Courinha, Professor da F...
127 Visualizações

CC BY

¹ Apresentação decorrida na ação de formação “Temas de Direito Tributário”, no Centro de Estudos Judiciários (Lisboa), no dia 19 de janeiro de 2018.

* Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



2. ADICIONAL AO IMI ¹

José Casalta Nabais *

Considerações a pretexto do Adicional ao IMI (criado pela LOE/2017):

I. Da tributação do rendimento predial à tributação dos imóveis

1. A décima militar predial (1641)
2. A contribuição predial (1845, 1860, 1922, 1929 e 1963)
3. O imposto sobre a indústria agrícola: a renda fundiária / lucro da exploração
4. Especificidade dos rendimentos agrícolas – n.º 4 do art.º 3.º do CIRS (4,5 x IAS anual)

II. A tributação do rendimento dos bens imóveis

5. A tributação do rendimento predial na reforma de 1988/89
- 5.1. A tributação apenas do rendimento real (rendas)
- 5.2. A exclusão do rendimento imputado aos prédios (não arrendados)

III. A tributação do património imobiliário

6. A contribuição Autárquica na Reforma de 1988/89
7. O IMI na Reforma de 2003/04
- 7.1. O carácter municipal
- 7.2. A pessoalização do IMI:
 - A isenção por 3 anos do art.º 46.º do EBF
 - A dedução à colecta por dependentes de 20, 40 ou 70 € (1,2,3 ou+ dep.)
- 7.3. A abertura à extrafiscalidade
- 7.3.1. O desagravamento relativamente a certos imóveis:
 - Redução da taxa (benefício ambiental): art.º 44.º-A (50%) e 44.º B (25% / 50%) do EBF;
 - Isenção por 3 anos (reabilitação): art.º 45.º e 46.º do EBF;
 - Minorar a taxa até 20%, 30% ou 50%: art.º 112/6, 7 e 12
- 7.3.2. Penalização relativamente a outros imóveis:
 - Majorar até 30% ou 100%: art 112/ 8 e 9

III. O adicional ao IMI

7. Uma manifestação de fiscalidade extraordinária da crise – o IS sobre prédios de valor superior a € 1 milhão em 2012
 8. O adicional ao IMI (LOE/2017): sobre pessoas singulares e sobre pessoas colectivas
 - 8.1. Manifestações de pessoalização do IMI
 - 8.2. O carácter pessoalizado do AIMI: destino da receita e progressividade,
- ### IV. Que juízo para a evolução da tributação dos imóveis no sentido da sua pessoalização
9. A inexistência da tributação do rendimento imputado em IRS ou em IRC (excepto habitação fornecida pela entidade patronal – sn.º 4) da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS)
 10. A limitada tributação em sede da transmissão gratuita dos bens em IS
 11. A inexistência de um imposto geral sobre o património ou fortuna
 12. As directrizes dos art.ºs 103.º/1 e 104.º/3 da Constituição
 13. As crescentes dificuldades do sistema fiscal assente na tributação do rendimento.

Vídeo da apresentação

As considerações que nos propomos fazer são mesmo, como consta do título, considerações a respeito do adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis. Ou seja, vamos falar muito pouco deste novo imposto, cuidando antes da tributação que tem tido por base a realidade

¹ Apresentação decorrida na acção de formação “Temas de Direito Tributário”, no Centro de Estudos Judiciários (Lisboa), no dia 26 de Janeiro de 2018.

* Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

constituída pelos bens imóveis, ou, segundo uma outra designação, que era de resto a mais tradicional e se mantém em sede do recorte da incidência dos impostos em causa, a realidade constituída pelos prédios.

Tendo presente este quadro, vamos começar por traçar a evolução que essa tributação teve desde a “décima militar” até ao actual IMI, para, depois, dizermos alguma coisa sobre a presente tributação do rendimento predial, por um lado, e do património imobiliário, por outro, para, por fim, descrevermos o Adicional ao IMI e, bem assim, fazermos algumas reflexões sobre a evolução a que assistimos no sentido da pessoalização da tributação dos imóveis.

Vejamos então cada um dos aspectos que acabam de ser referenciados.

1. Da tributação do rendimento predial até à reforma da tributação do rendimento em 1988

Podemos dizer que a tributação dos bens imóveis, que temos hoje, remonta efectivamente a 1641, com a criação da “décima militar”. Um imposto geral sobre o rendimento que, embora de natureza extraordinária, porquanto criado com o objectivo de custear as despesas com a Guerra da Restauração², se foi mantendo muito para além do fim do conflito em 1668³. Mas que tem características que fazem dessa contribuição uma tributação algo inovadora para a época, designadamente por incidir tendencialmente sobre os rendimentos e sobre a generalidade dos cidadãos, ao contrário do que era e continuará a ser tradicional até ao triunfo das revoluções liberais nos séculos XVIII e XIX, em que, com base na estrutura estamental da sociedade então dominante, se excluía da incidência dos impostos as classes do clero e da nobreza⁴. Significa isto, permitindo-me aqui uma questionável extrapolação, que no domínio dos impostos como noutros domínios, designadamente no da defesa da soberania popular, certamente mais por necessidade de ordem prática do que por adesão aos ideários que haveriam de triunfar bastante mais tarde, Portugal acabou por se revelar precoce e assumir um certo pioneirismo⁵.

De facto, a décima militar incidia, à taxa de 10%, sobre as diversas parcelas ou cédulas do rendimento, ou seja: a parcela dos rendimentos prediais (décima predial), a parcela dos

² Portanto seguindo a lógica da época, em que o Estado, do ponto de vista do seu suporte financeiro, se apresentava como um Estado de cariz basicamente patrimonial, no qual os impostos, em geral designados por contribuições, tinham, pelo menos em teoria, a natureza de impostos não permanentes. V. a tal respeito, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 191 e ss. Sobre o sentido e alcance da evolução do Estado patrimonial para o Estado fiscal, v. Ricardo Lobo Torres, *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, Renovar, Rio de Janeiro, 1991.

³ Com a assinatura do Tratado de Paz de Lisboa, em 13 de Fevereiro de 1668, que pôs termo à Guerra da Restauração.

⁴ Pois entendia-se, na representação mental própria da Idade Média, que cada classe estamental contribuía para a comunidade nacional de maneira diferente: os *oratores* (clero) contribuía com as orações; os *bellatores* (nobreza) contribuía assegurando a defesa e protecção militar; e os *laboratores* (os trabalhadores - o povo) contribuía com diversas prestações de natureza pessoal, em espécie ou em dinheiro. V. também o nosso *Direito Fiscal*, 10.ª ed., Almedina, Coimbra, 2017, p. 441 e ss.

⁵ Sobre os impostos, v. Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco, *Tratado da justa exacção do tributo*, 1667, na tradução de Moses Bensabat Amzalek, em *Economia e Finanças*, Anais do Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras, tomo segundo, volume XXV, 1957, p. 429 e ss.

rendimentos de empréstimos de capitais (décima de juros) e a parcela dos rendimentos proporcionados pelas actividades comerciais, industriais ou profissionais (décima de manei). Substituídas em 1845 pelas contribuições⁶, tendo-se instituído a contribuição de manei, a contribuição pessoal e a contribuição predial, e criado em 1860 a contribuição industrial em substituição das duas primeiras, podemos dizer as décimas se vão manter até à reforma dos anos sessenta do século passado⁷. Se bem que, mesmo nas actuais categorias de rendimento do IRS, não deixa de ser visível alguma correspondência com as parcelas ou cédulas das décimas.

Interessa-nos aqui, todavia, a décima predial, depois designada por contribuição predial, que foi de todas as décimas aquela que mais fiel se manteve ao figurino inicial, não sendo, por isso, estranho que até à mencionada reforma dos anos sessenta do século passado fosse conhecida simplesmente pela designação de “décima”. Pois bem, desde 1641 até à reforma fiscal de 1988/89, a tributação relativa aos imóveis tinha por objecto o rendimento dos prédios tanto rústicos como urbanos, muito embora a partir da mencionada reforma fiscal dos anos sessenta, ao lado da contribuição predial, se tenha criado, em 1963, o imposto sobre a indústria agrícola.

Pelo que, a partir dessa reforma, a tributação do rendimento dos imóveis assentava em dois impostos: a contribuição predial e o então criado imposto sobre a indústria agrícola⁸. A contribuição predial tinha a seguinte configuração:

- A contribuição predial rústica, que incidia sobre a renda fundiária, sendo esta definida como o valor atribuível à utilização produtiva da terra e respectivos melhoramentos, não integrado este o lucro da exploração, pois os lucros das explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias estavam excluídos da contribuição predial⁹;
- E a contribuição predial urbana que incidia sobre o rendimento dos prédios urbanos, sendo este, quando os prédios estivessem arrendados, o valor da respectiva renda expressa em moeda corrente, e, quando não estivessem arrendados, a equivalente utilidade que deles obtivesse ou tivesse a possibilidade de obter quem pudesse usar ou fruir dos prédios.

Por isto a contribuição predial urbana tinha por base o rendimento real relativamente aos prédios arrendados e um rendimento normal – o rendimento imputado ao correspondente prédio – no respeitante aos prédios não arrendados.

Já o imposto sobre a indústria agrícola incidia sobre os lucros das explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias, desde que estes não caíssem na incidência da contribuição industrial.

⁶ Designação adoptado no quadro da filosofia liberal que via no indivíduo um cidadão livre e titular exclusivo dos seus direitos, que pagava prestações ao Estado não porque este tivesse o poder de lhas impor, mas antes porque ele, como cidadão, tinha a obrigação de as realizar.

⁷ V. Vitor António Duarte Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português: II Volume: Estrutura Jurídica do Sistema Fiscal Português, Impostos sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, 1986, p. 16 e ss.

⁸ Que foi integrado no Código da Contribuição Predial, passando este a designar-se Código da Contribuição Predial e Imposto sobre a Indústria Agrícola.

⁹ V. o art. 2.º e seu § único, do Código da Contribuição Predial e Imposto sobre a Indústria Agrícola.

Tratava-se de um imposto que, muito embora fosse tido por necessário já na reforma fiscal de 1929, em virtude de diversas vicissitudes, não veio a ter aplicação prática. De facto, criado em 1963, foi suspenso em 1965.

Tendo sido modificado e reposto em vigor em 31 de Dezembro de 1975, foi, de novo, suspenso em Maio de 1976.

Autorizado pela LOE/1979 a repô-lo em vigor, o Governo não utilizou a autorização legislativa, e reposto, mais uma vez, em vigor pela LOE/1981, foi o mesmo suspenso para esse ano e anos seguintes¹⁰.

De resto, as dificuldades reveladas pela tributação dos rendimentos da actividade agrícola, que vão para além da renda fundiária, traduzindo-se portanto em lucro das explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias, sobretudo quando não são de montante significativamente elevado, dada a sua indiscutível ligação à subsistência do agricultor e sua família, teve como expressão o estabelecimento de um regime transitório para a aplicação progressiva à totalidade dos rendimentos do regime da inicialmente categoria D e, depois da reforma da tributação do rendimento de 2000, da categoria B do IRS, nos termos do art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 442-A/1988, de 30 de Novembro, diploma que aprovou o Código do IRS. Regime que acabou por se manter, nunca se tendo aplicado à totalidade dos rendimentos agrícolas o regime constante do Código do IRS.

O que levou a que, em consequência disso, tenha sido adoptada uma solução permanente, que por isso mesmo transitou para o Código do IRS, constante do n.º 4 do art.º 3.º, segundo o qual “[s]ão excluídos de tributação os rendimentos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, quando o valor dos proveitos ou das receitas, isoladamente, ou em cumulação com o valor dos rendimentos ilíquidos sujeitos, ainda que isentos, desta ou doutras categorias que devam ser ou tenham sido englobados, não exceda por agregado familiar quatro vezes e meia o valor anual do IAS”¹¹. Significa isto que os rendimentos dos agricultores até € 27,020,70¹² se encontram excluídos de tributação em IRS.

2. A tributação relativa aos imóveis na reforma da tributação do rendimento de 1988

Com a reforma fiscal da tributação do rendimento de 1988, pôs-se termo ao tradicional sistema de tributação parcelar ou cedular instituindo uma tributação única sobre o rendimento com a criação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC). No respeitante à tributação antes

¹⁰ Cf. Vitor António Duarte Faveiro, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português: II Volume: Estrutura Jurídica do Sistema Fiscal Português, Impostos sobre o Rendimento*, cit., p. 441.

¹¹ Na redacção da LOE/2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro), pois antes, nos termos da lei que introduziu este preceito, a LOE/2002 (Lei n.º 109-B/2001, de 27/12), o limite para essa exclusão tributária era igual a “cinco vezes o valor anual do salário mínimo nacional mais elevado”. Solução que, de acordo com o disposto n.º 6 do art. 30.º dessa Lei n.º 109-B/2001, teve efeitos retroactivos a 1 de Janeiro de 2001.

¹² Pois $(428,90 \times 14) \times 4,5 = 27.020,70$.

constante da contribuição predial¹³, foi a mesma desdobrada em duas, em que temos, de um lado, a tributação dos rendimentos prediais no IRS (categoria F)¹⁴ ou no IRC relativamente a rendimentos prediais das pessoas colectivas e, de outro lado, a tributação dos prédios enquanto património na também então criada Contribuição Autárquica.

Pelo que os prédios passaram a ser objecto de um imposto sobre o rendimento – o IRS ou IRC - que incide apenas sobre os prédios arrendados, não tendo lugar, como vimos acontecer na contribuição predial, a tributação dos rendimentos imputados aos prédios urbanos ou rústicos não arrendados. O que parece ter sido uma opção de fundo do legislador de excluir da tributação os rendimentos imputados, muito embora essa opção não tenha sido levada até às últimas consequências, porquanto há a tributação, a título de remunerações acessórias na categoria A do IRS, nos termos do número 4) da alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º do Código do IRS, dos rendimentos imputados à utilização por parte do trabalhador da casa de habitação fornecida pela entidade patronal. Uma excepção à exclusão da tributação dos rendimentos imputados que não deixa, a seu modo, de surpreender porquanto a mesma se reporta à casa de habitação e a uma casa de habitação dos trabalhadores, o que de imediato convoca relevantes direitos fundamentais, como são o direito à habitação e o direito ao trabalho com formulação bem clara e incisiva, respectivamente, no art.º 65.º e no art.º 58.º da Constituição¹⁵.

De outro lado, os prédios passaram a ser objecto do novo imposto chamado Contribuição Autárquica que vigorou até à criação do IMI, em 2003, e que mais não era do que a contribuição predial com um novo nome, se bem que este nada nos diga quanto à sua natureza de imposto sobre o património¹⁶, porquanto o valor patrimonial que passou a ser a base do novo imposto mais não era do que a renda fundiária da contribuição predial capitalizada. Pois, nos termos do n.º 1 do art.º 6.º e do n.º 1 do art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 442-C/1988, de 30 de Novembro, que aprovou o Código da Contribuição Autárquica, o valor tributável dos prédios urbanos, era o resultante da capitalização do rendimento colectável através da aplicação do factor 15, e o valor tributável dos prédios rústicos era a resultante da capitalização do rendimento colectável através da aplicação do factor 20¹⁷.

Refira-se que na vigência da contribuição autárquica se manteve e agravou o sistema extremamente injusto que vinha da contribuição predial, em virtude da enorme desactualização das matrizes prediais que ficaram a aguardar a aprovação do Código das

¹³ E do Imposto Complementar, uma vez que os rendimentos, depois da reforma dos anos sessenta, eram objecto de uma tributação parcelar ou cedular de natureza real, a que acrescia uma tributação complementar de natureza pessoal – v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 446 e s.

¹⁴ Que, nos termos da alínea e) do n.º 1 do art. 72.º do Código do IRS (aditada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro), passaram ser objecto de uma tributação separada dos restantes rendimentos, sujeitos assim a uma taxa especial de 28%, a menos que os contribuintes optem pelo seu englobamento conforme previsto o n.º 8 desse artigo 72.º.

¹⁵ V. a este respeito, J. J. Teixeira Ribeiro, *A Reforma Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1989, p. 216 e ss., bem como as considerações que fazemos no nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, cit., p. 514 e ss.

¹⁶ Em que se tem em conta exclusivamente o destino das receitas que passaram a ser recitas de titularidade municipal.

¹⁷ Refira-se que este valor tributável dos prédios urbanos seria aplicável enquanto este não fosse determinado de acordo com as regras do Código das Avaliações. Por outro lado, procedeu-se a uma actualização imediata do rendimento colectável dos prédios urbanos em 4% e dos prédios rústicos em 2%.

Avaliações que não veio a ser aprovado¹⁸. O que se verificava sobretudo relativamente aos prédios urbanos, pois essa falta de actualização, num contexto de elevada inflação como foi a que ocorreu nos anos setenta, oitenta e mesmo noventa do século passado, conduziu a uma diferença abissal entre o valor dos prédios antigos e o valor dos prédios novos. A que acrescia o facto de a fixação do valor dos prédios novos assentar praticamente em critérios desconhecidos e, por conseguinte, subjectivos e arbitrários, que conduzia não raro a que fracções de prédios efectivamente iguais tivessem valores tributários completamente diferentes¹⁹.

3. A situação decorrente da reforma da tributação do património de 2003

Face a esta situação de todo insustentável, decorrente da não aprovação do Código de Avaliações, era urgente proceder a uma reforma da tributação do património, como se reconheceu na Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho. Para o problema foram apresentadas duas vias de solução: uma, mais moderada propunha apenas modificações, basicamente no respeitante à determinação do valor dos prédios; outra, mais radical, propunha a instituição de um imposto tendencialmente geral sobre o património imobiliário e mobiliário detido.

Pela primeira via foram as propostas da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (Comissão Silva Lopes) e o Relatório da Universidade Técnica de Lisboa (Relatório Sidónio Pardal). A Comissão Silva Lopes fez recomendações sobretudo em matéria de determinação do valor dos bens, tendo proposto, *inter alia*, a aprovação dum código de avaliações, em que se definissem os pressupostos de aplicação dos critérios de avaliação a ponderar entre, nomeadamente, os do preço de venda, do custo de construção e do rendimento capitalizado. Por seu turno, o Relatório Sidónio Pardal centrou-se no problema do valor dos prédios, tendo construído um conceito – o do valor territorial dos prédios –, com base no qual deviam ser avaliados todos os prédios, com exclusão de qualquer outro valor, como o valor real ou o valor de mercado.

Pela segunda via de reforma alinou a Comissão de Reforma da Tributação do Património (Comissão Medina Carreira). No quadro de uma reforma global da tributação do património, a referida Comissão propôs no seu Projecto de Reforma da Tributação do Património, a eliminação dos três impostos existentes (contribuição autárquica, imposto municipal de sisa e imposto sobre as sucessões e doações) e a criação de um imposto geral sobre o património, um imposto:

1) Anual,

¹⁸ Refira-se que o Governo chegou a obter uma autorização legislativa para aprovar o Código das Avaliações, contida na al. b) do art. 50.º da Lei n.º 2/92, de 9 de Março (LOE/1992), autorização que veio, todavia, a ser declarada inconstitucional com força obrigatória geral pelo acórdão n.º 358/92 do Tribunal Constitucional, por a referida autorização legislativa não conter suficiente determinação do seu sentido – v. o nosso estudo «Jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal», *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2005, p. 454 e ss.

¹⁹ V. o nosso estudo «As bases constitucionais da reforma da tributação do património», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. I, cit., p. 241 e ss.

- 2) Incidente sobre o património detido (excluindo portanto a tributação da sua transmissão),
- 3) Tanto sobre o património imóvel como móvel,
- 4) Com taxa proporcional²⁰.

Foi, porém, uma solução integrada na primeira das vias mencionadas a que veio a ser adoptada – a reforma da tributação do património efectuada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, diploma que aprovou os novos Códigos do Imposto Municipal sobre Imóveis e do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis e procedeu a alterações de diversa legislação tributária conexas com a mesma reforma²¹. Nestas destaca-se, entre todas, a eliminação do imposto sobre as sucessões e doações com a consequente tributação num novo imposto de selo²² das transmissões a título gratuito a favor das pessoas singulares e em IRC os incrementos patrimoniais decorrentes das transmissões a título gratuito a favor das pessoas colectivas.

Foi, todavia, a criação de um novo sistema de determinação do valor patrimonial dos imóveis, mais precisamente dos prédios urbanos²³, e a sua aplicação em princípio a todos os impostos em que o mesmo fosse relevante, o aspecto efectivamente essencial da reforma da tributação do património de 2003. De facto, foi a criação da categoria “valor patrimonial tributário”, assente em elementos de base essencialmente objectiva, que veio pôr termo à grave injustiça que ocorria na contribuição autárquica relativa aos prédios urbanos, como referimos.

Assim, o valor patrimonial tributário dos *prédios urbanos* para habitação, comércio, indústria e serviços resulta, segundo o disposto no art.º 38.º do CIMI, da seguinte expressão: $Vt = Vc \times A \times Ca \times Cl \times Cq \times Cv$, em que: *Vt* - valor patrimonial tributário; *Vc* - valor base dos prédios edificados; *A* - área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação; *Ca* - coeficiente de afectação; *Cl* - coeficiente de localização; *Cq* - coeficiente de qualidade e conforto; *Cv* - coeficiente de vetustez. Um sistema que não obstante alguns ajustamentos se tem mantido²⁴.

De assinalar, a este respeito, a reavaliação de todos os prédios urbanos que ainda não haviam sido reavaliados à luz do valor patrimonial tributário apurado em conformidade com a fórmula que acabámos de enunciar, que teve lugar nos anos de 2012 e 2013, em consequência dos compromissos assumidos pelo Estado Português no Programa de Assistência Económica e Financeira, concretizado no Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades da Política Económica assinado com a Troika (CE, BCE e FMI), em 17 de Maio de 2011. O que se

²⁰ V. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 178 e 467 e ss., e Comissão de Reforma da Tributação do Património, *Projecto de Reforma da Tributação do Património*, cadernos de CTF, Lisboa, 1999.

²¹ V. Carlos Rodrigues / António Oliveira / Nuno Miranda, *A Tributação do Património. Código do IMI, Código do IMT e Código do IS Anotados*, 2.ª ed., Vida Económica, 2008.

²² Pois acresce ao tradicional imposto de selo sobre os actos, contratos, documentos, títulos, papéis, etc. V. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 610 e ss.

²³ Pois o valor dos prédios rústicos continuou a ter por base a *renda fundiária* como na contribuição autárquica, já que, segundo o disposto no art. 17.º do Código do IMI, o valor patrimonial dos prédios rústicos é igual ao produto do seu rendimento fundiário pelo factor 20.

²⁴ Para maiores desenvolvimentos, v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 601 e ss.

traduziu num significativo aumento do IMI, que não teria ocorrido caso a reavaliação desses prédios se fizesse segundo o que então se encontrava estabelecido no Código do IMI, a qual seria progressivamente levada a cabo aquando da primeira transmissão verificada após a vigência da reforma da tributação do património²⁵.

Para além das características próprias desse imposto sobre o património imobiliário, como são o seu carácter municipal²⁶ e periódico, é de fazer alusão a algumas manifestações de pessoalização que tem vindo a assumir relativamente a certos imóveis bem como dar conta de expressões da sua mobilização extrafiscal. Entre as primeiras, podemos apontar as referentes aos prédios urbanos destinados à habitação própria e não própria bem como as deduções à colecta por dependentes.

Assim, nos termos do art.º 46.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, estão isentos de IMI por três anos os prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário não exceda € 125.000 e se trate de prédios ou parte de prédios urbanos habitacionais construídos, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, cujo rendimento colectável, para efeitos de IRS, no ano anterior, não seja superior a € 153.300, e que sejam efectivamente afectos a tal fim, no prazo de seis meses após a aquisição ou a conclusão da construção, da ampliação ou dos melhoramentos. Uma isenção que vale também para os prédios ou parte de prédios construídos de novo, ampliados, melhorados ou adquiridos a título oneroso, quando se trate da primeira transmissão, na parte destinada a arrendamento para habitação.

Por seu turno, nos termos do art.º 112.º-A do Código do IMI, os municípios podem fixar uma dedução à colecta do imposto municipal sobre imóveis para vigorar no ano a que respeita o imposto, a aplicar ao prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, de € 20, € 40 ou € 70, consoante haja um dependente, dois dependentes ou três ou mais dependentes a cargo.

Em sede das manifestações de *extrafiscalidade* do IMI, podemos referir o desagravamento relativo a certos imóveis e o agravamento do imposto relativamente a outros imóveis. Entre os primeiros, encontramos: a redução da taxa de 50% ou de 25% como benefício de natureza ambiental relativo a prédio com elevada eficiência energética, nos termos dos art.ºs 44.º-A e 44.º-B do EBF; a isenção por três anos dos prédios submetidos a operações de reabilitação urbana, nos termos dos art.ºs 45.º e 46.º do EBF; a minoração, a deliberar pela respectiva assembleia municipal, da taxa até 20%, 30% ou 50%, respectivamente, para os prédios objecto de operações de reabilitação, de arrendamento ou de classificação como prédios de interesse público, de valor municipal ou património cultural, conforme o disposto nos n.ºs, 6, 7 e 12 do art.º 112.º do Código do IMI; etc.

²⁵ Cf. o nosso estudo «Justiça fiscal, estabilidade financeira e as recentes alterações do sistema fiscal português, em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, Almedina, Coimbra, 2015, p. 232 e s.

²⁶ Para o sentido desta característica, que se reporta à titularidade municipal da correspondente receita e a pequenas parcelas do poder tributário (respeitantes à fixação da taxa, a benefícios fiscais com objectivos extrafiscais ou de pessoalização e, bem assim, a majorações por razões extrafiscais), v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 74 e ss. e 245 e s. e, a seguir, no texto.

Nos segundos, temos a majoração a deliberar pela correspondente assembleia municipal, até 30% da taxa aplicável a prédios urbanos degradados, considerando-se como tais os que, face ao seu estado de conservação, não cumpram satisfatoriamente a sua função ou façam perigar a segurança de pessoas e bens, ou até ao dobro a taxa aplicável aos prédios rústicos com áreas florestais que se encontrem em situação de abandono, não podendo da aplicação desta majoração resultar uma colecta de imposto inferior a € 20 por cada prédio abrangido, conforme o disposto nos n.ºs 8 e 9 do art.º 112.º do Código do IMI. Penalizações fiscais estas que, como é fácil de ver, se prendem com o não cumprimento dos deveres por parte dos seus proprietários.

E eis aqui uma imagem, por certo limitada, embora espero que não distorcida, da situação actual da tributação dos bens imóveis em sede do IMI, em que é visível uma crescente evolução no sentido de alguma abertura, de um lado, a manifestações de pessoalização, e, de outro lado, à sua utilização com intuitos extrafiscais nos domínios da protecção ambiental e da reabilitação urbana²⁷. Evolução que, como veremos mais adiante, no actual quadro de constrangimentos do poder tributário do Estado, tudo leva a crer que terá vindo para ficar²⁸.

4. O adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

E assim chegamos ao adicional ao IMI, verdadeiramente o tema desta nossa conversa. Todavia, porque sobre o mesmo ainda não há muito a dizer, atenta a sua relativa novidade, e dada a necessidade de compreender este novo imposto sobre o património no quadro mais amplo da tributação do património, sobretudo da tributação estática sobre os bens imóveis, compreende-se, a nosso ver, todo o desenvolvimento a que procedemos antes.

E quanto ao adicional ao IMI, é de começar por assinalar que este novo imposto estático sobre os prédios urbanos mais não é do que uma das muitas manifestações do que podemos designar por “fiscalidade da crise”, concretizada na criação pelo legislador de diversos tributos com natureza extraordinária. Na verdade, por força do pedido de resgate financeiro feito pelo XVIII Governo e dos consequentes compromissos assumidos por Portugal no referido Programa de Assistência Económica e Financeira, cuja execução haveria de ficar a cargo do XIX Governo, tomando e implementando este um conjunto de medidas de austeridade, em que, para além de diversos e significativos cortes nas despesas públicas²⁹, houve a imperiosa necessidade de aumentar as receitas fiscais, agravando a generalidade dos impostos e criando diversos novos tributos com variados nomes, de resto.

²⁷ O que também é visível na tributação dinâmica do património, seja no IMT, em que temos uma tributação com carácter progressivo relativamente aos prédios destinados à habitação nos termos do art. 17.º do Código do IMT, seja no Imposto de Selo sobre as transmissões gratuitas a favor das pessoas singulares, em que há uma isenção nas transmissões a favor do cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, conforme o disposto na alínea e) do art. 6.º do Código do Imposto de Selo. Muito embora seja de acrescentar que esta isenção é, em alguma medida, a continuação e desenvolvimento do anterior tratamento pessoal próprio do Imposto sobre Sucessões e Doações que foi eliminado pela Reforma da Tributação do Património.

²⁸ V. as considerações que fazemos *infra*, ponto 5.

²⁹ Que o actual Governo – o XXI Governo – viria a reverter, se bem que mais na narrativa do que na realidade, porquanto a maioria dos cortes ainda se mantêm, seja como tais, seja sobretudo através da degradação, por falta de financiamento adequado, dos serviços públicos como é visível nos da saúde e da educação.

Agravamentos e novos tributos que foram apresentados como tendo eminente carácter extraordinário, o que no respeitante a alguns dos tributos em causa constava (e ainda consta) do próprio nome, os quais seriam, por conseguinte, objecto de eliminação logo que a situação que esteve na base do pedido de resgate financeiro cessasse. O que, todavia, como é sabido por experiência própria da generalidade dos contribuintes, não ocorreu, tendo-se mantido praticamente todos esses agravamentos e novos tributos³⁰. Estamos naturalmente a referir-nos ao conhecido por “aumento brutal de impostos” que se traduziu, no respeitante às pessoas singulares, no aumento muito significativo da generalidade das taxas do IRS e da criação, designadamente, de uma sobretaxa³¹, e, quanto às pessoas colectivas, da instituição do que vimos designando por “IRC paralelo”³².

Mas centremo-nos no adicional ao IMI, aludindo às suas principais características³³. E para começar importa referir que este adicional foi criado pela LOE/2017³⁴ em substituição de um IMI especial criado pelo Decreto-Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e objecto de alterações pela LOE/2014, que foi integrado no Imposto de Selo (verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo)³⁵, o qual incidia à taxa de 1% sobre os prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário fosse igual ou superior a € 1.000.000. Um imposto que deu origem a diversa litigância e em relação ao qual chegámos a interrogarmo-nos sobre a sua constitucionalidade³⁶.

Depois, importa assinalar que, do ponto de vista da técnica tributária, não estamos, em rigor, perante um verdadeiro adicional ao IMI, uma vez que não incide sobre a colecta deste, mas antes face a um adiconamento, porquanto incide sobre o valor patrimonial tributário do IMI, o qual é, todavia, objecto de uma importante dedução no respeitante às pessoas singulares.

Vejamos, então, mais em pormenor o recorte legal deste novo imposto³⁷.

Pois bem, nos termos do Capítulo XV (art.º s 135.º-A a 135.º-K) do Código do IMI (acrescentado pela LOE/2017), são sujeitos passivos do adicional ao IMI, nos termos do art.º

³⁰ Um fenómeno bem conhecido e que é concretização, em larga medida, das já clássicas lei de Adolfo Wagner, relativa às dificuldades que enfrentam as políticas de diminuição das despesas públicas, e lei de Ceril Northcote Parkinson, respeitante aos reais obstáculos a reformas que conduzam à diminuição das estruturas administrativas. Cf. o nosso estudo «Justiça fiscal, estabilidade financeira e as recentes alterações do sistema fiscal português, em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, cit., p. 224 e ss.

³¹ Que vigorou até ao fim do ano de 2017, embora durante este ano tenha sido reduzida progressivamente em função dos escalões de rendimento, tendo os de menor rendimento tido uma redução quase total e os de maiores rendimentos uma redução quase inexistente. O que significa, bem vistas as coisas, que a referida sobretaxa apenas foi eliminada a partir do ano de 2018.

³² Que é constituído por um conjunto de tributações avulsas que se distribuem por três círculos concêntricos: o mais pequeno que integra as assim designadas “taxas de tributação autónomas”, que mais não são do que tributações autónomas sobre certas despesas (art. 88.º do Código do IRC e art. 73.º do Código do IRS); o círculo intermédio que é composto pelas sobretaxas de IRC, como são a derrama municipal e a derrama estadual; e o círculo maior que é constituído pelas tributações de natureza sectorial como são a Contribuição sobre o Sector Bancário, a Contribuição Extraordinária sobre o Sector Energético, a Taxa de Segurança Alimentar Mais e a Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica – v. o nosso estudo «Justiça fiscal, estabilidade financeira e as recentes alterações do sistema fiscal português, em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, cit., p. 236 a 242.

³³ V. sobre o mesmo, José Maria Fernandes Pires, *O Adicional ao IMI e a Tributação Pessoal do Património*, Almedina, Coimbra, 2017.

³⁴ Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro.

³⁵ Que designámos por IMI sobre prédios com valor superior a 1.000.000 de euros, em *Direito Fiscal*, 9.ª ed., Almedina, Coimbra, 2016, p. 583.

³⁶ V. o nosso *Direito Fiscal*, 9.ª ed., cit., p. 583.

³⁷ Seguindo o que dissemos no nosso *Direito Fiscal*, 10.ª ed., cit., p. 605 e ss.

135.º-A, as pessoas singulares ou colectivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português, sendo equiparados a pessoas colectivas quaisquer estruturas ou centros de interesses colectivos sem personalidade jurídica que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do imposto municipal sobre imóveis, bem como a herança indivisa representada pelo cabeça de casal. Não são, porém, sujeitos passivos do adicional ao IMI as empresas municipais.

Do ponto de vista objectivo, segundo o disposto no art.º 135.º-B, o adicional ao IMI incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular. Excluem-se, porém, os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas *b)* e *d)* do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IMI.

Nos termos dos art.ºs 135.º-C e 135.º-D, o valor tributável corresponde à soma dos valores patrimoniais tributários, reportados a 1 de Janeiro do ano a que respeita o adicional ao IMI, dos prédios que constam das matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo, não contando para esse efeito o valor dos prédios que no ano anterior tenham estado isentos ou não sujeitos a tributação em IMI. A esse valor tributável são deduzidas as seguintes importâncias:

- a) € 600 000, quando o sujeito passivo é uma pessoa singular; e
- b) € 600 000, quando o sujeito passivo é uma herança indivisa. Quando os sujeitos passivos estejam casados ou em união de facto para efeitos do artigo 14.º do Código do IRS podem optar pela tributação conjunta deste adicional, somando-se então os valores patrimoniais tributários dos prédios na sua titularidade e multiplicando-se por dois o valor da referida dedução.

Relativamente à taxa, segundo o art.º 135.º-F, ao valor tributável e após aplicação das deduções referidas é aplicada a taxa de 0,4 % às pessoas colectivas, e de 0,7 % às pessoas singulares e heranças indivisas.

Ao valor tributável, determinado nos termos do n.º 1 do artigo 135.º-C, superior a € 1 000 000, ou a € 2 000 000 quando seja exercida a opção pela tributação conjunta, é aplicada a taxa marginal de 1%, quando o sujeito passivo seja uma pessoa singular. Quando se trate de prédios detidos por pessoas colectivas afectos a uso pessoal dos titulares do respectivo capital, dos membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização ou dos respectivos cônjuges, ascendentes e descendentes, fica sujeito à taxa de 0,7%, sendo sujeito à taxa marginal de 1% para a parcela do valor que exceda € 1 000 000. Sempre que os prédios sejam propriedade de entidades sujeitas a um regime fiscal mais favorável, a que se refere o n.º 1 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, a taxa é de 7,5%.

Finalmente quanto à liquidação e pagamento, segundo o disposto nos art.ºs 135.º-G e 135.º-H, o adicional ao IMI é liquidado anualmente, pela AT, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 1 de Janeiro do ano a que respeita, havendo lugar a uma única liquidação quando seja exercida a

opção pela tributação conjunta. A liquidação do adicional ao IMI é efectuada no mês de Junho e o seu pagamento no mês de Setembro do ano a que o imposto respeita.

Descritos sumariamente os momentos da dinâmica do adicional ao IMI, verificamos que se trata de uma espécie de “imposto geral sobre a fortuna imobiliária urbana”, com uma taxa progressiva relativamente às pessoas singulares em função do valor patrimonial tributário (com a taxa 0 até € 600.000, a taxa de 0,7% de + de € 600.000 a € 1.000.000, e a taxa 1% para + de € 1.000.000). É um imposto que revela, alguma autonomia face ao IMI, relativamente ao qual se apresenta como adicional. O que tem expressão, desde logo, no facto de ser um imposto estadual (e não um imposto municipal) e um imposto com a receita consignada, uma vez que, nos termos do n.º 2 do art.º 1.º do Código do IMI, o adicional ao IMI, deduzido dos encargos de cobrança e da previsão de deduções à colecta de IRS e de IRC, constitui receita do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social.

A que acresce a circunstância de a qualidade de sujeito passivo, embora determinada em conformidade com os critérios estabelecidos no Código do IMI, tem por referência 1 de Janeiro do ano a que o adicional respeita, e não 31 de Dezembro, como acontece no IMI³⁸. Também o seu pagamento, como vimos, dever ser feito integralmente no mês de Setembro, diferentemente do que acontece no IMI³⁹.

5. Reflexão breve sobre a actual tributação do património

Tendo em conta os desenvolvimentos a que procedemos, cabe perguntar agora: que pensar do actual sistema português de tributação do património? Pergunta a que vamos tentar responder com uma breve reflexão sobre a realidade jurídico-fiscal que descrevemos. Reflexão que, importa sublinhar, se limitará fundamentalmente à tributação estática do património, constante do IMI e do adicional ao IMI, deixando portanto de fora a tributação dinâmica do mesmo, que tem o seu suporte no IMT e no IS sobre as transmissões gratuitas.

Embora como essas tributações não constituem compartimentos estanques, naturalmente que as soluções adoptadas em sede da tributação estática não são alheias às que comporta a tributação dinâmica. O que, de resto, teve expressão aquando da discussão que sustentou a criação do adicional ao IMI na LOE/2017, em que chegou a haver vozes a pronunciarem-se no sentido de uma restauração do imposto sobre sucessões e doações, e, por certo, a consideração em conjunto de ambas as tributações não deixará de ser importante suporte para ajuizar da legitimidade jurídico-constitucional do adicional ao IMI, como vamos ver.

E a mais importantes das perguntas que pode fazer-se a este respeito é seguramente a de saber se o adicional ao IMI, em si mesmo, não será inconstitucional. Uma pergunta cuja resposta convoca naturalmente os específicos preceitos constitucionais, como são o n.º 1 do art.º 103.º e o n.º 3 do art.º 104.º da Constituição, para além de não poder deixar de ter em consideração que essa mesma pergunta foi feita em relação ao anterior IMI especial sobre

³⁸ Confronte-se o disposto no n.º 1 do art. 8.º com o disposto no n.º 3 do art. 135.º-A do Código do IMI.

³⁹ Em que, segundo o art. 120.º do Código do IMI, é pago em Abril, quando o seu montante é igual ou inferior a € 250; em duas prestações, em Abril e Novembro, quando o seu montante é superior a € 250 e igual ou inferior a € 500; e em três prestações, em Abril, Julho e Novembro, quando o seu montante é superior a € 500.

prédios com valor superior a € 1.000.000, constante da verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo, tendo a mesma tido resposta negativa do Tribunal Constitucional.

Pois bem, começando por uma referência ao mencionado IMI especial (verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo), importa sublinhar que a incidência deste veio a ser contestada pelos contribuintes, não só pela incidência em si mesma, mas também pela interpretação que dela fez a AT, designadamente quanto ao conceito de prédio. O que levou a numerosas impugnações da liquidação desse Imposto de Selo junto sobretudo do Centro de Arbitragem Administrativa, não admirando que algumas das decisões desses processos tenham sido objecto de recurso para o Tribunal Constitucional. Todavia, este Tribunal, nos seus acórdãos 590/2015, 620/2015, 247/2016 e 568/2016, julgou não inconstitucional esse Imposto de Selo quando incidente sobre prédios urbanos habitacionais em propriedade total. Mais, julgou não inconstitucional esse imposto mesmo quando, como sucedeu nas situações objecto dos acórdãos 590/2015 e 620/2015, se tratava de prédios compostos por partes susceptíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial.

E é bem provável que idêntico juízo venha a merecer o adicional ao IMI, ao menos em si mesmo, por parte do Tribunal Constitucional se e quando este vier ser solicitado a pronunciar-se.

O que, por certo, não deixará de ocorrer.

Na verdade, no sentido da não inconstitucionalidade deste novel imposto periódico sobre os prédios urbanos podem invocar-se diversos argumentos, a saber: as directrizes constitucionais, a inexistência entre nós de um imposto geral sobre o património ou fortuna e a limitada tributação em sede das transmissões gratuitas dos bens, a não tributação dos rendimentos imputados aos imóveis não arrendados e as crescentes dificuldades do sistema fiscal em tributar o rendimento pessoal em termos de o mobilizar para uma adequada redistribuição de rendimentos e da riqueza⁴⁰.

Uma palavra muito rápida sobre cada um destes argumentos.

Desde logo, as directrizes constitucionais não obstem a que a tributação do património possa comportar alguma margem de pessoalização. Neste sentido vai o disposto no n.º 1 do art.º 103.º e o disposto no n.º 3 do art.º 104.º da Constituição, prescrevendo o primeiro que “[o] sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, e o segundo que “[a] tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”.

Na verdade, um sistema fiscal, que tenha por objectivo também uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza e uma tributação do património que contribua para a igualdade entre os cidadãos, não pode dispensar em absoluto o contributo que para essa repartição justa

⁴⁰ Mesmo tendo em conta as relativamente limitadas potencialidades redistributivas não só dos impostos mas das diversas componentes das finanças públicas. V. a tal respeito, embora tendo em conta o que se passava em Portugal nos finais da década de setenta do século passado, o nosso recentemente publicado artigo «As finanças públicas e a redistribuição dos rendimentos», *Boletim de Ciências Económicas*, volume LX, 2017, p. 59-94.

e essa igualdade dos cidadãos pode proporcionar a tributação do património. Pelo que o legislador não está, em princípio, impedido de recortar a tributação do património em termos de com ela obter uma mais justa repartição dos rendimentos e da riqueza e, assim, diminuir as desigualdades entre os cidadãos decorrentes da distribuição primária proporcionada pela remuneração dos factores de produção resultante do natural funcionamento da economia de mercado.

Importa, todavia, que o faça com as cautelas necessárias de molde a não provocar desigualdades maiores do que as que visa corrigir ou, de algum modo, agravar as existentes. Pois não podemos esquecer que, por razões que se prendem com a praticabilidade das soluções legais, a tributação do património em referência apenas atinge o património imobiliário – caso do IMI – ou apenas os prédios urbanos – caso do adicional ao IMI. Pelo que não existindo nem parecendo viável a instituição entre nós de um imposto geral sobre o património⁴¹, como o Imposto Geral sobre o Património em Espanha⁴² e o Imposto de Solidariedade sobre a Fortuna em França⁴³, e escapando assim à tributação muito património que é atingido num imposto desse tipo⁴⁴, recomenda que a tributação restrita aos imóveis, ou melhor aos prédios urbanos, como é o caso, seja feita com alguma moderação, pois não podemos olvidar que sempre acabará por ser um instrumento de redistribuição limitado. Com efeito, se redistribuir é tirar aos que têm mais ou muito (ricos) para dar aos que têm menos ou pouco (pobres)⁴⁵, a tributação do património apenas dos bens imóveis revela-nos uma redistribuição limitada logo à partida, porquanto através dela apenas se pode tirar aos ricos em bens imóveis que não são todos os ricos nem certamente os mais ricos.

Num tal quadro, interrogamo-nos sobre se e na medida em que um elevado montante do imposto, que leve o sujeito passivo à liquidação do seu património ou parte dele para fazer face ao seu pagamento, não configurará um imposto de natureza confiscatória e, por conseguinte, um imposto que enferma de inconstitucionalidade. Uma pergunta que não é afastada pelo facto de a nossa Constituição não conhecer, como a Constituição Espanhola (art.º 31.º, n.º 1) ou a Constituição Brasileira (art.º 145.º, inciso IV), a proibição de impostos que tenham natureza confiscatória, porquanto, a nosso ver, uma tal proibição resulta do próprio princípio da capacidade contributiva⁴⁶.

⁴¹ Daí, como referimos, a rejeição das propostas de reforma da tributação do património defendidas por Medina Carreira e Sidónio Pardal.

⁴² Imposto que foi tecnicamente suprimido pela Lei n.º 8/2008, não tendo o mesmo sido cobrado nos anos de 2008, 2009 e 2010. Todavia, no contexto da crise financeira, foi restabelecido pelo Decreto-lei n.º 13/2011, tendo vindo a ser renovado em cada Lei do Orçamento. Como se trata de um imposto cedido às comunidades autónomas, estas dispõem de alguma liberdade tanto para o cobrar como para o moldar, se bem que, por via de regra, incida sobre o valor patrimonial superior a € 700.000, com uma isenção para o valor da habitação habitual até € 300.000. Quanto à taxa, é uma taxa progressiva que vai de 0,2% a 2,5%.

⁴³ V. sobre este, por todos, Martin Collet, *Droit Fiscal*, 5.ª ed., puf, 2015, p. 293 e ss. Trata-se de um imposto que incide sobre o valor patrimonial superior a € 1.300.000 a uma taxa progressiva que vai de 0,5% a 1,5%.

⁴⁴ Embora seja de assinalar que esses impostos, não só não proporcionam receitas muito significativas, como são objecto de contestação por parte de algumas forças políticas e de importante parte da doutrina nesses países. De resto, trata-se de um imposto existente em poucos países

⁴⁵ Muito embora esta segunda fase da redistribuição já não opere através da cobrança de impostos, mas mediante a realização de despesas públicas que se revelem adequadas às correspondentes políticas públicas. Cf. o nosso artigo «As finanças públicas e a redistribuição dos rendimentos», *ob. e loc. cit.s*, p. 81 e ss.

⁴⁶ V. sobre o problema, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, cit., p. 220, 237 s, 454, 555, 565.

Depois, é de mencionar a inexistência de um imposto geral sobre o património ou fortuna e a limitada tributação em sede das transmissões gratuitas dos bens, em que a pessoalização é a regra. Relativamente ao primeiro aspecto, não precisamos aqui de acrescentar mais nada ao que referimos mais acima.

Já quanto à limitada tributação das transmissões gratuitas, é de assinalar que ela se concretiza no facto de, com a eliminação do imposto sobre as sucessões e doações, a tributação sobre essas transmissões gratuitas ter ficado limitada no imposto de selo (sobre as transmissões gratuitas) e neste imposto se prever uma ampla isenção subjectiva, pois encontram-se isentas as transmissões gratuitas a favor do cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes. Uma ideia que não é posta em causa pelo facto de as transmissões gratuitas a favor das pessoas colectivas estarem sujeitas ao IRC e, por conseguinte, a uma taxa de 21%, enquanto incrementos patrimoniais que não comportam quaisquer deduções. É que uma tal incidência abarcará por certo um universo predial tendencialmente limitado.

Também o facto de os rendimentos imputados aos prédios não arrendados estarem excluídos da tributação, desde a reforma da tributação do rendimento de 1988⁴⁷, pode servir, de algum modo como justificação para ensaiar uma tributação pessoalizada do património imobiliário, sobretudo urbano, de modo através desta se compensar a falta daquela. O que para quem como nós, com base no recorte constitucional do imposto sobre o rendimento pessoal constante do n.º 1 do art.º 104.º da Constituição, nos pronunciámos pela tributação em princípio dos rendimentos imputados⁴⁸, não deixa de fazer bastante sentido.

Enfim, igualmente as crescentes dificuldades do sistema fiscal em tributar o rendimento pessoal em termos de o mobilizar para uma adequada redistribuição de rendimentos e riqueza, dão suporte para encontrar outras vias de realização desta. De facto, o disposto no n.º 1 do art.º 104.º da Constituição, em que se estabelece que “[o] imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”, não pode mais ser cabalmente cumprido. É que, em consequência do fenómeno da globalização e da internacionalização das relações tributárias mais importantes, a soberania fiscal do Estado Português encontra-se actualmente limitada, podendo ser exercida plenamente apenas relativamente a rendimentos de elementos de produção de bens e serviços avessos à deslocalização, como são os rendimentos do trabalho com excepção do trabalho muito qualificado, os rendimentos empresariais e profissionais das micro, pequenas e médias empresas e os rendimentos dos imóveis. Por conseguinte, apenas estes podem ser objectos plenos da modelação legal implicada no recorte constitucional do imposto sobre o rendimento pessoal. Daí que, desde há algum tempo, venhamos defendendo a eliminação do art.º 104.º da Constituição⁴⁹.

⁴⁷ Com a excepção referida mais acima dos rendimentos imputados à utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal ao trabalhador.

⁴⁸ V. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, cit., p. 513 e s., 518, 581 e 604.

⁴⁹ Cf. os nossos estudos «Ainda fará sentido o artigo 104.º da Constituição?», em *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, vol. IV, cit., p. 135 e ss., e «Uma futura revisão constitucional?», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 145.º, 2015/16, p. 306 e ss.

Naturalmente que de quanto vimos de dizer não se pode deduzir qualquer conclusão no sentido de que o adicional ao IMI não possa suscitar problemas jurídicos.

Até porque foi o que, desde logo, sucedeu.

O que teve não tanto a ver com a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do adicional ao IMI, mas sobretudo com aspectos mais respeitantes à sua liquidação e cobrança, aspectos em relação aos quais o legislador e a Administração Tributária nem sempre cuidam da melhor forma.

Na verdade, os problemas que a instituição desse imposto suscitou foram relativos à obrigação declarativa criada pelo legislador para a tributação conjunta dos cônjuges ou unidos de facto. Pois segundo o disposto nos n.ºs 1 e 4 do art.º 135.º-D do Código do IMI, os sujeitos passivos casados ou em união de facto podem optar pela tributação conjunta deste adicional, somando-se os valores patrimoniais tributários dos prédios na sua titularidade e elevando par € 1.200.000 o valor da dedução, sendo essa opção realizada através de declaração feita no Portal das Finanças entre 1 de Abril a 31 de Maio.

Pelo que estamos perante uma nova declaração, diversa da relevante em sede do IRS, a fazer segundo modelo próprio⁵⁰ cujo prazo para a sua apresentação os destinatários, em geral, deixaram passar, por não se terem dado conta da exigência desta nova declaração de tributação conjunta. Algo que até se compreende, pois não se revela inteiramente descabido pensar que uma tal declaração seria dispensável para quem tivesse procedido à relevante em sede do IRS. Daí que muitos contribuintes casados ou unidos de facto não se terem apercebido dessa obrigação declarativa, acreditando que a tributação conjunta seria aplicável por a propriedade do imóvel ser conjunta, atento o regime de bens aplicável ou a escolha da tributação conjunta para efeitos de IRS⁵¹.

Situação que, perante a agitação que provocou na opinião pública, levou a Administração Tributária a tentar corrigir a situação através do Ofício Circulado n.º 40115/2017, de 31 de Agosto, divulgado no Portal das Finanças, o qual veio, todavia, a resolver apenas parte do problema decorrente da tributação conjunta do adicional ao IMI, pois tratou apenas dos casos de mero averbamento e de rectificação, na matriz predial, de que o imóvel é comum a ambos os cônjuges ou unidos de facto⁵². Felizmente que, com o aditamento feito pela LOE/2018 do n.º 6 ao art.º 135.º-D do Código do IMI, a opção pela tributação conjunta deixou de se configurar como anual, passando a ser permanente, dado a mesma ser válida até ao exercício da respectiva renúncia.

⁵⁰ Publicado pela Portaria n.º 90-A/2017, de 1 de Março.

⁵¹ O que teve como por consequência, ultrapassado o prazo para a apresentação da opção - 31 de Maio -, o Portal das Finanças ter impedido a apresentação da declaração, uma medida de todo desproporcionada, mormente tendo em conta a regra geral relativa à apresentação fora de prazo das declarações tributárias com sujeição à correspondente coima. Pelo que, ultrapassado o prazo de apresentação da declaração, deveria ter sido garantida aos contribuintes, na aplicação disponível no Portal das Finanças, a declaração fora de prazo, com a cominação da aplicação da correspondente coima.

⁵² Sobre este e outros aspectos polémicos respeitantes à declaração em causa, podem ver-se as Informações Fiscais n.º 15/17, 18/17 e 21/17, publicadas por Rogério Fernandes Ferreira & Associados, Sociedade de Advogados, RL.

Uma realidade que, é de assinalar, nos revela um tipo de actuação e de articulação do legislador fiscal e da Administração Tributária que não pode deixar de nos interpelar vivamente no sentido de nos perguntarmos sobre o estado de saúde e de realização efectiva do Estado de Direito nos tempos que correm, num domínio tão sensível e decisivo para os cidadãos como é o domínio dos impostos. De facto, não se compreende minimamente que, depois de o Estado⁵³ ter transformado os contribuintes em liquidadores e cobradores da generalidade dos impostos, sejam estes próprios ou alheios⁵⁴, ainda os sobrecarregue com obrigações, sobretudo declarativas, relativamente a factos ou situações de que a Administração Tributária já tem conhecimento ou dos quais pode obter esse conhecimento sem ter onerado ou importunado os cidadãos.

Com efeito, mesmo que se aceite, o que é muito discutível, que às funções de liquidação e cobrança dos impostos se acrescente a de fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais da generalidade dos contribuintes, o que é de todo intolerável por afectação da própria dignidade da pessoa humana é que se exija aos cidadãos o cumprimento de obrigações totalmente inúteis do ponto de vista do seu resultado prático⁵⁵. Com a agravante de o cumprimento de tais obrigações se revelar incomensuravelmente muito mais oneroso para os pequenos contribuintes do que para os grandes, sobretudo quando estes têm atrás de si adequadas estruturas empresariais.

Ora, não nos podemos esquecer de que a realização e a concretização da Ideia de Direito, inerente a qualquer Estado de Direito, como é inequivocamente o nosso, cabe a todos e a cada um dos órgãos do Estado, actuem estes separadamente ou no quadro de uma qualquer articulação seja esta adequada ou desadequada e esteja esta presente ou ausente. Por conseguinte, pelo facto de, no domínio dos impostos, o seu primeiro destinatário ser sem sombra de dúvida o legislador fiscal, em virtude sobretudo do peso decisivo que nele tem o princípio da legalidade fiscal, isso não coloca a Administração Tributária fora do perímetro dos *servos* do Direito nem na posição de uma qualquer menor vinculação aos princípios jurídico-constitucionais.

Até porque quem está subordinado ao Direito é o Estado, sendo relativamente indiferente para o efectivo respeito do princípio do Estado de Direito os órgãos ou poderes em que o Estado se estrutura, horizontal ou verticalmente, e, bem assim, o específico órgão ou poder que leva a cabo a actuação do Estado e desrespeita ou põe em causa os direitos dos contribuintes. Direitos que, é de sublinhar, a Constituição tem na mais elevada consideração, ao ponto de recortar o dever fundamental de pagar impostos através da enunciação de um direito de não pagar impostos, pois, nos termos do n.º 3 do art.º 103.º da Constituição “[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da

⁵³ Com base no dever de colaboração dos contribuintes que encontramos, designadamente, no n.º 1 do art. 39.º da Lei Geral Tributária.

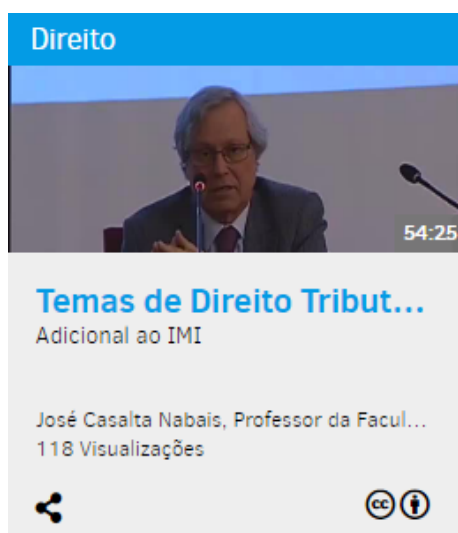
⁵⁴ Fenómeno que vimos designando por “privatização” da administração dos impostos – v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 337 e ss.

⁵⁵ Isto se e na medida em que se não trate de verdadeiras armadilhas montadas aos contribuintes para estes pagarem mais impostos, totalmente à margem do respeito pelos mais elementares princípios jurídico-constitucionais.

Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”⁵⁶.

Ora, não nos parece minimamente aceitável que, face a uma “constituição fiscal” que se revela tão amiga dos contribuintes, como a nossa, venha a corresponder, depois, uma legislação fiscal e, sobretudo, uma actuação da Administração Tributária orientadas na prática em larga medida num sentido totalmente oposto. Uma realidade que, não obstante as diferenças que comporta, é visível um pouco por toda a parte, como dela nos dá conta diversa literatura de direito fiscal, em que encontramos expressões bem fortes a esse respeito, como são as de “extorsão fiscal”, “tirania fiscal”, “massacre fiscal”, “labirinto fiscal”, etc.⁵⁷.

Vídeo da apresentação



⁵⁶ Que constitui uma expressão do direito de resistência passiva, o qual constava já do n.º 3 do art. 27.º da Constituição de 1911 e do n.º 16 do art. 8.º da Constituição de 1933, no que podemos considerar uma verdadeira tradição republicana (que tem, de resto, outras expressões como a da designação de órgãos de soberania dos órgãos constitucionais superiores do Estado e a do controlo difuso da constitucionalidade das leis) - v. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 138 e ss.

⁵⁷ V., a título ilustrativo, as obras de Robert Mathieu, *Le Raquet fiscal*, Albin Michel, Paris, 1990; Robert Mathieu, *Dans le labyrinthe fiscal*, Albin Michel, Paris, 2010; Marion Laporte, *Le Massacre fiscal*, le Moment, Paris, 2014; Pascal Salin, *La Tyrannie fiscale*, Odile Jacob, Paris, 2014.



3. AVALIAÇÃO INDIRETA EM IRC¹

João Sérgio Ribeiro*

Vídeo

Vídeo da apresentação



¹ Apresentação decorrida na ação de formação “Temas de Direito Tributário”, no Centro de Estudos Judiciários (Porto), no dia 6 de abril de 2018.

* Vice-presidente da Escola de Direito da Universidade do Minho.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



4. AS TAXAS: ESTRUTURA E REGIME¹

Suzana Tavares da Silva*

Apresentação *Power Point*
Vídeos da apresentação

Apresentação *Power Point*



¹ Apresentação decorrida na ação de formação “Temas de Direito Tributário”, no Centro de Estudos Judiciários (Porto), no dia 6 de abril de 2018.

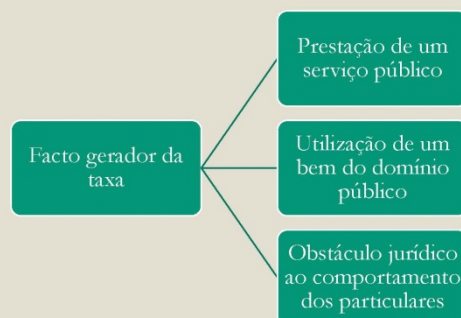
* Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

CONCEITO DE TAXA

CONCEITO DE TAXA *A recepção pela lei de um conceito doutrinal*

Artigo 4.º da LGT (Pressupostos dos tributos)

2 - As taxas assentam na **prestação concreta de um serviço público**, na **utilização de um bem do domínio público** ou na **remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares**.



CLASSIFICAÇÃO TRADICIONAL DOS FACTOS TRIBUTÁRIOS

Utilização privativa do domínio público	Aproveitamento exclusivo ou especial de um bem público (e/ou privado?)
	Valor juridicamente equivalente àquele uso
Prestação de um serviço público	Prestação individualizada de um serviço de natureza administrativa (pode utilizar-se aqui o critério do direito tributário, reservando o conceito de serviço público aos serviços praticados por <i>organismo de direito público</i> na qualidade de autoridade pública?) – artigo 2.º/3 CIVA)
	Valor juridicamente equivalente à utilidade retirada do serviço e que deve contribuir para custear o serviço (custos incorridos = custo total – custo do funcionamento zero)
Remoção de um obstáculo jurídico	Emissão de um acto ou realização de uma actividade habilitadora, autorizadora ou licenciadora
	Valor juridicamente equivalente à utilidade retirada da remoção do obstáculo jurídico
	A jurisprudência do TC nesta matéria: “a duradoura obrigação de suportar uma actividade (<i>pati</i>)” e a sua aparente “reversão” pela jurisprudência mais recente.

OS FACTOS GERADORES DAS TAXAS MUNICIPAIS

Artigo 6.º do RGTAL (Incidência objectiva)

1 - As taxas municipais incidem sobre **utilidades prestadas aos particulares** ou **geradas pela actividade dos municípios**, designadamente:

- a) Pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas primárias e secundárias;
- b) Pela concessão de licenças, prática de actos administrativos e satisfação administrativa de outras pretensões de carácter particular;
- c) Pela utilização e aproveitamento de bens do domínio público e privado municipal;
- d) Pela gestão de tráfego e de áreas de estacionamento;
- e) Pela gestão de equipamentos públicos de utilização colectiva;
- f) Pela prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e da protecção civil;
- g) Pelas actividades de promoção de finalidades sociais e de qualificação urbanística, territorial e ambiental;
- h) Pelas actividades de promoção do desenvolvimento e competitividade local e regional.

2 - As taxas municipais podem também incidir sobre a **realização de actividades dos particulares geradoras de impacto ambiental negativo**.

3 - As taxas das freguesias incidem sobre **utilidades prestadas aos particulares** ou **geradas pela actividade das freguesias**, designadamente:

- a) Pela concessão de licenças, prática de actos administrativos e satisfação administrativa de outras pretensões de carácter particular;
- b) Pela utilização e aproveitamento do domínio público e privado das freguesias;
- c) Pela gestão de equipamento rural e urbano;
- d) Pelas actividades de promoção do desenvolvimento local.

OS FACTOS GERADORES DAS TAXAS MUNICIPAIS

Taxas inerentes às operações urbanísticas - RJUE

Artigo 116.º | Taxa pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas

1 - A emissão dos alvarás de licença e autorização de utilização previstas no presente diploma estão sujeitas ao pagamento das taxas a que se refere a alínea *b*) do artigo 6.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, alterada pelas Leis n.ºs 64-A/2008, de 31 de Dezembro, e 117/2009, de 29 de Dezembro.

2 - A emissão do alvará de licença e a comunicação prévia de loteamento estão sujeitas ao pagamento das taxas a que se refere a alínea *a*) do artigo 6.º da Lei n.º 53-E/2006, de 29 de Dezembro, alterada pelas Leis n.ºs 64-A/2008, de 31 de Dezembro, e 117/2009, de 29 de Dezembro.

3 - A emissão do alvará de licença e a comunicação prévia de obras de construção ou ampliação em área não abrangida por operação de loteamento estão igualmente sujeitas ao pagamento da taxa referida no número anterior.

4 - A emissão do alvará de licença parcial a que se refere o n.º 6 do artigo 23.º está também sujeita ao pagamento da taxa referida no n.º 1, não havendo lugar à liquidação da mesma aquando da emissão do alvará definitivo.

5 - Os projectos de regulamento municipal da taxa pela realização, manutenção e reforço de infra-estruturas urbanísticas devem ser acompanhados da fundamentação do cálculo das taxas previstas, tendo em conta, designadamente, os seguintes elementos:

a) Programa plurianual de investimentos municipais na execução, manutenção e reforço das infra-estruturas gerais, que pode ser definido por áreas geográficas diferenciadas;

b) Diferenciação das taxas aplicáveis em função dos usos e tipologias das edificações e, eventualmente, da respectiva localização e correspondentes infra-estruturas locais.

6 - [Revogado].

QUESTÕES RECENTES

- **Taxa pela remoção do obstáculo jurídico e/ou situações de sujeição e/ou deveres de inspeção e fiscalização na jurisprudência do TC**
 - **Ac. do TC n.º 177/2010 (taxa de publicidade)** – 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” – este é um novo facto que deve justificar a actualização do conceito de taxa;
 - **Ac. do TC n.º 581/2012 e Ac. do TC n.º 316/2014 (taxas dos postos de combustíveis inteiramente localizados em terrenos privados)** – considera que “o tributo pode ser caracterizado como contrapartida de uma actividade administrativa gerada pela instalação de postos de abastecimento de combustíveis, ainda que em propriedade privada, em virtude do dever permanente e específico de fiscalização dos postos de abastecimento de combustíveis imposto pela lei aos municípios” (“*contrapartida de um serviço público* provocado pelo sujeito passivo, que se traduzia numa pluralidade de prestações administrativas cuja efectividade pode ser *presumida* a partir do dever legal dos municípios de fiscalização da actividade”) e que “contrapartida da permissão do exercício da actividade de exploração de postos de abastecimento de combustíveis, em virtude da qual o município se obriga perante o sujeito passivo a tolerar uma actividade que interfere a título permanente no gozo de determinados bens públicos, como o ambiente, o urbanismo, o ordenamento do território ou a gestão do tráfego”;

QUESTÕES RECENTES

- Taxa pela remoção do obstáculo jurídico e/ou situações de sujeição e/ou deveres de inspecção e fiscalização na jurisprudência do TC
- [Acórdão do TC n.º 33/2018](#) [taxa municipal por «armazenamento de produtos de petróleo (depósitos subterrâneos) município de Oeiras] – considera que
- o tributo apreciado no Acórdão n.º 316/2014 incidia sobre a titularidade de «equipamento de abastecimento de combustíveis líquidos», fixando um valor por cada unidade de abastecimento e um valor suplementar variável consoante os equipamentos estivessem instalados em domínio público ou em propriedade privada. O tributo criado pelo Município de Oeiras, por outro lado, insere-se numa constelação tributária em matéria de «unidades de abastecimento de combustível e tomadas de ar» que compreende vários tributos incidentes sobre diferentes parcelas ou equipamentos de um posto de abastecimento de combustíveis.
- Por isso “a desagregação da «unidade de abastecimento de combustível» em diversos componentes, sobre os quais incidem tributos autónomos, torna inviável a transposição para este caso dos fundamentos do Acórdão n.º 316/2014”

- Taxa pela remoção do obstáculo jurídico e/ou situações de sujeição e/ou deveres de inspecção e fiscalização na jurisprudência do TC
- [Acórdão do TC n.º 33/2018](#) [taxa municipal por «armazenamento de produtos de petróleo (depósitos subterrâneos) município de Oeiras] – considera que
- “Não há, na verdade, nenhuma *prestação administrativa*, ainda que meramente hipotética, especificamente associada à componente «depósitos subterrâneos» de uma unidade de abastecimento de combustíveis. Na medida em que pretenda revestir forma comutativa, um tributo com tal incidência objectiva não pode deixar de se ter por arbitrário; a prestação administrativa *não chega a ser presumida*, sendo simplesmente *ficcionada*”
- um tributo cuja finalidade exclusiva é a de orientar comportamentos não é, por definição, um tributo comutativo, visto que não é cobrado como contrapartida de uma prestação administrativa aproveitada ou provocada pelo sujeito passivo. Refira-se ainda que, *prima facie*, não é discernível qualquer razão extrafiscal para tributar *especificamente* o armazenamento subterrâneo de combustíveis, no contexto da tributação dos postos de abastecimento em que aqueles se inserem.
- pode o mesmo, ainda assim, constituir uma *contribuição* e não um imposto **mas** as diferenças de regime constitucional, em matéria de competência para a respectiva criação, entre contribuições e impostos, pode porventura ser levado a pensar que a eventual qualificação do tributo em causa nos presentes autos como contribuição é suficiente para evitar um juízo de inconstitucionalidade orgânica. **Porém**, tal conclusão revela-se inexacta, pelas razões aduzidas no recentíssimo Acórdão n.º 848/2017, no qual o Tribunal Constitucional declarou inconstitucionais, com força obrigatória geral, as normas respeitantes à criação, pelo Município de Lisboa, da denominada Taxa Municipal de Proteção Civil.

QUESTÕES RECENTES

• Taxa Municipal de protecção civil

Artigo 6.º do RGTAL (Incidência objectiva)

f) Pela prestação de serviços no domínio da prevenção de riscos e da protecção civil;

- [Acórdão n.º 418/2017](#) (Acórdãos do TC n.º 611/2017 e n.º 17/2018) (TMPC Gaia)
- [Acórdão n.º 848/2017](#) (TMPC de Lisboa)
- [Ac. do TC n.º 34/2018](#) (TMPC de Setúbal)

FUNDAMENTOS PARA A INCONSTITUCIONALIDADE DA TMPC

Comuns a todos

- “a “construção” justificativa consistente na agregação em bruto de toda a actividade municipal de protecção civil a título de prestação não pode esconder que, desse modo, se ficciona, artificialmente, uma prestação concreta com base num conjunto indiferenciado de actos sem destinatários individualizados que se reconduzem a uma actividade abstracta, sendo certo que o mesmo método – separar uma determinada área de actividade de uma pessoa colectiva pública, calcular os seus custos e fazê-los reflectir (ainda que parcialmente, mas em bloco) sobre um conjunto maior ou menor de sujeitos”
- “elementos que são dificilmente compatibilizáveis com a estrutura bilateral da taxa:
 - descrição muito genérica e abrangente do conjunto das actividades de protecção civil;
 - a “identificação dos processos” que “conduzem a serviços” ligados à protecção civil como (alegada) expressão de um nexo entre prestações;
 - a agregação indiscriminada dos custos da globalidade dos serviços de protecção civil e a distribuição praticamente arbitrária desses custos por categorias de sujeitos passivos”
- apesar de a Lei n.º 27/2006 cometer a actividade de protecção civil também às autarquias locais (cf. artigo 1.º, n.º 1), daí obviamente se não segue que, por força dessa atribuição, os municípios passem a dispor da faculdade de prover ao financiamento dos recursos implicados na respectiva prossecução nos termos em que o Estado se encontra constitucionalmente autorizado a fazê-lo — isto é, mediante o lançamento, através de lei parlamentar, de tributos destinados a custear prestações genéricas e indivisíveis que tenham como beneficiária toda a respectiva colectividade

FUNDAMENTOS PARA A INCONSTITUCIONALIDADE DA TMPC

No caso de Lisboa

- “apresenta uma estrutura análoga ao IMI”
- “o tributo não assenta na correlação económica das prestações (...), mas sim (e inequivocamente) na capacidade contributiva dos sujeitos passivos, revelada pela titularidade do direito sobre os prédios”
- “não apresenta uma base objectiva para se poder afirmar que é a propriedade, por si, que determina ou potencia os gastos municipais”
- “carácter extremamente difuso (na verdade, impossível de traçar) da relação entre a titularidade dos prédios e as prestações no âmbito da protecção civil a que (alegadamente) dá causa, ou da relação entre tais prestações e o respectivo “benefício” para os titulares do património imobiliário”

No caso de Setúbal

- independentemente do risco acrescido de necessidade de intervenção dos serviços de protecção civil que certo tipo de prédios, infra-estruturas ou actividades possa representar, a TMPC de Setúbal não aparece nem se determina em função desse risco concreto;
- a receita através dela estimada angariar, destina-se genericamente a financiar os recursos despendidos pelo município com o serviço público de protecção civil e socorro e a prover indistintamente às necessidades financeiras do Município, naquele seu específico âmbito de actividade.
- o facto tributário gerador da TMPC de Setúbal não ser o risco causado por certos imóveis, infra-estruturas ou actividades, mas antes a respectiva titularidade ou prossecução

A MERA ANULABILIDADE DAS LIQUIDAÇÕES DE TAXAS EFECTUADAS AO ABRIGO DE REGULAMENTOS DE TAXAS DECLARADOS NULOS

Acórdão do TC n.º 156/2017 - não julgar inconstitucional os artigos 1.º, n.º 4, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, e 2.º, n.º 4, da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto [hoje artigo 4.º/2 da Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro, que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais] quando interpretados no sentido de que a nulidade não atinge “os actos de liquidação dos tributos aí mencionados, mas antes as deliberações que determinaram o seu lançamento”.

Estava em causa o facto de a taxa de urbanização haver sido liquidada pela Câmara Municipal de Porto em 18 de Agosto de 1999 e o respectivo pagamento realizado em 20 de Maio de 1999, a circunstância de o Regulamento ao abrigo do qual tal liquidação foi levada a cabo ser inválido – o que resulta do facto de o mesmo ter sido julgado inconstitucional num caso concreto, em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade, através do Acórdão n.º 220/2001, de 22 de Maio –, deverá importar a mera anulabilidade daquele acto de liquidação, com a conseqüente possibilidade de invocação da invalidade que lhe corresponde apenas dentro do prazo de impugnação judicial dos actos anuláveis ou, em caso de cobrança coerciva, até ao termo do prazo de oposição à execução fiscal.

Haveria sempre lugar ao pedido de revisão!!!

Haveria lugar ao pagamento de juros indemnizatórios?

TAXAS E PRIVATIZAÇÃO

O caso dos emolumentos

- Acórdão do TC n.º 115/2002 os montantes devidos a título de emolumentos notariais pela elaboração de uma escritura pública como *taxa*, apreciando a licitude da sua indexação ao valor do acto (sem qualquer limite máximo) e correspectividade justamente à luz dos mesmos critérios que aplicou quanto ajuizou da legitimidade constitucional de normas reguladoras das taxas de justiça, em sentido próprio;
- Acórdão do TC n.º 361/2015 apresenta uma síntese da jurisprudência do Tribunal em matérias referentes à natureza jurídica das custas judiciais e às questões relativas à fixação do seu valor “*não impõe a Constituição a gratuidade da utilização dos serviços de justiça, o legislador dispõe de uma larga margem de liberdade de conformação, competindo-lhe repartir os pesados custos do funcionamento da máquina da justiça, fixando a parcela que deve ser suportada pelos litigantes e a que deve ser inscrita no orçamento do Estado*”.
- Acórdão do TC n.º 803/2017 **julga inconstitucional** a norma constante do artigo 18.º, n.º 2, da Portaria n.º 278/2013, de 26 de Agosto, na redacção conferida pela Portaria n.º 46/2015, de 23 de Fevereiro, conjugada com a tabela anexa I, no sentido de que o montante dos honorários notariais devidos em processo de inventário de valor superior a € 275 000, sofre acréscimo de 3 UC por cada € 25 000 ou fracção, sem limite máximo, não permitindo que os mesmos sejam fixados de acordo com a complexidade e tempo gasto

A QUESTÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL

- O acórdão do TC n.º 66/2018 - julga inconstitucional (**inconstitucionalidade formal por não indicar expressamente a lei habilitante**) a norma que prevê a licença por ocupação do domínio público relativa a «Tubos, condutas e outros cabos condutores e semelhantes», se «Subterrâneos» e «Para outros fins» que não uso agrícola, no valor de «1,09 euros», «por metro linear ou fração e por ano», contida no artigo 30.º, n.º 5, alínea b), sub-alínea b2), do Regulamento de Taxas e Licenças da Câmara Municipal da Maia, publicitado pelo Edital n.º 202/2004 (2.ª série)

Artigo 144.º | Regime de invalidade

- 1 - A invalidade do regulamento pode ser invocada a todo o tempo por qualquer interessado e pode, também a todo o tempo, ser declarada pelos órgãos administrativos competentes, sem prejuízo do disposto no número seguinte.
- 2 - Os regulamentos que enfermem de **ilegalidade formal ou procedimental** da qual não resulte a sua inconstitucionalidade só podem ser impugnados ou declarados oficiosamente inválidos pela Administração no **prazo de seis meses**, a contar da data da respectiva publicação, salvo nos casos de carência absoluta de forma legal ou de preterição de consulta pública exigida por lei.
- 3 - A declaração administrativa de invalidade produz efeitos desde a data de emissão do regulamento e determina a repristinação das normas que ele haja revogado, salvo quando estas sejam ilegais ou tenham deixado por outro motivo de vigorar, devendo o órgão competente reconhecer o afastamento do efeito repristinatório, quando este se venifique.
- 4 - A retroactividade da declaração de invalidade não afecta os casos julgados nem os actos administrativos que se tenham tornado inimpugnáveis, salvo, neste último caso, quando se trate de actos desfavoráveis para os destinatários.

PROBLEMAS NOVOS

Artigo 85.º Taxas de direitos de passagem e de ocupação do subsolo | Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, LOE/2017

1 — Para efeitos de liquidação da taxa municipal de direitos de passagem e da taxa municipal de ocupação do subsolo, as empresas titulares das infra-estruturas comunicam a cada município, até 31 de Março de 2017, o cadastro das suas redes nesse território, devendo proceder à actualização da informação prestada até ao final do ano.

2 — Na ausência da comunicação a que se refere o número anterior, o município presume que as infra-estruturas estão localizadas na totalidade dos metros lineares da respectiva rede viária urbana.

3 — A taxa municipal de direitos de passagem e a taxa municipal de ocupação do subsolo são pagas pelas empresas operadoras de infra-estruturas, não podendo ser reflectidas na factura dos consumidores.

4 — No primeiro semestre de 2017, é revista a Lei das Comunicações Electrónicas, aprovada pela Lei n.º 5/2004, de 10 de Fevereiro.

Artigo 70.º Taxa Municipal de direitos de passagem e taxa municipal de ocupação do subsolo | Decreto-Lei n.º 25/2017, de 3 de Março

1 — O cumprimento do dever de comunicação previsto no n.º 1 do artigo 85.º da Lei do Orçamento do Estado é assegurado, até 31 de Março de 2017, pelas empresas titulares das infra-estruturas junto de cada município e actualizado até ao final do ano, sem prejuízo do disposto no n.º 2 do mesmo artigo.

2 — No caso de o município ser detentor de informação do cadastro das redes de infra-estruturas, ou tiver pleno acesso à mesma através de plataforma online, este dispensa a empresa titular das infra-estruturas em questão, por solicitação desta, da prestação inicial da informação, devendo a mesma ser actualizada até ao final do ano, conforme o estatuido no referido artigo 85.º

3 — Até ao final do mês de Abril de 2017, os municípios dão conhecimento à DGAL da informação a que se referem os números anteriores, nos termos por esta definidos.

4 — Decorrido o período previsto para a prestação de informação, as entidades reguladoras sectoriais em razão da matéria avaliam a informação recolhida e as consequências no equilíbrio económico-financeiro das empresas operadoras de infra-estruturas.

5 — Tendo em conta a avaliação referida no número anterior, o Governo procede à alteração do quadro legal em vigor, nomeadamente em matéria de repercussão das taxas na factura dos consumidores.

PROBLEMAS NOVOS

Artigo 19.º | Taxa de regulação e supervisão (TIRPE) – Projecto de Lei n.º 529/XIII

1 - Os operadores de plataforma electrónica estão obrigados ao pagamento de uma taxa, que visa compensar os custos administrativos de regulação e acompanhamento das respectivas actividades e estimular o cumprimento dos objectivos nacionais em matéria de mobilidade urbana.

2 - A taxa calcula-se pela aplicação de uma percentagem única de 5% aos valores de taxa de intermediação cobrados pelo operador de plataforma electrónica em todas as suas operações, nos termos do n.º 3 do artigo 7.º

3 - O cálculo da taxa a cobrar a cada operador de plataforma electrónica e a notificação das guias de receita são realizados pela AMT mensalmente e têm como base as taxas de intermediação cobradas em cada um dos serviços prestados no mês anterior ou, em caso de falta ou atraso de informação, estimativa das taxas de intermediação cobradas realizada pela AMT com base nos serviços prestados em períodos anteriores.

4 - Para liquidação dos montantes da taxa, ficam os operadores de plataforma electrónica obrigados a enviar mensalmente à AMT, nos 10 dias úteis seguintes ao termo do mês a que a mesma se refira, informação relativa à actividade realizada, nomeadamente o número de viagens, o valor facturado individualmente e a respectiva taxa de intermediação efectivamente cobrada, de acordo com modelo de formulário a aprovar pelo conselho directivo da AMT e disponível para consulta no sítio da Internet da AMT.

5 - A informação a prestar pelos operadores de plataforma electrónica deve ter suporte nas facturas emitidas, podendo a AMT solicitar o acesso ou envio de comprovativos, bem como realizar as auditorias que entender necessárias.

6 - Os montantes liquidados são comunicados mensalmente pela AMT aos operadores de plataforma electrónica por meio de avisos de liquidação, dos quais deve constar expressamente a data limite para o pagamento dos montantes em causa.

7 - A cobrança coerciva das dívidas provenientes da falta de pagamento das taxas faz-se através do processo de execução fiscal, constituindo título executivo a certidão passada pela AMT.

8 - Os montantes cobrados constituem receita a afectar na seguinte proporção:

a) 40%, ao Fundo para o Serviço Público de Transportes, criado pelo artigo 12.º do Regime Jurídico do Serviço Público de Transporte de Passageiros, aprovado pela Lei n.º 52/2015, de 9 de Junho;

b) 30%, à AMT;

c) 30%, ao IMT, I.P.

TAXA E CONCEITOS PRÓXIMOS

TAXAS E CONTRIBUIÇÕES

- Dificuldade na distinção entre **taxas** e **contribuições financeiras**:
 - Ac. do TC n.º 365/08 e n.º 613/08 – taxa de regulação da ERC
 - Ac. do TC n.º 152/2013 – taxa de utilização do espectro radioelétrico
 - Ac. do TC n.º 80/2014 – ‘penalizações’ por emissões poluentes excedentárias
 - Ac. do TC n.º 539/2015 – taxa de segurança alimentar mais

TAXAS, TARIFAS E PREÇO

- Dificuldade na distinção entre **taxas, tarifas e preços**:
- O fornecimento de água, recolha de águas residuais e resíduos sólidos urbanos:
 - Ac. do STA de 25 de Junho de 2013 (proc. 33/13) qualifica como taxa, o Ac. do Tribunal de Conflitos de 21 de Janeiro de 2014 (proc. 44/13) qualifica como preço privado e o Ac. do Tribunal de Conflitos de 29 de Janeiro de 2014 (proc. 45/13) qualifica novamente como taxa;
 - Regime dual?: preço no caso de gestão concessionada e taxa no caso de gestão directa ou concessionada dos serviços?
 - “taxa de disponibilidade” é uma mera componente do preço regulado (princípios tarifários)

Proposta de alteração ao ETAF
 Artigo 4.º | Âmbito da Jurisdição
 (...)

 4. Estão igualmente excluídas do âmbito da jurisdição administrativa e fiscal:
 (...)

 e) A apreciação de litígios decorrentes de serviços públicos essenciais

Vídeos da apresentação

Direito



52:02

Temas de Direito Tribut...
 As taxas: estrutura e regime

51 Visualizações

Direito



34:34

Temas de Direito Tribut...
 As taxas: estrutura e regime (cont.)

24 Visualizações

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



5. CONTENCIOSO DA SEGURANÇA SOCIAL¹

Pedro Gonçalves Leonardo*

- I. Introdução
 - II. O Instituto de Segurança Social, I.P. (ISS, I.P.) e o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P. (IGFSS, I.P.)
 - III. Os três planos do contencioso tributário da Segurança Social
- Apresentação *Power Point*
Vídeo de apresentação

I. Introdução

O contencioso tributário da Segurança Social, a par do contencioso prestacional e de acção social, é sobretudo um contencioso de dívida.

Dispõe a Segurança Social de um processo de execução de dívidas próprio, instituído pelo Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 63/2014, de 28 de Abril.

Para os efeitos previstos no citado diploma, o conceito de dívida à Segurança Social tem uma natureza lata e abrangente, abarcando todos os montantes devidos às instituições do sistema de segurança social ou pagos indevidamente por estas a pessoas singulares, colectivas ou outras entidades a estas legalmente equiparadas, designadamente: contribuições, quotizações, taxas, incluindo as adicionais e juros, prestações, subsídios e financiamentos de qualquer natureza, abrangendo juros, coimas e outras sanções pecuniárias, custas e outros encargos legais e, bem assim, reposições de pagamentos indevidamente efectuados.

Neste conceito lato de dívida, podemos mencionar um binómio que assenta, por um lado, nos montantes devidos à Segurança Social que nunca foram efectivamente pagos, como também, por outro lado, nas quantias pagas a beneficiários e contribuintes e que supervenientemente se vêm considerar como indevidamente pagas, com a obrigação de devolução das quantias por parte de quem delas beneficiou.

A latitude da dívida é também aferida pelo duplo sentido, subjectivo e objectivo, em que a mesma se enquadra, o primeiro, se atentarmos à titularidade do crédito, sendo quatro as instituições de Segurança Social, previstas no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 39/2011, de 21 de Março:

¹ Apresentação decorrida na acção de formação “Temas de Direito Tributário”, no Centro de Estudos Judiciários (Lisboa), no dia 26 de Janeiro de 2018.

* Director do Núcleo de Contencioso do Gabinete de Assuntos Jurídicos e Contencioso do Instituto da Segurança Social, I.P..

- (i) O Instituto de Gestão de Fundos de Capitalização da Segurança Social, I.P.;
- (ii) O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P.;
- (iii) O Instituto de Informática, I.P. e
- (iv) O Instituto da Segurança Social, I.P..

E o segundo, por referência à origem dos débitos, que podem emergir das relações prestacionais, das relações prestacionais contributivas e da acção social.

Por fim, esta noção lata de dívida alicerça-se ainda, de modo transversal às três principais áreas de intervenção da Segurança Social vindas de referir, na constatação que a mesma engloba a parte adjectiva ou processual, de que são exemplos os juros de mora, as multas e as custas do processo.

E, acima de tudo, a sua dimensão substantiva, de que são exemplos, nas relações prestacionais, o subsídio de desemprego indevidamente pago a um beneficiário, no âmbito da acção social, as verbas atribuídas a uma instituição particular de solidariedade social que não cumpriu os termos de um acordo de cooperação e, no domínio das relações contributivas, os montantes devidos a esse título por uma entidade empregadora.

II. O Instituto de Segurança Social, I.P. (ISS, I.P.) e o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, I.P. (IGFSS, I.P.)

Breve descrição das áreas de intervenção

O IGFSS, I.P., é um instituto público, integrado na administração indirecta do Estado, dotado de autonomia administrativa, financeira e património próprio, com jurisdição sobre todo o território nacional, que faz parte da orgânica do hoje designado Ministério da Solidariedade, Emprego e Segurança Social (MSESS), cujas atribuições prossegue sob a superintendência e tutela do respectivo ministro.

O IGFSS, I.P. tem por missão a gestão financeira unificada dos recursos económicos consignados no orçamento da segurança social.

Na área da gestão da dívida são atribuições do IGFSS, I.P., entre outras, assegurar a cobrança da dívida à segurança social através, designadamente, da instauração e instrução dos processos de execução de dívidas por intermédio das respectivas secções de processo executivo, unidades orgânicas de âmbito nacional territorialmente desconcentradas.

As dívidas contraídas perante as instituições do sistema de segurança social são apuradas, liquidadas e lançadas, na grande maioria dos casos de forma informatizada, na conta corrente dos respectivos devedores pelo ISS, I.P., na qualidade de organismo responsável pela

arrecadação das receitas do sistema, tendo em vista a sua recuperação, designadamente, através do processo de cobrança coerciva, que tramita sob a égide e responsabilidade do IGFSS, I.P.

Com a mesma natureza e semelhante enquadramento legal, igualmente integrado no MESS e sujeito a superintendência e tutela do referido membro do Governo, o ISS, I.P. tem por missão a gestão dos regimes de segurança social, incluindo o tratamento, a recuperação e a reparação de doenças ou incapacidades resultantes de riscos profissionais, o reconhecimento dos direitos e o cumprimento das obrigações decorrentes do sistema de segurança social e respectivos subsistemas, incluindo o exercício da acção social, bem como a aplicação dos acordos internacionais de segurança social.

Nas respectivas atribuições constam, para além do mais e no que ao caso importa, a gestão das prestações do sistema e seus subsistemas, a realização dos direitos e a promoção do cumprimento das obrigações dos beneficiários e contribuintes, a arrecadação das receitas do sistema e, com especial relevo, a participação às secções de processo executivo do IGFSS, I.P. das dívidas à segurança social, designadamente por contribuições e respectivos juros de mora.

O regime legal aplicável a cada um dos referidos Institutos e à matéria em apreço aliado ao facto de ao primeiro incumbir a arrecadação das dívidas à segurança social, designadamente, através do processo de cobrança coerciva, e ao segundo a arrecadação das respectivas receitas, exige uma permanente e estreita articulação entre ambos, nem sempre conseguida com a celeridade, qualidade e eficácia que se impõe, face à dimensão e gravidade do problema e à necessidade premente da sua resolução.

A articulação dos dois organismos ao nível da gestão da dívida, imposta pela repartição legal de competências na matéria entre os diversos serviços de ambos, assenta essencialmente em sistemas informáticos, sendo a dívida participada, por essa via, pelo ISS, I.P. ao IGFSS, I.P.

Na qualidade de credor, cabe ao ISS, I.P. a gestão de contribuições, o apuramento da dívida, a reclamação de créditos e a participação, mas é ao IGFSS, I.P. que está atribuída a competência para a negociação da dívida, nomeadamente ao nível da celebração de planos prestacionais e para a respectiva cobrança coerciva.

III. Os três planos do contencioso tributário da Segurança Social

A - O Processo de Execução Fiscal

A execução fiscal é o processo único de cobrança coerciva de toda a dívida à Segurança Social, independentemente da sua origem, natureza e fundamentos.

O citado Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de Fevereiro, com as alterações subsequentes, cria as secções de processo executivo do sistema de segurança social, define as regras especiais

daquele processo e adequa a organização e a competência dos tribunais administrativos e tributários.

O processo de execução fiscal inicia-se com a participação da dívida pelo ISS, I.P. ao IGFSS, I.P., mediante a emissão, por via electrónica, de uma certidão de dívida, título executivo com base no qual é instaurado e instruído o correspondente processo, cuja tramitação decorre igualmente de forma desmaterializada, pelo menos até à citação do devedor executado.

Efectivamente, a fase administrativa é tramitada exclusivamente por recurso ao Sistema Informático da Segurança Social (SISS), composto por vários módulos e aplicações para as variadas áreas de relacionamento com os beneficiários e os contribuintes.

Dentro do SISS, encontramos os módulos designados por Sistema Integrado de Contas Correntes e Gestão de Contribuições (SICC/GC) e Sistema de Execução Fiscal (SEF), responsáveis pela tramitação do processo executivo na fase administrativa.

Para uma cobrança eficaz é determinante o apuramento correto da dívida e este faz-se, no caso das entidades empregadoras, pela declaração de remunerações e, no caso dos trabalhadores independentes, pelo enquadramento.

Citado o devedor, e no prazo legal fixado, este poderá:

- (i) Proceder ao pagamento da dívida;
- (ii) Requerer o seu pagamento em prestações, ao abrigo do artigo 13.º do mencionado Decreto-Lei n.º 42/2001;
- (iii) Requerer a dação em pagamento; ou
- (iv) Deduzir oposição à execução, com base nos fundamentos que constam de modo taxativo no artigo 204.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

É de notar que, tendo a impugnação judicial como objecto único a apreciação da legalidade do acto de liquidação, designadamente, a errónea qualificação e quantificação dos factos apurados ou a preterição de formalidades legais, ou seja, a própria validade ou existência do acto, é possível a ocorrência de circunstâncias posteriores à sua prática que, não afectando a sua validade, podem reflectir-se ao nível da exigibilidade da obrigação contributiva liquidada, e que constituem fundamento da oposição à execução, como é o caso da prescrição ou a falta de notificação do acto de liquidação.

Existem porém fundamentos que são invocáveis tanto na oposição à execução como na impugnação judicial, como será o caso da inexistência do tributo à luz do quadro legal em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação, facto que consubstancia uma ilegalidade abstracta da liquidação, prevista como fundamento de oposição, mas também um vício de violação de lei. A própria prescrição da obrigação contributiva exequenda, indicada como

fundamento de oposição à execução é, normalmente, invocada pelo contribuinte em processo de impugnação judicial e como tal apreciada nessa sede.

Neste ponto (iv), havendo oposição à Execução, ocorre a prévia audição do ISS, I.P., detentor da informação necessária à análise do mérito da oposição, designadamente na perspectiva da existência e exigibilidade da dívida e da manutenção ou não do acto de liquidação, da sua autoria (apuramento e liquidação oficiosas).

Após o que, se o órgão de execução concluir pela inexistência de fundamentos susceptíveis de determinarem a anulação da dívida exequenda e a consequente extinção do processo, a oposição, incluindo quando incida sobre os pressupostos da responsabilidade subsidiária, é enviada ao tribunal tributário de 1.ª instância da área onde corre a execução, para decisão passível de recurso nos termos legais.

A dedução de oposição não suspende a execução, salvo se o executado prestar garantia ou se esta for dispensada nos termos legalmente previstos (leia-se mediante requerimento do interessado e cumpridos que estejam os requisitos da sua dispensa).

Após o trânsito em julgado da sentença que decida a oposição, o processo é devolvido ao órgão de execução para apensação ao processo executivo que seguirá, em conformidade, a sua ulterior tramitação.

Ao mesmo tribunal são também enviados, para decisão, os incidentes, designadamente os embargos de terceiros que em regra se regem pelas disposições legais aplicáveis à oposição à execução, assim como as reclamações da verificação e graduação de créditos e dos actos materialmente administrativos praticados pelos órgãos de execução.

Inexistindo fundamento legal para proceder à remessa do processo à jurisdição competente, ou tendo o mesmo sido remetido sem que o executado preste garantia ou seja dispensado de a prestar, confirmando-se a existência e exigibilidade da dívida, o processo prossegue nos termos previstos nos artigos 215.º e seguintes do CPPT, com a penhora dos respectivos bens, igualmente por via electrónica e pelo órgão de execução e, posteriormente, no âmbito judicial, com a fase da verificação e graduação de créditos, após o que o processo é novamente devolvido ao órgão de execução para venda dos bens penhorados;

B - A Acção Administrativa nos Tribunais Tributários

Sem especificidades dignas de registo, dir-se-á apenas que está prevista no artigo 37.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos e constitui o meio processual adequado para impugnar os actos em matéria tributária que não constituam actos de liquidação, em obediência ao disposto no n.º 2 do artigo 97.º do CPPT.

Correm termos nos tribunais tributários, por dos mesmos resultar matéria que se reconduz a “questão fiscal”, a dirimir por recurso a legislação tributária.

A título de exemplo, será o caso do acto que determina a cessação da isenção contributiva de que beneficiava um trabalhador independente, sem que do mesmo conste a liquidação oficiosa de contribuições.

C - A Impugnação Judicial nos Tribunais Tributários

Como é sabido, corresponde ao meio processual adequado à discussão da legalidade dos actos de liquidação, como decorre do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT.

No domínio do contencioso tributário da Segurança Social, a liquidação de contribuições assume algumas especificidades nos casos em que o acto é precedido de um apuramento oficioso, em substituição do contribuinte remisso.

Efectivamente, a alínea c) do n.º 2 do artigo 8.º dos Estatutos do ISS, I.P. (aprovados pela Portaria n.º 135/2012, de 8 de Maio), estabelece que compete ao Departamento de Fiscalização, serviço central do Instituto, “elaborar e determinar o registo oficioso das declarações de remunerações, na sequência do resultado da acção inspetiva”.

Por seu turno, o n.º 4 do artigo 40.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (doravante, CRC), na sua redacção actual, estabelece que o suprimento oficioso das declarações que as entidades empregadoras estão obrigadas a entregar à Segurança Social em relação a cada um dos trabalhadores ao seu serviço é-lhes notificado nos termos do disposto no Código do Procedimento Administrativo (CPA), em consonância com os termos da alínea c) do artigo 3.º do mesmo diploma, que determina a aplicação das regras do CPA em matéria procedimental.

Sempre que na sequência da acção inspetiva se constate o pagamento de quantias pecuniárias, pelas entidades empregadoras aos trabalhadores, com natureza remuneratória, os serviços competentes do ISS, I.P. precedem à elaboração dos respectivos mapas de apuramento das contribuições em falta, os quais, juntamente com o projecto de relatório final, são notificados aos contribuintes, para efeitos de pronúncia em sede de audiência prévia.

Após o decurso do prazo concedido para pronúncia em sede de audiência de interessados, compete às unidades de fiscalização apreciar as respostas escritas apresentadas, bem como desenvolver os procedimentos adicionais de prova, se a eles houver lugar, e elaborar relatório final, concluindo fundamentadamente, de facto e de direito, os processos de averiguações.

Nesta sequência, é elaborado e notificado ao contribuinte o relatório final, acompanhado dos mapas de apuramento das contribuições em falta, por correio registado com aviso de recepção, com a menção expressa que o acto de apuramento notificando será comunicado ao centro distrital competente, aferido à luz de um critério territorial assente no domicílio do contribuinte singular ou na sede do contribuinte colectivo, e que este serviço desconcentrado expedirá uma segunda notificação, determinando o prazo de pagamento voluntário e o os meios de reacção, administrativos e contenciosos.

Sucedem, por vezes, que o montante previamente comunicado ao contribuinte pelas unidades de fiscalização, resultante do “acto de apuramento”, se vem a revelar incorrecto, por força de erros materiais que sejam sinalizados em sede de liquidação, de que é exemplo o percentual inerente à taxa aplicável.

Nestas situações, o processo é reapreciado e repetida a audiência prévia, para efeitos de pronúncia sobre o montante corrigido, sempre que para o contribuinte a correcção comporte um débito superior ao previamente apurado e notificado.

Após o que é efectuado o registo oficioso das declarações de remunerações, sendo o contribuinte notificado para proceder ao pagamento voluntário do montante da dívida lançada, acrescida dos respectivos juros, no prazo de 30 dias, sob pena de cobrança coerciva.

A notificação em causa, expedida por correio registado com aviso de recepção, contém a referência expressa aos meios de defesa que lhe assistem, gratuitos (15 dias para apresentação de reclamação, atento o disposto nos artigos 161.º e 162.º do CPA, e 90 dias para interposição de recurso hierárquico, nos termos dos artigos 166.º e 168.º, n.º 2, do mesmo diploma) e contenciosos (ao caso, 90 dias, para intentar a impugnação judicial, contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário, ao abrigo do artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT).

Temos assim, em síntese, que o procedimento de liquidação oficiosa de contribuições para a Segurança Social assenta na prática de dois actos.

Por um lado, o acto administrativo de apuramento oficioso da dívida contributiva, consubstanciado na decisão que consta ou remete para o relatório final produzido pelo Departamento de Fiscalização do ISS, I.P., e que reputamos como não sendo autonomamente impugnável, porque desprovido de lesividade, medida da impugnabilidade em processo tributário, à luz do disposto no artigo 54.º do CPPT, assumindo natureza prévia e preparatória ao acto de liquidação.

Por outro, a operação material de registo das declarações de remunerações oficiosas, o acto de liquidação, com as especificidades assim sumariadas, efectuado pelos competentes serviços dos centros distritais, sem a qual aquele acto de apuramento não é autonomamente recorrível.

Aqui chegados, importará frisar a necessária correlação da obrigação contributiva com a natureza remuneratória dos valores em dívida, assente esta nos critérios previstos no artigo 258.º do Código do Trabalho, que se reconduzem a prestações com valor patrimonial, pagas de forma regular e periódica, devidas pela entidade patronal aos trabalhadores, como contrapartida da sua força de trabalho.

Sem qualquer pretensão exaustiva na abordagem a uma matéria que invariavelmente se revela complexa, à luz de cada caso concreto e perante a prova produzida, quer em sede procedimental e, acima de tudo, em tribunal, dir-se-á tão só que os valores apurados e

liquidados serão devidos, sempre que se demonstrem os elementos constitutivos da obrigação tributária.

Neste particular, importará mencionar a correspectividade, aqui entendida como a contrapartida negocial, por referência ao que as partes contratarem (ou resultar dos usos ou da lei para o tipo de relação laboral em causa), como fruto da disponibilidade da força do trabalho.

E, de outra sorte, a presunção da mesma natureza remuneratória, sempre que os valores pagos o sejam, de modo regular e periódico, com base numa vinculação prévia do empregador e suscitem, nessa exacta medida, uma expectativa de ganho por parte do trabalhador, ainda que tais prestações se não encontrem expressamente consignadas no contrato.

Semelhante constatação é válida, com as necessárias adaptações, para dois grupos de situações que amiúde se verificam nos apuramentos oficiais promovidos pela Segurança Social, por um lado, o pagamento de montantes pecuniários pelos empregadores aos seus trabalhadores, com as mais variadas nomenclaturas (prémios de assiduidade ou de produtividade, bónus de desempenho, e ajudas de custo), e, por outro, a falta de comunicação atempada da admissão dos trabalhadores.

Resumidamente, dir-se-á, para os primeiros, que os montantes pagos integram a base de incidência contributiva, sempre que se demonstre a natureza retributiva dos mesmos, sendo que, para as denominadas ajudas de custo, importará aferir, por recurso a prova documental, se os valores processados correspondem ao reembolso de despesas reais, e não ficcionadas, efectuadas em primeira linha pelo trabalhador, em nome e no interesse da entidade empregadora, conforme o disposto no n.º 2 do artigo 46.º do CRC.

Para os segundos casos, assentes na falta de comunicação atempada de trabalhadores, dispõe o artigo 37.º do mesmo diploma que a obrigação contributiva constitui-se com o início do exercício de actividade profissional pelos trabalhadores ao serviço das entidades empregadoras, precisando o artigo 38.º que a dita obrigação se reporta à declaração dos tempos de trabalho, das remunerações devidas aos trabalhadores e ao pagamento das contribuições e das quotizações (n.º 1), com vencimento no último dia de cada mês do calendário (n.º 2).

Neste conspecto, importa trazer à colação a dupla presunção prevista nos n.ºs 4 e 5 do artigo 29.º do CRC, consoante o trabalhador não seja ou seja, respectivamente, beneficiário de prestações de desemprego ou de doença, presumindo-se o início de actividade profissional nos seis meses anteriores ou ao início do período de concessão das prestações sociais em causa, sempre por referência à data da detecção da irregularidade contributiva.

Apresentação Power Point

O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DA SEGURANÇA SOCIAL

Pedro Gonçalves Leonardo

INTRODUÇÃO

- I - O Contencioso Tributário da SS – Um Contencioso de Dívida
 - A – Conceito Lato de Dívida à Segurança Social - A Dívida à Segurança Social em Geral
 - B - A Dívida Contributiva em Especial
- II – O ISS, I.P. e o IGFSS, I.P.
 - A - Breve descrição das áreas de intervenção
 - B - O papel dos dois Institutos no Contencioso Tributário
- III – Os Três Planos do Contencioso Tributário da Segurança Social
 - A - O Processo de Execução Fiscal
 - B - A Acção Administrativa nos Tribunais Tributários
 - C - A Impugnação Judicial nos Tribunais Tributários
 - D – Aspectos Práticos

I - O Contencioso Tributário da Segurança Social - Um Contencioso de Dívida

- **Conceito Lato de Dívida à Segurança Social - A Dívida à Segurança Social em Geral**
- **A Dívida Contributiva em Especial**

A – Conceito Lato de Dívida à Segurança Social – A Dívida à Segurança Social em Geral

- **dívidas à segurança social** todos os montantes devidos às instituições do sistema de segurança social ou pagos indevidamente por estas a pessoas singulares,
- **Binómio da Dívida** -> a situação da dívida que ainda não foi paga e a obrigação de devolução de quantias indevidamente pagas, sendo estas transversais às três traves mestras de actuação da SS – Relações prestacionais, Acção Social e, em particular, Relações Contributivas

- ▶ **Latidade da Dívida** num Duplo Sentido
- ▶ **Subjectivo**, por referência à titularidade do crédito - » Instituições de SS, são 4, previstas no artigo 2º do Decreto-Lei nº 39/2011, de 21 de março, são instituições de segurança social: (i) o Instituto de Gestão de Fundos de Capitalização da Segurança Social, IP; (ii) o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP; (iii) o Instituto de Informática, IP e (iv) o Instituto da Segurança Social, IP;
- ▶ **Objectivo**, por referência à natureza ampla da dívida, emergente das relações prestacionais, contributivas e de acção social.

- ▶ Temos aqui a **dívida substantiva** de que são exemplos:
 - ▶ Nas Relações Prestacionais – o subsídio de Desemprego pago indevidamente ao beneficiário António;
 - ▶ No âmbito da Acção Social – » as verbas atribuídas a uma IPSS que não cumpriu os termos de um acordo de cooperação;
 - ▶ Nas Relações Contributivas -» os montantes devidos, e não pagos, por uma entidade empregadora a título de contribuições;
- ▶ E a **dívida adjectiva** por abarcar juros de mora, multas e custas de parte.

B - A Dívida Contributiva em Especial

II – O ISS, I.P. e o IGFSS, I.P.

- Breve descrição das áreas de intervenção
- O papel dos dois Institutos no Contencioso Tributário

A - Breve descrição das áreas de intervenção

- ▶ O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, IP (IGFSS, IP), é um instituto público, integrado na administração indirecta do Estado, dotado de autonomia administrativa, financeira e património próprio, com jurisdição sobre todo o território nacional, que faz parte da orgânica do hoje designado Ministério da Solidariedade, Emprego e Segurança Social (MSESS), cujas atribuições prossegue sob a superintendência e tutela do respectivo ministro.
- ▶ O IGFSS, IP tem por missão a gestão financeira unificada dos recursos económicos consignados no orçamento da segurança social.

B - O papel dos dois Institutos no Contencioso Tributário

III – Os Três Planos do Contencioso Tributário da Segurança Social

- O Processo de Execução Fiscal
- A Acção Administrativa nos Tribunais Tributários
- A Impugnação Judicial nos Tribunais Tributários

A - O Processo de Execução Fiscal

- A Execução Fiscal é o processo único de cobrança coerciva de toda a dívida à Segurança Social, independentemente da sua origem, natureza e fundamentos.

B - A Acção Administrativa nos Tribunais Tributários

- ▶ Segue os termos do CPTA;
- ▶ Corre nos Tribunais Tributários, por referência à impugnação de actos administrativos com relevância tributária, susceptíveis de enformarem uma “questão fiscal”, a dirimir por recurso a legislação tributária;
- ▶ E é o meio processual adequado, sempre que não estejamos perante um “acto de liquidação” de contribuições, em obediência ao disposto no nº 2 do artigo 97º do CPPT.

C - A Impugnação Judicial nos Tribunais Tributários

- ▶ Aplica-se apenas quando esteja em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação - nº 2 do artigo 97º do CPPT;
- ▶ Segue os termos do CPPT, sem especificidades dignas de registo, para além de alguns aspectos que abordaremos de seguida

D – Aspectos Práticos

Regularidade Subjectiva da Instância

- O ISS, I.P. como Réu e Impugnado, nas Acções Administrativas e nas Impugnações Judiciais;
- Confusão entre o ISS, I.P. e o IGFSS, I.P. – o erro dos contribuintes e os lapsos das secretarias judiciais
- As citações dos Centros Distritais, serviços desconcentrados do ISS, I.P., sem personalidade jurídica e por isso, também sem capacidade judiciária;

O Apuramento Oficioso de Contribuições

- O **ato administrativo de apuramento oficioso** da dívida contributiva, consubstanciado na decisão que consta ou remete para o relatório final produzido pelo Departamento de Fiscalização;
 - -> Acto Inimpugnável, porque não dotado da lesividade, medida da impugnabilidade em processo tributário – Artigo 54º do CPPT
- A **operação material de registo das declarações de remunerações oficiosas**, a efetuar pelos competentes serviços dos centros distritais, sem a qual aquele ato de apuramento não é autonomamente recorrível.
 - -> **Acto de Liquidação**

Os Três Casos Sintomáticos

- Ajudas de Custo
- Prémios
- Falta de Comunicação de Admissão dos Trabalhadores

A Caducidade do Direito à Liquidação

- Especificidades da liquidação de contribuições para a SS
- O Artigo 45º da LGT - Aplicabilidade às liquidações de contribuições para a Segurança Social?
- O Acórdão do STJ de 26-02-2014 (Proc. nº 01481/13)
- A notificação do acto de liquidação
- Regime do CPPT
- A natureza receptícia do acto tributário determina que a respectiva notificação constitua um requisito de perfeição do acto tributário de liquidação;

A Prescrição da Dívida à Segurança Social

- A prescrição dos créditos contributivos - de conhecimento oficioso em sede executiva, quer pelo órgão de execução fiscal, quer pelo tribunal - carece de invocação expressa por quem dela beneficia, por via judicial ou extrajudicial, em sede administrativa
- Prazo de 05 anos
- -> Artigo 60º, nº 3, da Lei de Bases da SS (Lei nº 4/2007, de 16 de Janeiro, alterada pela Lei nº 83-A/2013, de 30 de Dezembro);
- -> Artigo 187º, nº 1, do Código Contributivo.
- Interrupção do Prazo
- -> Artigo 60º, nº 3, da Lei de Bases da SS
- a interrupção ou suspensão do decurso dos respetivos prazos, por

Legislação Relevante

ISS, I.P.

- Atribuições e Competências -> Decreto-Lei nº 83/2012, de 30 de Março;
- Estatutos -> Portaria nº 135/2012, de 08 de Maio;

IGFSS, I.P.

- Atribuições e Competências -> Decreto-Lei nº 84/2012, de 30 de Março;
- Estatutos -> Portaria nº 417/2012, de 19 de Dezembro;

- ▶ Código de Procedimento e de Processo Tributário, constante do Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de Outubro;
- ▶ Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, aprovado pela Lei nº 110/2009, de 16 de Setembro;
- ▶ Decreto-Regulamentar nº 1-A/2011, de 03 de Janeiro

Vídeo da apresentação



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

6. O REGIME FISCAL DAS CONTRIBUIÇÕES FINANCEIRAS. A CONTRIBUIÇÃO EXTRAORDINÁRIA SOBRE O SETOR ENERGÉTICO¹

Filipe de Vasconcelos Fernandes*

Apresentação *Power Point*
Vídeos da apresentação

Apresentação *Power Point*



¹ Apresentação decorrida na ação de formação “Temas de Direito Tributário”, no Centro de Estudos Judiciários (Porto), no dia 6 de abril de 2018.

* Assistente convidado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Consultor na Vieira de Almeida & Associados.

ÍNDICE

I O Regime Fiscal das Contribuições Financeiras

II A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE)

2

I. ENQUADRAMENTO

- Até à Revisão Constitucional de 1997 existiu um consenso doutrinal e jurisprudencial, ao nível da **classificação bipartida** dos tributos:
 - De acordo com **a tese da classificação bipartida**, o quadro de tributos existente apenas albergaria as figuras do **imposto** e da **taxa**.
 - Ao longo deste período, um conjunto significativo de tributos que poderiam qualificar-se como **contribuições**, acabava por ser reconduzido ao regime das taxas ou impostos, consoante a prevalência de **uma componente unilateral ou bilateral**.
 - Já existiam alusões à figura das **tarifas**, embora com recondução ao regime jurídico das taxas, posição que se mantém, sobretudo ao nível local.
 - A alusão à figura das **contribuições especiais** apenas surge com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, com o Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro).
- Na Revisão Constitucional de 1997 foi introduzida uma expressa alusão às "**demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas**" (art.º 165.º, n.º1, alínea i) da CRP).
 - **Contexto**: necessidade de aprovação de um **regime geral das taxas e contribuições financeiras a favor das entidades públicas**.
 - Até ao momento, só foi aprovado um **Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA)**.

3

I. ENQUADRAMENTO

- Atualmente, existem **dois tipos de reserva parlamentar**:
 - ❑ **Uma reserva de lei fiscal**, relativa **aos impostos**, que abrange todos os seus elementos essenciais, incluindo a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (artigo 103º da CRP).
 - Este regime aplica-se igualmente às contribuições especiais, por intermédio de expressa menção da LGT (artigo 4.º, n.º3).
 - ❑ **Uma reserva de lei relativa ao regime geral**, de **taxas e contribuições financeiras**
 - Apenas se exige que o Parlamento **legisle ou autorize o governo a legislar sobre as regras e princípios gerais aplicáveis às taxas e contribuições financeiras**.
 - Conjunto de **diretrizes orientadoras da disciplina desses tributos**.
- Ao aludir expressamente à figura das contribuições financeiras, para efeitos de definição da competência legislativa quanto ao respetivo regime, o legislador constituinte **equiparou-a às taxas e distinguiu-a dos impostos**.
 - ❑ Enquanto a criação dos impostos se manteve na reserva relativa da Assembleia da República, relativamente às taxas e às contribuições financeiras **apenas aí se incluiu a previsão de um "regime geral"**.
 - ❑ Foi **excluída da reserva parlamentar** a criação individualizada, através de regimes concretos, quer de taxas quer de contribuições financeiras.

4

I. ENQUADRAMENTO

- Neste contexto, após a Revisão Constitucional de 1997, passou a admitir-se **uma estrutura tripartida** dos tributos, no que se refere ao regime aplicável:
 - **Impostos**
 - ❑ Onde se incluem as **contribuições especiais**, às quais se aplica "**o regime dos impostos**".
 - **Taxas**
 - ❑ Onde se incluem as **tarifas**, caracterizadas pela **ausência de equivalência económica**.
 - **Contribuições Financeiras**
- A expressão "contribuições financeiras" "**foi aquela que se encontrou para ser mais neutra, para não se falar em contribuições especiais, em contribuições para fiscais, que é aquilo a que a doutrina normalmente se refere: são as chamadas taxas dos antigos institutos de coordenação económica, as atuais taxas das comissões vitivinícolas regionais ou seja, toda uma série de contribuições financeiras que não são taxas em sentido técnico mas que são contribuições criadas para e a favor de determinadas entidades reguladoras e para sustentar financeiramente as mesmas.** (...) a escolha da expressão "contribuições financeiras" foi aquela que se encontrou **mais neutra para que a doutrina continue livre para fazer as suas discussões teóricas doutrinárias**" (Deputado Vital Moreira, DAR, 2.ª série, de 30.10.1996, p. 1381).

5

II. FUNDAMENTOS

- A alusão constitucional às “demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas” surge na sequência da proliferação de entidades com prerrogativas de interesse público, características de certos setores da atividade económica e de modelos de organização institucional:
 - Ordens Profissionais;
 - Entidades Reguladoras; e
 - Institutos Públicos.
- Este tipo de tributos não se pode qualificar como imposto ou como taxa, sendo antes qualificáveis como contribuições, muitas vezes incluídas na designação genérica dos “tributos parafiscais”.
 - A alusão à parafiscalidade não tem relevo jurídico-tributário, uma vez que se refere apenas à exclusão de determinadas receitas do perímetro orçamental.
 - Daí que, noutros ordenamentos, as receitas ou tributos parafiscais não tenham igualmente um relevo classificatório.
Exemplos: “*nichtfiskalische Abgaben*” ou “*parafiskalische Abgaben*” (Alemanha); “*tributi parafiscali*” (Itália); “*taxes parafiscales*” (França).

6

III. CARACTERES ESSENCIAIS

- **Delimitação negativa** da categoria das contribuições financeiras:
 - Não são uma espécie particular de taxa, já que não é possível individualizar o custo ou benefício imputável a cada sujeito passivo.
 - Não se confundem com as contribuições especiais, já que não visam remunerar qualquer benefício ou dano social imputável a um determinado indivíduo ou grupo.
- Em função da natureza e diversidade de cada um dos setores da atividade económica, financeira ou social a que se reportam, bem como ao universo de destinatários da respetiva atividade, verificou-se uma impossibilidade prática de:
 - Determinar o custo unitário da atividade exercida, imputável a cada utilizador; ou
 - Determinar o benefício unitário, auferido por cada utilizador.

7

III. CARACTERES ESSENCIAIS

- **Vertente qualitativa: Equivalência de Grupo (“Gruppenäquivalenz”)**
 - O facto tributário apresenta **estrutura complexa ou derivada**:
 - i) Em primeiro lugar, deve verificar-se a existência de **um grupo beneficiário de determinada atividade prestativa pública**;
 - ii) Em segundo lugar, devem apurar-se **os membros do referido grupo**, geralmente através de critérios de disciplina fixados pelos sujeitos ativos.
- **Vertente quantitativa: uma equivalência económica graduável**
 - **Grupos Homogéneos**
 - Nestes casos, existe uma **equivalência económica “forte”**, uma vez que o sujeito ativo consegue estabelecer alguns nexos de individualização face aos custos imputáveis a cada sujeito passivo, dentro do grupo concreto a que pertence.
 - Exemplo:** Tributação do espectro radioelétrico (Acórdão n.º 152/2013 do TC).
 - **Grupos Heterogéneos**
 - **Fixos: equivalência económica “intermédia”**
 - Exemplo:** Contribuição para o Audiovisual (?)
 - **Variáveis: equivalência económica “fraca”**
 - Exemplo:** Taxa de Segurança Alimentar “Mais” (?)

9

IV. A IMPORTÂNCIA DO ACÓRDÃO N.º 539/2015 DO TC

- **Taxa de Segurança Alimentar “Mais”**
- Criada pelo Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de junho, como receita do Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais (FSSA+). Este Fundo foi criado pelo mesmo diploma, na qualidade de património autónomo, sem personalidade jurídica, mas dotado de autonomia administrativa e financeira, cuja gestão compete à Direção-Geral de Alimentação e Veterinária (DGAV).
- O FSSA+ tem, por seu turno, como função *“assegurar o financiamento das ações necessárias no âmbito da defesa da saúde animal e da garantia da segurança dos produtos de origem animal e vegetal”*.
- Constitui contrapartida da garantia de segurança e qualidade alimentar.
- Incide sobre os estabelecimentos de comércio alimentar de produtos de origem animal e vegetal, frescos ou congelados, transformados ou crus, a granel ou pré-embalados, entendendo-se como tais os locais onde se exerce uma atividade de comércio alimentar a retalho, incluindo os de comércio misto, ou seja, aqueles onde se exerce atividade alimentar e uma não alimentar e em que nenhuma representa, pelo menos, 90% das vendas.

9

IV. A IMPORTÂNCIA DO ACÓRDÃO N.º 539/2015 DO TC

- **Taxa de Segurança Alimentar “Mais”**
- *“Não sendo a existência de um regime geral pressuposto necessário da criação de taxas, nem de contribuições financeiras, não tem qualquer suporte no texto constitucional, na ausência daquele regime, estender-se a competência reservada da Assembleia da República ao ato de aprovação de contribuições financeiras individualizadas, criando-se assim uma reserva integral de regime onde esta não existe”.*
- *“O Tribunal Constitucional logo extraiu estas conclusões relativamente à aprovação de taxas individualizadas por ato legislativo do Governo não autorizado, sem que a Assembleia houvesse aprovado um regime geral das taxas (Acórdãos n.º 38/2000 e 333/2001), não havendo razões para que, relativamente à criação de contribuições financeiras, se estabeleça uma solução diversa, efetuando uma distinção onde o texto constitucional não distingue”.*
- *“a ausência da aprovação de um regime geral das contribuições financeiras pela Assembleia da República não pode impedir o Governo de aprovar a criação de contribuições financeiras individualizadas no exercício de uma competência concorrente, sem prejuízo da Assembleia sempre poder revogar, alterar ou suspender o respetivo diploma, no exercício dos seus poderes constitucionais”.*

10

V. O REGIME JURÍDICO-CONSTITUCIONAL

- **O regime jurídico constitucional das contribuições financeiras**
 - ❑ Em face da omissão legislativa que permanece neste domínio, a doutrina indaga se, até à elaboração daquele regime, a criação e disciplina das contribuições pode ser levada a cabo pelo Governo através de decreto-lei simples, ou se, pelo contrário, carece de intervenção parlamentar.
- **Respostas na doutrina e jurisprudência nacional**
 - ❑ **Tese da “inconstitucionalidade por omissão”** (J.J. Gomes Canotilho/Vital Moreira; Suzana Tavares da Silva; Sérgio Vasques): para este conjunto de autores, na ausência de um regime geral, cada regime deve ser aprovado por Lei ou Decreto-Lei Autorizado.
 - ❑ **Tese da “autonomia da ação governamental”**: particularmente relevante ao nível de tributos com função regulatória, (J.M. Cardoso da Costa).
 - ❑ **Tese “corretiva” do TC (Acórdãos n.º 365/08, 613/08, 152/2013 e 539/2015)**
 - ❑ A jurisprudência constitucional, nos arestos proferidos a propósito das taxas de regulação da ERC, tentou **a conciliação entre as duas teses anteriores**, evidenciando que, tendo determinada taxa sido criada através de lei do Parlamento, deveria dar-se por preenchida a exigência de previsão parlamentar de um regime geral das contribuições financeiras, porque a definição parlamentar dos princípios gerais aplicáveis às taxas da ERC se apresenta **“até mais pormenorizado do que seria exigível a um regime geral fixado pela lei parlamentar”**.

11

V. O REGIME JURÍDICO-CONSTITUCIONAL

➤ Nossa posição: a defesa da tese “corretiva” do TC

- ❑ Na ausência de um regime geral, a omissão inconstitucional não legitima a criação de uma solução normativa que não tem precedente normativo:
 - ❑ Crítica à “tese clássica”, de acordo com a qual a omissão inconstitucional se reconduz à aplicação automática da reserva de lei fiscal;
 - ❑ A aprovação do regime geral não surge como “ato-condição” ou “pressuposto necessário” da criação individualizada das contribuições financeiras;
 - ❑ Não tem qualquer suporte no texto constitucional, na ausência daquele regime geral, estender-se a competência reservada da Assembleia da República ao ato de aprovação de contribuições financeiras individualizadas, criando-se assim uma reserva integral de regime onde esta não existe.

12

VI. CONCLUSÕES

- Apesar de uma redação desprovida de conteúdo classificatório, as contribuições financeiras são atualmente uma categoria de tributo autónoma:
 - Primazia da equivalência de grupo, por oposição a uma equivalência *strictu sensu* (taxas).
 - O facto tributário tem natureza complexa, balizando-se pela pertença dos sujeitos passivos a grupos destinatários de benefícios ou utilidades específicas.
 - A equivalência económica tem uma natureza graduável, consoante a existência de grupos homogéneos (equivalência grupal forte) ou heterogéneos, fixos (equivalência grupal intermédia) ou variáveis (equivalência grupal fraca).
- Ao nível do regime constitucional aplicável, a existência de uma omissão não pode implicar, de forma automática, a recondução a um regime que não foi expressamente previsto.
 - Enquanto tributo bilateral, a ausência de sujeição das contribuições financeiras à reserva de lei é explicada pelos mesmos fundamentos que não exigem tal procedimento para os regimes específicos das taxas.

13

VI. CONCLUSÕES

- Ao nível do regime constitucional, a densificação, pelo Governo, através de Decreto-Lei Simples e/ou de Portaria, de alguns dos elementos essenciais não consubstancia uma violação do artigo 165.º, n.º1, alínea i) da CRP.
- **Questões:**
- Justifica-se a permanência do artigo 165.º, n.º1 alínea i) da CRP?
- Ausência de debate face à ausência de um regime geral das taxas, contrapondo-se ao debate em torno do regime geral das contribuições financeiras.
- O regime constitucional à luz da “tese clássica”: um problema de regime ou uma simples medida preventiva?

14

II. A Contribuição Extraordinária sobre o Setor Energético (CESE)

Filipe de Vasconcelos Fernandes

www.vda.pt

I. ENQUADRAMENTO

- A LOE para 2014 aprovou, por intermédio do seu artigo 228.º, o regime jurídico que criou a CESE. Conforme reconhecido pelo Relatório do Orçamento do Estado para 2014, a introdução da CESE teve como objetivos centrais:
 - A promoção da sustentabilidade sistémica do sector, ambiental, de medidas relacionadas com a eficiência energética, de medidas de minimização dos encargos financeiros para o Sistema Elétrico Nacional; e
 - A redução da dívida tarifária do setor elétrico.
- **Problemas associados às receitas da CESE:**
 - “*Transferências residuais*”, face ao valor previsto de 150 milhões de euros, que levaram a ERSE a excluir da proposta de tarifas de eletricidade para 2018 qualquer contributo da receita com esta contribuição, ao contrário do que sucedeu nos últimos três anos;
 - No seu Parecer sobre a Proposta de Tarifas para 2018, divulgado na sexta-feira, o Conselho Tarifário da ERSE avisa que a “ausência reiterada dessa transferência tem **penalizado os consumidores**, dado que **não só não se registou uma redução de 145 milhões de euros da dívida tarifária e do seu respetivo serviço** (os juros pagos pelos clientes nos preços), **como se continua a suportar juros — na ordem dos 600 mil euros por ano**, quando se fazem os ajustamentos dos proveitos;

16

I. ENQUADRAMENTO

- **Problemas de funcionamento associados às receitas da CESE (Cont.):**
 - A interpretação da ERSE de que o sistema elétrico nacional é atualmente credor do FSSSE, nem altera as suas legítimas expectativas quanto às futuras transferências de montantes de CESE desse fundo para o SEN, que serão posteriormente consideradas para efeitos tarifários no cálculo dos ajustamentos finais.
 - Deste modo, qualquer montante transferido do FSSSE para o SEN será, naturalmente, deduzido, acrescido de juros, às tarifas calculadas no ano seguinte ao da transferência;
 - A receita anual da CESE nunca chegou a atingir os 150 milhões de euros inicialmente previstos, tendo-se ficado por 90 milhões de euros.

17

II. ESTRUTURA DE INCIDÊNCIA

- A CESE incide sobre o valor dos elementos do ativo dos sujeitos passivos (ativos líquidos, conforme reconhecidos na contabilidade, com referência a 01.01.2014), que respeitem a:
 - **Ativos fixos tangíveis;**
 - **Ativos fixos intangíveis**, com exceção dos elementos de propriedade industrial; e
 - **Ativos financeiros** afetos a contratos de concessão ou a atividades licenciadas.
- No caso das **atividades reguladas**, a CESE incide sobre **o valor dos ativos regulados** (i.e. o valor reconhecido pela ERSE, para efeitos de apuramento dos proveitos permitidos) devidamente reconhecido, caso este seja superior ao valor contabilístico dos ativos.
- A CESE é um encargo a suportar, económica e financeiramente, por parte dos sujeitos passivos, o que explica **a proibição de repercussão do mesmo sobre os consumidores**, pela via tarifária.
- Gasto **não aceite** para efeitos fiscais (**IRC**).

19

III. QUALIFICAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

- **Nossa posição:** ao partir de um nexo de causalidade entre a propriedade de ativos e as despesas a que visa oferecer cobertura, a CESE deve qualificar-se como **uma contribuição especial:**
 - O aumento dos preços da energia e o aumento da incapacidade de pagamento das despesas do setor foram entendidos como **externalidades negativas**, funcionando a CESE como um mecanismo para a respetiva **internalização**.
- **Exposição de motivos subjacente ao regime atual:**
 - *“a deterioração das condições socioeconómicas aliada ao aumento dos preços da energia, como fatores de perda de competitividade e de aumento da incapacidade de pagamento das despesas de energia que se reflete na dificuldade de cobrança das entidades que operam neste setor, exigiram que fosse pedida a participação das mesmas, de forma mais intensa e num quadro de solidariedade e equidade, no esforço necessário para assegurar a redução da dívida tarifária e a minimização dos encargos financeiros do Sistema Elétrico Nacional, nomeadamente os decorrentes de custos de interesse económico geral”;*
 - *“Foi tida em conta a capacidade contributiva dos potenciais destinatários da contribuição extraordinária”;*

19

III.1 O PARECER DA PGR

- O Conselho Consultivo da PGR analisou a natureza jurídico-tributária da CESE, num Parecer relativo às compensações devidas aos produtores a abrigo dos CMEC (Custos de Manutenção do Equilíbrio Contratual).
- **Conclusões da PGR:**
 - “ (...) a CESE, correspondendo a uma relação de bilateralidade genérica, no sentido acima referido, se trata de uma contribuição financeira”.
 - “A CESE é uma contrapartida para o financiamento da eficiência energética e da redução da dívida do SEN, exigida pelo modelo do Estado regulador”.
 - Os produtores não podem repercutir os custos com a CESE para a Tarifa Global de Uso do Sistema, que é paga por todos os consumidores de eletricidade.

20

III.2 A DECISÃO DO CAAD

- O Tribunal Arbitral entendeu que a CESE é **uma contribuição financeira**.
- **Qualificação jurídico-tributária:** *“podemos inferir que a questão da sua qualificação jurídico-tributária há-de fazer-se no contexto da respetiva recondução à categoria de um imposto de receita consignada ou de uma contribuição financeira”.*
- **Enquadramento jurídico-financeiro:** *“este «destino» ou esta «função» da receita, normativamente definidos, é que hão-de contar para a sua qualificação – sendo irrelevantes, face a eles, quaisquer considerações, de enquadramento mais geral da medida no contexto da necessidade de consolidação orçamental, que constem de textos oficiais, incluindo o preâmbulo de diplomas legais, relativas a esse contexto e à apresentação das medidas atinentes a esse genérico desiderato”.*
- *“o valor dos ativos é um índice adequado para medir a diferença de capacidade (potencial) de impacto da atividade desenvolvida pelos sujeitos passivos, no contexto das políticas de eficiência energética”.*

21

III.2 A DECISÃO DO CAAD

➤ **Dúvidas:**

- ❑ A base de incidência da CESE (valor dos ativos) não tem correspondência com um nexo de equivalência grupal, mas com uma externalidade negativa que o próprio legislador titulou, pela via fiscal.
- ❑ A CESE funciona como um “*recapture tax*”, porque se projeta sobre o “*financiamento*” da eficiência energética e da redução da dívida tarifária .
- ❑ O Tribunal Arbitral não admitiu a possibilidade de a CESE ser **uma contribuição especial** (neste caso, **uma contribuição por melhor despesa** do SEN e da dívida tarifária)
- ❑ O facto de um FSSSE ser um património autónomo, de um ponto de vista jurídico-financeiro, não é suficiente para que a CESE seja uma contribuição financeira.
- ❑ Os sujeitos passivos da CESE não integram nenhum grupo individualizável.
- ❑ A constituição de uma base tributável alicerçada na propriedade de ativos não permite estabelecer um nexo de equivalência económica com o financiamento da eficiência energética, que continua a ser uma obrigação do Estado Português.

22

IV. CONCLUSÕES E PERÍMETRO DE (IN)CONSTITUCIONALIDADE

➤ **Ausência de adequação sistemática com o sistema de tributação das empresas**

- A CESE incide sobre uma matéria coletável que integra o perímetro das contas que levarão ao cálculo do lucro tributável do exercício, e não sobre lucros adicionais realizados (o único caso que seria conseqüente com a Exposição de Motivos).
- A não-dedutibilidade pode adquirir **contornos discriminatórios**, quando é suportada por entidades que **não tiveram um contributo direto** para o aumento de capacidade instalada no sistema.
- **Tributação pelo lucro real** e conexão face aos demais princípios constitucionais.
 - ❑ A dedutibilidade de gastos não pode estar dependente da qualificação jurídica prévia, devendo efetuar-se uma desqualificação jurídica e relevar o gasto na sua componente estritamente financeira, à luz dos critérios previstos no artigo 23.º, n.º1, do CIRC.

23

IV. CONCLUSÕES E PERÍMETROS DE (IN)CONSTITUCIONALIDADE

- A perpetuidade do carácter “extraordinário”
- A Sentença n.º10/2015 da *Corte Costituzionale Italiana*
- “*Teste*” constitucional da Proteção da Confiança
- Os problemas suscitados no perímetro financeiro, na relação entre as receitas da CESE e o FSSSE
- Outros aspetos

24

Muito Obrigado

Contactos:
fvf@vda.pt
filipefernandes@fd.ulisboa.pt

25

Vídeos da apresentação





7. CONTRIBUIÇÃO SOBRE O SETOR BANCÁRIO¹

Manuela Duro Teixeira*

Vídeo

Vídeo da apresentação



¹ Apresentação decorrida na ação de formação “Temas de Direito Tributário”, no Centro de Estudos Judiciários (Porto), no dia 6 de abril de 2018.

* Diretora de Assuntos Jurídicos da Caixa Geral de Depósitos, Advogada.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

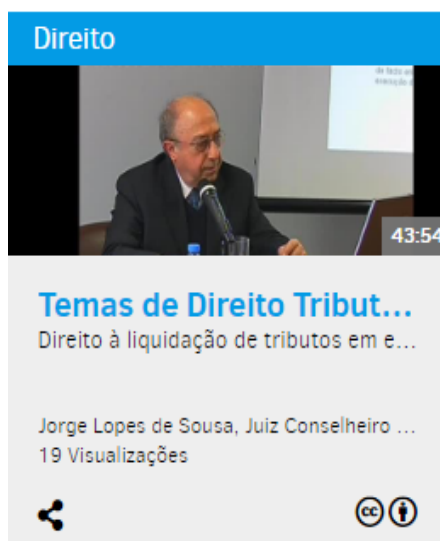


8. DIREITO À LIQUIDAÇÃO DE TRIBUTOS EM EXECUÇÃO DE SENTENÇAS DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS¹

Jorge Lopes de Sousa *

Vídeo

Vídeo da apresentação



¹ Apresentação decorrida na ação de formação “Temas de Direito Tributário”, no Centro de Estudos Judiciários (Porto), no dia 13 de abril de 2018.

* Juiz Conselheiro Jubilado.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



9. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO¹

Pedro Delgado*

Apresentação *Power Point*
Vídeo da apresentação

Jurisprudência recente da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. Antes de mais gostaria de aproveitar estes momentos iniciais para apresentar ao CEJ os meus sinceros agradecimentos, em termos pessoais e institucionais, pelo honroso convite para estar presente e fazer uma comunicação nestas jornadas.

Irei nesta intervenção apresentar alguns pontos de vista sobre a mais recente jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário esperando que enriqueçam a troca e o cruzamento de ideias neste domínio que nos ocupa.

São muitos os casos trazidos ao Supremo Tribunal Administrativo, atento o actual regime de recurso *per saltum*, daí que o mesmo seja chamado a tratar muitas vezes de questões laterais e processuais.

Como sabemos este não é um problema exclusivo do Supremo Tribunal Administrativo mas também das instâncias, com particular acuidade no direito tributário dada a profusão e instabilidade das regras processuais.

Basta atentar que, em cerca de 20 anos de vigência, a LGT já vai na 46.^a versão e o CPPT na 32.^a.

Dentro destas condicionantes procurei fazer a resenha de alguma da mais significativa e recente jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário, limitando-me ao ano transacto, e tendo como critério, nomeadamente, a relevância jurídica ou social, a uniformização de jurisprudência, os casos em que tenha sido declarada a inconstitucionalidade de normas ou os casos em que o tratamento da matéria tenha suscitado dúvidas sérias quer ao nível da jurisprudência quer ao nível da doutrina.

2. Começo por me referir ao Acórdão **73/16**, de 06.12.2017 (relatora Conselheira Isabel Marques da Silva), que tratou do regime de alargamento do prazo de caducidade previsto no art.º 45.º, n.º 5, da LGT.

¹ Apresentação decorrida na acção de formação “Temas de Direito Tributário”, no Centro de Estudos Judiciários (Lisboa), no dia 26 de janeiro de 2018.

* Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo.

2.1. O acórdão 73/16 foi proferido em recurso de revista, recurso excepcional que, como é sabido, tem lugar quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para a melhor aplicação do direito (art.º 150.º, n.º 1, do CPTA).

Interpretando este n.º 1 do art.º 150.º do CPTA o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a acentuar que a clara necessidade de admissão da revista para melhor aplicação do direito há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e consequente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa como condição para dissipar dúvidas - ou por as instâncias terem tratado a matéria de forma ostensivamente errada ou juridicamente insustentável, sendo objectivamente útil a intervenção do STA na qualidade de órgão de regulação do sistema.

Ora, no caso, essa incerteza ou instabilidade reportava-se à interpretação que o tribunal recorrido (Tribunal Central Administrativo Sul) fez do disposto no n.º 5 do art.º 45.º da LGT, no sentido de o alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidação estatuído naquele normativo se verifica sempre que o direito de liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal sendo necessário que esse inquérito criminal seja direccionado directamente contra o sujeito passivo do tributo liquidado e que este seja constituído arguido.

E foi com tal fundamento e também porque a questão se autonomizava e relevava, independentemente do caso concreto dos autos, em termos gerais, reconduzindo-se a uma questão de clara relevância jurídica em que a utilidade da respectiva decisão extravasa os limites da situação específica relativa às partes envolvidas no litígio, que se entendeu reconhecer a utilidade de intervenção do STA, com vista a pronúncia que possa servir e contribuir para uma melhor aplicação do direito.

O acórdão foi relatado por vencimento dos adjuntos, contra a posição/opinião do primitivo relator, que votou vencido.

2.2. Art.º 45.º, n.º 5, da LGT

A Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, introduziu o actual n.º 5 do art.º 45.º da LGT estabelecendo o alargamento do prazo de caducidade quando ele derivar de factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal.

Dispõe aquele normativo que sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

O alargamento é até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano e só é aplicável aos casos em que se aplica o prazo geral de caducidade de liquidação de tributos (de quatro anos) previsto no n.º 1 deste art.º 45.º, como resulta dos termos daquele n.º 5.

2.3. O caso em análise

Uma empresa (a impugnante) foi alvo de uma ação de inspecção tributária, referente aos exercícios de 2003, 2004 e 2005, com início em 12-11-2009 e conclusão em 24-11-2009, da qual resultaram correcções que geraram liquidação de IVA do ano de 2003.

Tais correcções resultaram da desconsideração de IVA suportado em facturas emitidas por uma outra sociedade a quem foram instaurados dois processos de inquérito por facturação falsa. Os processos foram remetidos ao Ministério Público em 29-05-2012, com proposta de arquivamento.

A empresa foi notificada da liquidação de IVA de 2003 em Fevereiro de 2010, contra a qual apresentou impugnação judicial. O tribunal de 1.ª instância julgou a impugnação procedente, por considerar que havia caducado o direito à liquidação. A Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), o qual confirmou a decisão de 1.ª instância.

Sendo o imposto em causa referente a IVA do ano de 2003, a caducidade do direito à sua liquidação (que iniciou em 1 de janeiro de 2004) só ocorreria, se a liquidação não fosse validamente notificada ao contribuinte, até 31 de Dezembro de 2007.

Ou seja, à partida, atendendo a que a notificação das liquidações ocorreu em Fevereiro de 2010, estaria caducado o direito à liquidação.

Todavia o Tribunal Central Administrativo Sul entendeu que o alargamento do prazo de caducidade em causa só ocorre se o acto tributário de liquidação e a investigação criminal se referirem aos mesmos factos, pressupondo que a constituição de arguido do próprio impugnante e/ou a instauração de inquérito criminal contra ele sejam indispensáveis para que o alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação possa operar.

O que não sucedeu no caso em apreço, por um lado, porque não foi instaurado qualquer inquérito crime contra a impugnante e, por outro, porque esta não foi constituída arguida em qualquer dos inquéritos criminais instaurados contra a sociedade que havia emitido as facturas que geraram as correcções efectuadas em sede de inspecção.

Assim considerou-se que o prazo de caducidade do direito à liquidação seria neste caso de quatro anos, sem qualquer tipo de alargamento. Ora, tendo as liquidações sido notificadas à sociedade em Fevereiro de 2010, concluiu-se que há muito havia ocorrido o termo final do referido prazo de caducidade.

Neste recurso de revista o Acórdão identificou como questão controvertida a de saber se o alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidação estatuído por este artigo 45.º, n.º 5, da LGT se verifica sempre que o direito de liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal – mesmo quando, como no caso em apreço, foi instaurado inquérito criminal contra a sociedade emitente de facturas indiciariamente falsas, inquérito esse em que a impugnante, beneficiária dos serviços alegadamente prestados pela emitente das facturas, não foi constituída arguida, ou se, pelo contrario é necessário que esse inquérito criminal seja direccionado directamente contra o sujeito passivo do tributo liquidado e que este seja constituído arguido.

2.4. A favor de uma interpretação restritiva do preceito e no sentido de que, para que tal normativo tenha aplicação, se torna necessário que o inquérito criminal seja instaurado, desde logo, contra o sujeito passivo do tributo liquidado e este seja constituído arguido nos autos de inquérito, alinhavam-se os seguintes argumentos:

- Constituindo o prazo de caducidade do direito de liquidação uma garantia do contribuinte, o não preenchimento de tais condições [isto é, identidade do facto e identidade do agente] levaria a que o alargamento do prazo do direito de liquidação ficasse numa situação de indefinição tal que seria atentatória do princípio constitucional da segurança jurídica.
- Nesta consideração o alargamento do prazo da caducidade que a lei prevê no n.º 5 do artigo 45.º da LGT exige que o inquérito criminal seja dirigido contra sujeito passivo do procedimento de liquidação em causa, sujeito este perfeitamente determinado, pois, só este é que poderá pôr em causa a legalidade de tal alargamento.
- Esta interpretação é a que melhor se enquadra na unidade do sistema jurídico e tem correspondência com a letra da lei já que o inquérito criminal, a que o n.º 5 do artigo 45.º da LGT se refere, só pode ser interpretado como inquérito criminal dirigido contra o sujeito passivo na medida em que tem como objecto a averiguação de factos que são também factos atinente à liquidação cujo prazo para o exercício de tal direito por parte da AT fica assim alargado.

2.5. Entendimento sufragado pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Não foi, porém, esta a posição que obteve vencimento.

Neste Acórdão, lavrado com voto de vencido, o Supremo Tribunal Administrativo concluiu que não resulta, nem da letra, nem da teleologia da norma, que, para efeitos do alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, seja exigível, a par de uma “identidade objectiva”, entre facto tributário e facto objecto de

inquérito criminal, uma identidade subjectiva, entre o arguido ou agente e o sujeito passivo de imposto.

Essencialmente é a seguinte a argumentação que logrou vencimento:

- Na sua construção literal, a norma prevista no n.º 5 do artigo 45.º da LGT é clara, referindo-se expressamente a uma necessária identidade de factos (i.e., identidade entre o facto tributário e o facto criminal), sem mais.
- Observe-se, *a contrario*, a norma prevista no n.º 5 do artigo 49.º da LGT, nos termos da qual “o prazo de prescrição legal suspende-se, ainda, desde a instauração de inquérito criminal até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença”, cuja redacção é menos clara, menos incisiva, o que, aqui sim, poderia motivar interpretações extensivas ou restritivas.
- Importa atender à teleologia da norma; O n.º 5 destina-se a impedir o decurso do prazo de caducidade na pendência de processo criminal, por se entender que, encontrando-se a liquidação dependente de sentença a proferir no âmbito desse processo, tal liquidação não pode ficar prejudicada pela demora da decisão judicial. Para o efeito, alarga-se o prazo de caducidade até ao arquivamento do inquérito ou ao trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.
- Em resultado da existência de determinado processo criminal poderão resultar certos factos, cuja qualificação e quantificação como factos tributários depende do que for considerado definitivamente assente em termos criminais e independentemente de o agente que praticou o crime ser o sujeito passivo do imposto.
- Assim, a norma prevista no n.º 5 do artigo 45.º da LGT resulta da necessidade de garantir uma boa decisão da causa em matéria fiscal, aguardando-se assim o desfecho dos inquéritos ou dos processos-crime em que o facto tributário se encontra em discussão. Ou seja, o inquérito criminal teve por objecto a averiguação da eventual prática de crimes fiscais relacionados com a matéria objecto da Inspecção Tributária e da liquidação subsequente – independentemente de o agente que praticou o crime ser o sujeito passivo do imposto.
- Não colhe também o argumento de que “Constituindo o prazo de caducidade do direito de liquidação uma garantia do contribuinte, o não preenchimento de tais condições [isto é, identidade do facto e identidade do agente] levaria a que o alargamento do prazo do direito de liquidação ficasse numa situação de indefinição tal que seria atentatória do princípio constitucional da segurança jurídica”.

Com efeito, ainda que não exista uma identidade de sujeitos, o alargamento do prazo de caducidade nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT não conduz, de per se, a uma indefinição do prazo de caducidade, mas apenas ao seu alargamento até ao encerramento do processo-crime, acrescido de um ano.

2.6. Comentário

O Acórdão prossegue, de algum modo, o caminho já traçado por jurisprudência anterior do Supremo Tribunal Administrativo no sentido da exigência de uma identidade objectiva entre os factos tributários e os factos objecto de inquérito criminal.

Referimo-nos aos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Outubro de 2014, de 11 de Novembro de 2015, recurso 190/14, e de 3 de Novembro de 2016, rec. n.º 1407/15, arestos em que, embora a questão não tivesse sido suscitada sob o ponto de vista da identidade subjectiva, se consignou que *“A contagem do prazo de caducidade do direito de liquidar tributos nos termos do art.º 45.º, n.º 5, da LGT, só ocorre se o acto tributário de liquidação e a investigação criminal se referirem aos mesmos factos”*.

No mesmo sentido se pronunciaram os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 08.10.2015, recurso 05086/11 e de 14.04.2015, recurso 5108/11.

Em sentido divergente se havia pronunciado, no entanto, alguma jurisprudência dos Tribunais Centrais Administrativos: para além do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 24.09.2015, proferido no recurso 08523/15, objecto da revista, e os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 26.03.2015, recurso 478/12.0BEPRT e de 04.05.2017, recurso 00470/12.0BEPRT

Este entendimento concretiza, a nosso ver uma interpretação conforme à letra e ao espírito da norma em causa.

Tratando-se de factos graves, e atendendo às consequências onerosas, em termos de sanção, advenientes do estabelecimento dessa responsabilidade, o processo criminal é revestido de especiais garantias de defesa, podendo a sua duração ser bastante dilatada, o que não é compatível com os breves prazos de caducidade normalmente vigentes no âmbito tributário.

Além disso o facto de se estabelecer que a caducidade só decorrerá após um ano sobre o termo do processo criminal, destina-se a permitir que haja lugar aos procedimentos e diligências legal e tecnicamente indispensáveis à existência de uma liquidação válida e sua notificação ao sujeito passivo. Aí se incluem, por exemplo, a elaboração do projecto de relatório de inspecção e notificação do mesmo, para efeitos de audição prévia, a elaboração do relatório definitivo da inspecção e sua notificação, o desenvolvimento dos procedimentos técnicos de promoção da liquidação.

Por isso, este prazo de um ano subsequente ao arquivamento do inquérito ou trânsito em julgado do processo crime é assim o prazo que o legislador teve como razoável para que a AT possa levar a cabo todas as diligências que esta acarreta (neste sentido *vide* Lei Geral Tributária Anotada, José Maria Fernandes Pires, Gonçalo Bulcão, José Ramos Vidal e Maria João Menezes, pág. 412).

3. Passaremos agora à análise do **Acórdão 965/17, de 27.09.2017** (relator Conselheiro Francisco Rothes) que se debruçou sobre a questão da avaliação da idoneidade da fiança e em que se decidiu pela inconstitucionalidade do critério legal de avaliação insito no art.º 199.º-A do CPPT, por violação do princípio da proporcionalidade, e cujo sumário é o seguinte:

«I - Cumpre à AT, perante o caso concreto, averiguar da idoneidade da garantia oferecida em ordem à suspensão da execução fiscal, idoneidade que deve aferir-se pela susceptibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, caso seja necessário executar a garantia (arts. 169.º, 199.º e 217.º, do CPPT, e art.º 52.º, da LGT).

II - Sendo oferecida como garantia uma fiança prestada por uma sociedade, o critério legal de avaliação da garantia prescrito pelo art.º 199.º-A do CPPT (aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, Lei do Orçamento do Estado para 2016) manda atender ao valor do património (n.º 1) da sociedade garante e faz corresponder este ao valor da totalidade dos títulos representativos do seu capital social, determinado nos termos do art.º 15.º do CIS (n.º 2) e deduzido dos montantes referidos nas alíneas do n.º 1 daquele preceito.

III - Se o critério legal, aplicado na sua literalidade a uma sociedade gestora de participações sociais que tinha no último ano um activo de € 212.147.138,00, um passivo de € 194.848.665,00 e capitais próprios de € 17.298.473,00, conduz a uma situação patrimonial líquida negativa, levando à recusa de uma fiança a prestar pelo valor de € 93.870,61, deve ter-se o mesmo, no caso, como desadequado ao fim que legalmente devia prosseguir e violador dos cânones de proporcionalidade a que o legislador está constitucionalmente obrigado, pelo que deve o tribunal desaplicar a norma do n.º 2 do art.º 199.º-A do CPPT (cfr. art.º 204.º da CRP).»

3.1 O Acórdão **965/17**, de 27/9/2017 foi proferido no âmbito de recurso jurisdicional interposto de sentença que julgara improcedente a reclamação judicial deduzida pela sociedade executada contra a decisão do órgão da Administração Tributária que lhe indeferiu o pedido de prestação de garantia através de fiança a prestar por outra sociedade que integra o mesmo grupo económico.

No caso, em execução fiscal instaurada para cobrança de dívida tributária no montante de € 73 799,09, a sociedade executada, em ordem à suspensão da execução nos termos do art.º 169.º do CPPT, veio oferecer garantia – cujo valor fora fixado em € 93.870,61 – por fiança a prestar por outra sociedade que detém a totalidade do capital social da sociedade que, por seu turno, detém a totalidade do capital social da executada, e que declarou renunciar ao benefício da excussão prévia. Pedido que foi indeferido pelo órgão da Administração Tributária por "falta de idoneidade dessa garantia" face ao valor que ela detém à luz do critério de avaliação estipulado no art.º 199.º-A do CPPT (aditado pelo art.º 176.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30/3, já vigente à data do pedido de prestação desta garantia).

A sentença proferida em primeira instância decidiu manter, por legal, a decisão reclamada.

3.2. O Supremo Tribunal Administrativo identificou como questão controvertida a de saber se o critério de avaliação do património da sociedade fiadora, utilizado pela Administração Tributária e prescrito pelo art.º 199.º -A do CPPT, respeita o princípio da proporcionalidade consagrado no art.º. 266.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

3.3. O caso em apreço

Em ordem à prestação de uma garantia do montante de € 93.870,61, a sociedade executada apresentou uma fiança prestada por uma sociedade gestora de participações sociais, que detém (no termo do último ano anterior àquele em que foi apresentada a fiança) um capital próprio (*Capital próprio ou património líquido é o valor residual dos activos da entidade após a dedução dos seus passivos. Em termos mais simples, é o valor líquido do património de uma empresa. O capital próprio é a diferença entre os activos e passivos, ou seja, a diferença entre tudo aquilo que a empresa possui e deve a terceiros*) de € 17.298.473,00, sendo que a AT, por força da aplicação do critério de avaliação prescrito na alínea a) do n.º 3 do art.º 15.º do CIS, ex vi do n.º 2 do art.º 199.º-A do CPPT, concluiu que o valor do património da sociedade fiadora era de € 8.649.236,50. Diminuindo a este valor as parcelas referidas nas diversas alíneas do n.º 1 do art.º 199.º-A do CPPT, entre as quais assume especial relevância para a questão em análise o valor das participações sociais da sociedade executada, do montante de € 9.525,790,00, deduzida ao abrigo da alínea b) do referido preceito, chegou a um valor negativo para o património líquido da sociedade fiadora, mais concretamente - € 1.444.507,44.

Tendo chegado a este valor, a Administração Tributária, considerou que a «análise do património líquido» para efeitos de averiguação da idoneidade da garantia em causa «*pode ser sintetizada pelos seguintes pontos, de análise cumulativa:*

- a) O património (corrigido) da garante é negativo em 1.444.507,44 euros.*
- b) Importa ainda ter presente que o valor das garantias já prestadas a favor da contribuinte e aceites pela AT ascende a 548.087,88 euros.*
- c) O valor da garantia é de 93.870,61 euros.*
- d) A garante não tem acções executivas conhecidas e as dívidas perante a AT estão totalmente garantidas.*
- e) A garante não evidencia a perda de metade do capital social.*
- f) A garante não tem dívidas à Segurança Social».*

Terminou a AT a avaliação da idoneidade da garantia oferecida considerando que a *«análise integrada recolhida dos indicadores de natureza quantitativa e qualitativa usados nesta avaliação do património autónomo da empresa/entidade garante, permitem concluir que esta não conseguirá libertar os meios financeiros líquidos suficientes, considerando a grandeza dos passivos correntes e contingentes, a falta da capacidade de cumprimento de curto prazo revelada, pelo que neste contexto não está em condições de se assumir como fiadora e que, com elevada probabilidade não tem capacidade de cumprir com as obrigações que a legislação fiscal estabelece para os garantantes»*.

3.4. A Recorrente, não questionando que a AT aplicou o critério de avaliação da garantia tal como ele resulta da lei argumentava que o mesmo violava o princípio da proporcionalidade, na sua vertente da adequação.

Invocando que a anterior jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo já se tinha pronunciado pelo desajustamento do critério em situações às quais o mesmo foi aplicado pela AT, ainda sem norma legal que o impusesse e agora acolhido pelo legislador no art.º 199.º-A do CPPT.

3.5. A favor da inconstitucionalidade material do art.º 199.º-A do CPPT, por violação do princípio da proporcionalidade constante do artigo 266.º, n.º 2, CRP foram utilizados, essencialmente, os seguintes os argumentos:

- O art.º 199.º-A do CPPT prescreve um critério de avaliação que se revela manifestamente desadequado à finalidade prosseguida (a aferição da idoneidade da garantia), desadequação mais flagrante no caso em que a fiadora é uma sociedade gestora de participações sociais, restringindo de modo desproporcional os direitos dos executados, designadamente o de obter a suspensão da execução fiscal mediante a prestação de garantia.
- Sendo a fiadora uma Sociedade Gestora de Participações Sociais, nos termos da Lei n.º 495/88 de 30.12 os únicos bens que pode deter são participações sociais.
- Em cumprimento do referido preceito legal, impunha-se que a Administração Tributária determinasse qual o valor das participações sociais detidas pela fiadora - as quais constituem, portanto, o património que serve de garantia - e não que determinasse o valor das acções da própria fiadora.
- Não se descortina qualquer fundamento válido para a lei desconsiderar, no cômputo do património de uma SGPS, precisamente o único activo que as mesmas sociedades podem legalmente deter.
- O artigo 15.º do CIS contém uma fórmula legal que não faz qualquer sentido para a aferição da idoneidade da garantia.

- O caso dos autos é demonstrativo disso mesmo, face à conclusão absurda segundo a qual o valor a deduzir da participada, de € 9.525.790.00, é superior ao valor total das acções da própria sociedade participante, de € 8.649.236.50.
- A determinação do “património líquido” com base numa putativa responsabilidade decorrente de eventos futuros e incertos, como é o caso do “passivo contingente”, revela a clara inadequação do critério constante do artigo 199.º-A do CPPT à finalidade legal constante do artigo 52.º LGT e 199.º CPPT.
- O critério previsto naquela norma tem como consequência prática a inviabilidade da prestação de garantia por fiança em casos em que o património da fiadora é manifestamente suficiente para garantir o pagamento da dívida exequenda e do acrescido.

3.6. Apreciação do Tribunal

Chamado a decidir esta questão prioritária de constitucionalidade o Supremo Tribunal Administrativo concluiu que perante o resultado da aplicação desse critério (que levou à recusa da garantia, do montante de € 93.870,61, mediante fiança a prestar por uma sociedade com um activo de € 212 147 138,00 e capitais próprios de € 17.298.473,00, o mesmo se revelava manifestamente desproporcionado.

E por isso concluiu que "por desconformidade constitucional, mormente com o princípio da proporcionalidade, não será de aplicar o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º. 199.º-A do CPPT ao determinar que o património da sociedade garante que seja sociedade gestora de participações sociais corresponde ao valor das suas acções, determinado nos termos do art.º 15.º do CIS, deduzido, para além do mais, do valor das participações sociais da sociedade executada».

Em conformidade, foi revogada a sentença e anulada a decisão administrativa reclamada.

Este Acórdão é o primeiro que se pronuncia sobre o critério legal de avaliação da garantia prescrito pelo art.º 199.º-A do CPPT (aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, Lei do Orçamento do Estado para 2016 [não há – ou pelo menos não encontramos – jurisprudência dos Tribunais Centrais Administrativos sobre o assunto]).

Nele se recupera alguma da jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que já se tinha pronunciado pelo desajustamento do critério em situações às quais o mesmo foi aplicado pela AT, ainda sem norma legal que o impusesse – referimo-nos aos Acórdãos de 24 de Fevereiro de 2016, proferido no processo n.º **82/16**, e aos que se lhe seguiram, de 11 de Maio de 2016, proferido no processo n.º 531/16, de 20 de Abril de 2016, proferido no processo n.º 413/16, – de 1 de Junho de 2016, proferido no processo n.º

598/16, de 15 de Junho de 2016, proferido no processo n.º 630/16, de 29 de Junho de 2016, proferido no processo n.º 710/16 e de 13 de Julho de 2016, proferido no processo n.º 806/16. Como ficara dito nessa jurisprudência,

- A aceitação da fiança como garantia encontra-se dependente do valor do património do fiador.
- O valor relevante será o que possa atingir o património da sociedade fiadora se houver de ser executado, penhorado e vendido em ordem ao pagamento da responsabilidade assumida.

(São as seguintes as críticas endereçadas no acórdão ao referido critério:

«Ora um critério que arranca da avaliação do património pelas regras do art.º 15.º do CIS mostra-se, à partida, desadequado para aferir da capacidade de cumprimento da fiadora. É que neste preceito está previsto, não um método de avaliação do património de uma sociedade, mas um método de avaliação de participações sociais em ordem à determinação da matéria tributável, como expressão quantitativa do facto tributário, para efeitos de liquidação do IS – imposto que se enquadra entre os tipos de impostos sobre o consumo ou a despesa, com incidência sobre alguns actos e contratos, previstos na Tabela Geral anexa ao Código – no caso de transmissão de quotas a título gratuito. Ou seja, um critério consagrado para determinar a matéria tributável e, ao final, a tributação em IS. Esse critério de mensuração da matéria tributável (isoladamente ou conjugado com a subsequente subtracção dos montantes referidos nas diversas alíneas do n.º 1 do art.º 199.º-A do CPPT), na medida em que tem como ponto de partida o valor das quotas sociais, nada nos permite saber sobre a capacidade da sociedade fiadora para responder pelo pagamento da dívida garantida, sobre a suficiência do seu património para esse efeito.

A desadequação do método revela-se mais evidente quando a sociedade fiadora é uma sociedade gestora de participações sociais, pois nesse caso os únicos activos que a sociedade pode deter são, por força da lei (Lei n.º 495/88, de 30 de Dezembro), participações sociais. Assim, a avaliação do seu património deveria contemplar esses activos, ao invés de se ater ao valor das acções da própria fiadora.

Por outro lado, também não se compreende o critério que preside à alínea b) do n.º 1 do art.º 199.º-A do CPPT, que impõe que ao valor encontrado pela aplicação do critério do n.º 3 do art.º 15.º do CIS se subtraia o montante das partes de capital da sociedade executada que sejam detidas pela fiadora. Desde logo, porque não se alcança a lógica que preside à subtracção de realidades diversas: poderíamos eventualmente compreender essa subtracção se o valor considerado fosse o da totalidade das participações sociais detidas pela fiadora; mas, como deixámos já dito, o valor a considerar nos termos do método legal não é esse, mas o valor das acções da própria fiadora. Ou seja, se o método de avaliação da garantia legalmente consagrado pretende desconsiderar o valor das participações na executada, deveria tomar como ponto de partida o valor dos activos não correntes e nunca ao valor das acções da sociedade garante, já que as duas variáveis não têm qualquer correlação entre si.

Por outro lado, não se compreende o porquê de deduzir o valor da participação social que a fiadora detém na sociedade executada; nem se diga (como o fazia a AT antes do critério estar legalmente consagrado) que essa dedução é imprescindível, sob pena de se «considerar duas vezes o mesmo património». Esta tese assenta num pressuposto errado, qual seja o de que a fiança só poderia ser accionada após a excussão do património da executada, nos termos gerais previstos no art.º 638.º do Código Civil (CC) («1. Ao fiador é lícito recusar o cumprimento enquanto o credor não tiver executado todos os bens do devedor sem obter a satisfação do seu crédito.

2. É lícita ainda a recusa, não obstante a excussão de todos os bens do devedor, se o fiador provar que o crédito não foi satisfeito por culpa do credor».); se assim fosse, ou seja, se o accionamento da garantia tivesse como requisito necessário o esgotamento e insuficiência do património da executada, sim, faria sentido subtrair o valor da participação da fiadora na sociedade executada; mas não é assim, nos casos – como o sub judice – em que a fiança foi prestado com renúncia ao benefício da excussão prévia, como o permite o art.º 640.º, alínea a), do CC («O fiador não pode invocar os benefícios constantes dos artigos anteriores: a) Se houver renunciado ao benefício da excussão e, em especial, se tiver assumido a obrigação de principal pagador; [...]».); ou seja, a fiadora obrigou-se com todo o seu património no cumprimento da dívida exequenda como principal pagadora, pelo que não faz sentido excluir na avaliação desse património a sua participação na sociedade devedora.

Eram estas as críticas que fazíamos ao critério de avaliação quando a AT, ainda sem lei que o prescrevesse, o adoptou e que mantemos apesar da sua consagração na letra da lei.»)

Ponderou-se no Acórdão - e este é o núcleo essencial da sua fundamentação – que o facto de o critério resultar agora expressamente da lei não o torna imune a um juízo de proporcionalidade.

Em concreto, considerando a jurisprudência do Tribunal Constitucional, que é o órgão judicial especialmente vocacionado para conhecer as questões de constitucionalidade, seguiu-se o seguinte discurso fundamentador:

- O legislador está, como qualquer poder público, obrigado a respeitar a ideia de estado de direito inscrita no princípio do estado de direito democrático consagrado no art.º 2.º da CRP.
- O princípio da proibição do excesso aplica-se a todos e quaisquer actos dos poderes públicos, vinculando o legislador, a administração e a jurisdição, e, sendo certo que a margem de actuação do legislador é de controlo mais restrito porque se reconhece ao poder legislativo uma “prerrogativa de avaliação” da relação meio/fim da medida, caberá no entanto ao tribunal ajuizar da ocorrência ou não ocorrência de um “erro manifesto” nessa mesma avaliação.

Neste contexto, e tendo presente a jurisprudência do Tribunal Constitucional (Acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs **632/08**, **187/2001** e **634/93**) sublinhou-se no Acórdão:

- «A ideia de proporção ou proibição do excesso – que, em Estado de direito, vincula as acções de todos os poderes públicos – refere-se fundamentalmente à necessidade de uma relação equilibrada entre meios e fins: as acções estaduais não devem, para realizar os seus fins, empregar meios que se cifrem, pelo seu peso, em encargos excessivos (e, portanto, não equilibrados) para as pessoas a quem se destinem.

O princípio da proporcionalidade desdobra-se em três subprincípios:

- Princípio da adequação (as medidas restritivas de direitos, liberdades e garantias devem revelar-se como um meio para a prossecução dos fins visados, com salvaguarda de outros direitos ou bens constitucionalmente protegidos);
- Princípio da exigibilidade (essas medidas restritivas têm de ser exigidas para alcançar os fins em vista, por o legislador não dispor de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo desiderato);
- Princípio da justa medida, ou proporcionalidade em sentido estrito (não poderão adoptar-se medidas excessivas, desproporcionadas para alcançar os fins pretendidos).

Procedendo então à aplicação dos três testes do princípio da proporcionalidade à norma em causa, tal como configurado pelo Tribunal Constitucional, o Supremo Tribunal Administrativo concluiu que a norma claudica, precisamente, na análise do terceiro teste ou seja, quando se trata de apurar se a norma respeita o princípio da justa medida, ou proporcionalidade em sentido estrito ou se, pelo contrário, se revela excessiva, desproporcionada para alcançar o fim pretendido.

A este propósito o Tribunal sublinhou:

- A aferição da idoneidade da garantia, nos casos em que é prestado por outro meio que não garantia bancária, caução e seguro-caução, passa necessariamente pela avaliação do património do garante.
- Para a avaliação do património não existe um único modelo que recolha a unanimidade: a avaliação pode ser efectuada de acordo com diferentes ópticas, em função dos critérios estabelecidos.
- No caso, sendo objectivo da avaliação a aferição da idoneidade da garantia, o que importa estabelecer é a capacidade do património do garante, para, se for caso disso, assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido.
- Os critérios do legislador devem adequar-se a essa finalidade e dela não podem afastar-se. Numa expressão simples, mas nem por isso redutora, tudo consiste em saber se o património do garante é suficiente para responder pela dívida e o critério legal deve estar ao serviço desse objectivo e não de que qualquer outro.

- Se esse critério se revela desadequado nos resultados a que a sua aplicação em concreto conduz, designadamente porque em situações como a dos autos, apesar da idoneidade da garantia resultar manifesta dos dados patrimoniais relativos à sociedade garante, leva à recusa da mesma, deve considerar-se que a norma que o impõe configura uma violação do princípio da proibição do excesso ínsito no princípio do Estado de direito democrático consignado no art.º 2.º da CRP.
- Atento o resultado da aplicação do critério escolhido pelo legislador (que levou à recusa da garantia, do montante de € 93.870,61, mediante fiança a prestar por uma sociedade com um activo de € 212.147.138,00 e capitais próprios de € 17.298.473,00), o mesmo revela-se manifestamente desproporcionado, como resulta à sociedade dos contornos do caso sub judice.

E, por isso, decidiu-se neste Acórdão que "por desconformidade constitucional, mormente com o princípio da proporcionalidade, não será de aplicar o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 199.º-A do CPPT ao determinar que o património da sociedade garante que seja sociedade gestora de participações sociais corresponde ao valor das suas acções, determinado nos termos do art.º 15.º do CIS, deduzido, para além do mais, do valor das participações sociais da sociedade executada.

3.7. Comentário

Em conformidade, o recurso foi provido, a sentença recorrida revogada e, julgada procedente a reclamação judicial e anulada a decisão administrativa que recusou a garantia oferecida mediante a prestação de fiança.

De facto nada obsta a que o legislador estabeleça um critério para avaliação da garantia, sendo até que da consagração legal de um critério resultarão evidentes ganhos em termos de objectividade e, consequentemente, de segurança jurídica

Todavia, como bem se salientou neste Acórdão, o resultado a que a Administração Tributária chegou pela aplicação do critério consagrado no art.º 199.º-A do CPPT suscita algumas perplexidades no confronto com outras normas e nomeadamente as seguintes questões que também se nos afiguram bem pertinentes:

- *Se a sociedade fiadora fosse executada por uma dívida de € 93.870,61 (que é o montante da garantia a prestar) e o órgão da execução fiscal penhorasse todo o seu património, não teria a penhora como suficiente?*
- *E se a mesma sociedade oferecesse como garantia para suspender essa execução fiscal penhor sobre as participações sociais que detém numa sua participada (ou seja, sobre parte do seu património), designadamente aquelas que detém sobre a sociedade aqui executada, a AT não aceitaria a garantia?*

Aguarda-se, pois, com expectativa, o que tem a dizer o Tribunal Constitucional sobre esta matéria, na sequência do recurso que foi interposto pelo Ministério Público.

4. Breve comentário do **Acórdão 974/16** de 15.11.2017 (relator conselheiro Pedro Delgado), proferido em recurso de revista, que versou sobre a forma de notificação legalmente exigida para a notificação de liquidações oficiosas/adicionais de IRS, e cujo sumário é o seguinte:

«I - Nos termos do art.º 149.º do CIRS os actos de liquidação de IRS efectuados com base na declaração anual de rendimentos apresentada pelo contribuinte estão sujeitos a notificação por mera carta registada. Todavia, estando em causa as notificações dos actos de alteração dos rendimentos declarados e dos actos de fixação pela administração dos rendimentos sujeitos a tributação, têm as mesmas de ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção.

II - Uma liquidação adicional que materialize ou revele um ato de fixação ou alteração da matéria tributável declarada pelo contribuinte deve obrigatoriamente ser notificada por carta registada com A/R, em conformidade com o disposto nos arts. 65.º n.º 4, 66.º e 149.º n.º 2 do CIRS.»

4.1. O Acórdão 974/16 de 15.11.2017 decidiu o recurso excepcional de revista, interposto ao abrigo do art.º 150.º do CPTA, de Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no âmbito de recurso jurisdicional interposto em oposição à execução fiscal.

A revista foi admitida, por se ter considerado que a questão suscitada relativa à forma exigida para a notificação de liquidações oficiosas/adicionais de IRS, reclamava «a intervenção do STA com vista a uma melhor aplicação do direito, tendo em conta que o entendimento vertido no acórdão recorrido não se coaduna com a jurisprudência dominante sobre a matéria - plasmada, designadamente, nos recentes acórdãos proferidos pelo STA em 2/2/2015, no processo n.º 1940/13, e em 15.06.2016, no processo n.º 297/16 - e que, dada a abrangência do IRS, tal questão é susceptível de se colocar em inúmeros casos futuros».

4.2. Em concreto resultava dos autos que a recorrente deduzira oposição à execução fiscal para cobrança de dívida exequenda referente a liquidações adicionais de IRS relativas aos anos de 2004 e 2005, na sequência de inspecção tributária incidente sobre aqueles exercícios e determinada pelas ordens de serviço, sendo que tais liquidações adicionais foram notificadas/enviadas por carta registada simples.

A 1.ª instância julgou a oposição improcedente, dando, além do mais, por inverificado o invocado fundamento de inexigibilidade das dívidas por falta de notificação válida das liquidações donde elas emergem.

A oponente recorreu para o TCA Sul, invocando o erro de julgamento cometido nesta matéria.

O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul manteve a decisão com a fundamentação de que se estava em presença de liquidações referentes a impostos periódicos (IRS), e entendeu que seria aplicável o regime do art.º 149, n.º 3 do CIRS, ao tempo em vigor, sendo a notificação efectuada através de carta registada (simples) a enviar para o domicílio fiscal do notificando ou do seu representante.

4.3. A recorrente argumentava que o art.º 149, n.º 2 CIRS, estipula expressamente que as notificações previstas no art.º 66.º (com referência ao art.º 65.º) são efectuadas por carta registada com aviso de recepção.

A liquidação em causa nos autos reporta-se a liquidação oficiosa/adicional de IRS, pelo que o regime respectivo se enquadra nos arts. 66.º e 65.º, n.º 4, do CIRS, o que importa a aplicabilidade do n.º 2 do art.º 149.º do CIRS e não do n.º 3 do mesmo artigo, conforme considerou o acórdão recorrido. (Neste sentido, vd. acórdãos STA 05/02/2015, P. n.º 1940/13 e TCA Sul de 10/09/2015, P. n.º 8818/15.)

4.4. Entendimento acolhido pelo Supremo Tribunal Administrativo

Neste Acórdão identificou-se como questão controvertida a de saber qual a forma de notificação legalmente exigida para as notificações de liquidações oficiais e adicionais de IRS - se a carta registada com aviso de recepção ou se carta registada.

Na sua pronúncia o Supremo começou por sublinhar que o art.º 149.º do CIRS estabelece regras especiais sobre as notificações relativas a IRS, sendo que a regra, no domínio destas notificações, é que estas sejam efectuadas por mera carta registada (artigo 149.º, n.º 3 do CIRS).

Todavia ponderou-se também que decorre do n.º 2 do mesmo normativo que as notificações a que se refere o artigo 66.º (do CIRS), ou seja, as notificações referentes a actos de fixação ou alteração da matéria tributável do imposto, previstos no artigo 65.º daquele Código, deverão ser efectuadas através de carta registada com aviso de recepção.

O que se entendeu estar em consonância com o art.º 38.º, n.º 1, do CPPT que prevê que as notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências.

Termos em que se entendeu conceder provimento à revista, deixando-se firmada a seguinte doutrina: uma liquidação adicional (de IRS) que materialize ou revele um ato de fixação ou alteração da matéria tributável declarada pelo contribuinte na declaração periódica deve obrigatoriamente ser notificada por carta registada com A/R, em conformidade com o disposto no art.º 38.º, n.º 1, do CPPT e arts. 65.º, n.º 4, 66.º e 149.º, n.º 2, do CIRS.

Neste sentido se pronunciaram, entre outros, os acórdãos da Secção de Contencioso Tributário proferidos em 13/04/2011, no proc. n.º 0546/10, em 28/11/2012, no proc. n.º 0685/11, em 28/03/2012, no proc. n.º 0491/11, em 05.11.2014, no processo 463/14, em de 05.02.2015, no Proc. 01940/13 e em 15.06.2016, no processo n.º 297/16.

Na doutrina vide também Jorge Lopes de Sousa, no seu Código de Procedimento e Processo Tributário, Áreas Edit., 6.ª edição, Volume I, pag. 370.

5. O acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 29.03.2017, proferido no recurso 1521/15 (relatora Conselheira Dulce Neto).

Recurso de Uniformização de jurisprudência- Âmbito de aplicação da Isenção de IMT aos actos de venda, permuta ou cessão em processos de insolvência.

Sumário do **Acórdão 1521/15**:

«A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do artigo 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis, enquanto elementos do activo de sociedade insolvente, desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.»

5.1 O Acórdão 1521/15, de 29/3/2017, foi proferido no âmbito de recurso interposto de decisão arbitral prolatada na sequência de pedido de pronúncia arbitral no P. n.º 107/2014-T que correu termos no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), por alegada contradição com o decidido no Ac. do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 30/5/2012, P. 949/11.

Nas decisões em confronto estavam em causa actos de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), efectuados por força da alienação de um imóvel na fase de liquidação do activo de uma sociedade comercial em processo de insolvência.

A questão controvertida em ambos os casos era a de saber se a isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) prevista no art.º 270.º, n.º 2, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) é aplicável à alienação isolada de um elemento do activo da sociedade insolvente, ou se, pelo contrário, é aplicável exclusivamente à alienação da própria empresa insolvente ou de qualquer estabelecimento desta, enquanto universalidade de bens.

5.2. Teses controvertidas:

Na tese da recorrente, a favor da abrangência da transmissão de bens imóveis isolados da empresa na isenção de IMT alinharam-se, essencialmente, os seguintes argumentos:

- Elemento histórico: no correspondente preceito do CPEREF, que o CIRE substituiu, o artigo 121.º isentava da sisa as transmissões de imóveis, integradas em qualquer providência, que decorressem «da autonomização jurídica de estabelecimentos comerciais ou industriais, da venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa», e no n.º 49 do Preâmbulo do DL n.º 132/93, de 23 de Abril, que aprovou o CIRE e revogou o CPEREF, se fez questão de frisar expressamente que se “mantêm, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais”.
- A interpretação de que a isenção está limitada à venda da “empresa ou estabelecimentos desta” choca com o sentido e extensão da autorização legislativa concedida ao Governo ao abrigo da qual foi aprovado o CIRE, fixado nos artigos 2.º e seguintes da Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, pois que, no que se refere às isenções de imposto municipal de sisa (hoje IMT), dispunha o n.º 3 do artigo 9.º daquela lei de autorização legislativa que: «Fica, finalmente, o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente: c) (...) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus activos (...)».
- 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 e ainda aqueles cuja impenhorabilidade não seja absoluta e sejam voluntariamente apresentados pelo devedor – art.º 46.º do CIRE - pelo que se não consegue conceber que haja bens que integrando a massa insolvente de uma empresa declarada insolvente possam ser integrados numa categoria de bens sem qualquer relação com essa empresa ou estabelecimento.
- (**Ratio legis**) Sendo o fim que o legislador pretende alcançar com a concessão de isenção de IMT - fomentar e apoiar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas, também do interesse público de retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbador, dando «um bónus» a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente e que serão vendidos em fase de liquidação - não faz qualquer diferença, para se alcançar tal fim, que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo e o seu passivo, que se esteja a vender um ou mais dos estabelecimentos comerciais que a integravam, que se esteja a vender um ou outro activo da empresa, inclusive que se esteja a vender bens que integravam o seu património mas não eram utilizados no seu giro comercial.

A favor da aplicação exclusiva da isenção à transmissão da empresa a Autoridade Tributária e decisão arbitral recorrida fundavam-se, essencialmente, nos seguintes argumentos:

- O elemento literal: O teor literal do art.º 270.º, n.º 2, do CIRE é inequívoco no sentido de a isenção de IMT aí referida não suscitar qualquer tipo de dúvida, já que

foi intenção do legislador limitar a isenção de IMT às transmissões onerosas de bens imóveis integradas na universalidade do estabelecimento ou empresa, com exclusão da alienação separada dos seus activos, independentemente de a transmissão ser efectuada no âmbito de plano de insolvência ou pagamentos ou da liquidação da empresa.

- Elemento sistemático: o regime de isenções previsto no CPEREF foi, no essencial, mantido no CIRE, com a única excepção de não estar prevista a isenção de IMT para o caso de venda, permuta ou cessão dos “elementos dos activos” da empresa ou estabelecimento. Assim, esta obrigatoriedade de manutenção do regime, no essencial, não pode querer significar uma obrigatoriedade de manutenção integral do regime, pois, se assim fosse, o Preâmbulo haveria de constar que “mantêm-se integralmente os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais” ou outra equivalente, o que manifestamente não sucedeu.

5.3. Entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo:

Baseando-se na jurisprudência maioritária existente, tendo em conta a finalidade do processo de insolvência - a *“satisfação, pela forma mais eficiente possível, dos direitos dos credores”* e, por conseguinte, a razão de ser da norma em apreço, (*ratio legis*) e em face da alteração do entendimento da própria Administração Tributária, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu por unanimidade, no referido recurso de uniformização de jurisprudência que “A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do art.º 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis, enquanto elementos do seu activo, desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente.”.

5.4. Comentário

Esta posição reflecte, aliás, a jurisprudência que já se consolidara no Supremo Tribunal Administrativo sobre a matéria (vide, entre outros, os Acórdãos n.º 01508/12, de 05-11-2014, n.º 01085/13, de 17-12-2014, n.º 0575/15, de 18-11-2015, n.º 0968/13, de 11-11-2015, n.º 01345/15, de 16-12-2015, n.º 01067/15, de 18-11-2015, n.º 01350/15, de 20-01-2016, n.º 0788/14, de 16-03-2016, n.º 0788/14, de 25-01-2017, 01159/16, de 01-02-2017, recurso n.º 0724/16, de 15-02-2017, no recurso n.º 0793/16, todos in www.dgsi.pt)

De notar que, na sequência desta Jurisprudência que já se mostrava consolidada, a Administração Tributária deu pela primeira vez cumprimento ao n.º 4 do art.º 68.º-A da Lei Geral Tributária, introduzido pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, normativo que dispõe que incumbe à AT a revisão das suas orientações genéricas, *“atendendo, nomeadamente, à jurisprudência dos tribunais superiores”*.

Assim publicou em 10/2/2017 a Circular n.º 4/2017, através da qual reviu a sua anterior interpretação no que toca a esta isenção de IMT, adoptando uma nova interpretação nos seguintes termos: *“a aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não depende da coisa vendida, permutada ou cedida abranger a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento. Assim, os atos de venda, permuta ou cessão, de forma isolada, de imóveis da empresa ou de estabelecimentos desta estão isentos de IMT, desde que integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente”*

6. Cumpre agora fazer uma referência final ao **Acórdão 140/15 de 15.03.2017** (relatora Conselheira Dulce Neto) que tratou da questão de saber se um Subparque de um Parque Eólico pode, ou não, ser qualificado como prédio urbano para efeitos de inscrição na matriz predial e consequente tributação em imposto municipal sobre o património imobiliário.

Sumário do Acórdão **140/15 de 15.03.2017**:

I - Para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis, “prédio” é toda a fração de território, abrangendo águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com carácter de permanência (elemento físico), que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva (elemento jurídico) e que em circunstâncias normais tenha valor económico (elemento económico) – art.º 2.º do CIMI.

II - Um Parque Eólico estrutura-se sobre uma fração de território, que ocupa, organizando-se com variados e interligados elementos constituintes ou partes componentes (onde se destacam os aerogeradores conectados em paralelo, os postos de transformação, as linhas áreas e os cabos subterrâneas de ligação, a subestação e o centro de comando), com ligação ao solo com carácter de permanência, sendo esse conjunto de elementos imprescindível à atividade económica que se pretende desenvolver: a produção de energia elétrica, através da atividade de transformação da energia eólica, e a sua injeção no sistema elétrico de potência para venda de acordo com a tarifa regulada em Portugal, sendo essa injeção ou conexão ao sistema elétrico um dos principais parâmetros de um parque eólico.

III - Os elementos constituintes e partes componentes de um parque eólico não podem, de per si, ser considerados como prédios urbanos da espécie “outros”, na medida em que não constituem partes economicamente independentes, isto é, não têm aptidão suficiente para, por si só, desenvolverem a referida atividade económica, caracterizando-se como elementos ad integrandum domum, sem autonomia económica relativamente ao todo de que fazem parte.

IV - Nas situações em que um Parque Eólico é constituído por diversos subparques que se encontram funcionalmente interligados entre si, não possuindo autonomia económica relativamente ao todo de que fazem parte, não é aceitável a inscrição

oficiosa na matriz predial de cada subparque como um prédio urbano da espécie “outros”, nem, por consequência, a sua avaliação como tal.

Em termos sintéticos a questão objecto de análise neste acórdão revestia os seguintes contornos:

O Serviço de Finanças do concelho de Oliveira de Frades inscreveu oficiosamente na matriz predial, como prédio urbano (tipo "outros"), um dos Subparques do Parque Eólico do Caramulo (Parque que se estende pelo território de três concelhos), tendo em conta a localização deste Subparque numa freguesia daquele concelho, atribuindo-lhe o artigo matricial P-571, após o que procedeu à sua avaliação para determinação do valor patrimonial tributário, que foi fixado em € 2 046 800,00 após segunda avaliação realizada em 13/9/2011.

Estava pois em causa a conduta adoptada pelos serviços da Administração Tributária em data anterior à emissão da Circular n.º 8/2013 da Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre Imóveis, através da qual se veiculou o entendimento de que cada aerogerador e cada subestação de um parque eólico são unidades independentes em termos funcionais, devendo, por isso, ser considerados como prédios autónomos e qualificados como prédios urbanos do tipo "outros", devendo como tal ser abrangidos pela regras de incidência do IMI.

6.1. Após delinear o perfil caracterizador de um parque eólico e de sublinhar a actividade económica a que se destina, realçando que ele é constituído por um conjunto obrigatório e interligado de bens, equipamentos e infraestruturas, tudo com vista a converter a energia cinética do vento em energia eléctrica e a injectá-la no sistema eléctrico de potência, sendo esta injeção um dos principais parâmetros de um parque eólico, o Supremo Tribunal Administrativo entendeu que cada um desses elementos constituintes e partes componentes não pode, de per si, ser considerado um prédio urbano, na medida em que tais elementos não constituem uma parte economicamente independente, isto é, não têm aptidão suficiente para, por si só, desenvolver a aludida actividade económica.

E por isso concluiu, desde logo, pela incorrecção do entendimento vertido na Circular n.º 8/2013.

Já no que diz respeito ao Subparque em questão, tendo-se constatado que a sua subestação se encontra ligada à subestação de outro Subparque localizado em concelho distinto, e que essa outra subestação constitui o centro nevrálgico deste parque eólico (uma vez que é através dela que se opera a conexão ao sistema eléctrico de potência, com a injeção e integração, na rede eléctricas de serviço público, da energia eléctrica convertida de energia eólica), concluiu-se que aquele Subparque constitui, também ele, uma parte componente necessária para a finalidade económica do parque eólico em si, portanto um elemento *ad integrandum domum*, que não pode ser considerado como um prédio autónomo à luz do conceito enunciado no art.º 2.º do Código do IMI

Neste contexto o Supremo Tribunal Administrativo julgou não ser aceitável a inscrição oficiosa desta realidade física na matriz predial como um prédio urbano, nem, por consequência, a sua avaliação como tal.

6.2. Comentário:

Na sequência da Circular n.º 8/2013 da Direção de Serviços do Imposto Municipal sobre Imóveis, em que se veiculou o entendimento de que cada aerogerador e cada subestação de um parque eólico são unidades independentes em termos funcionais, devendo, por isso, ser considerados como prédios autónomos e qualificados como prédios urbanos do tipo "outros", e ser abrangidos pela regras de incidência do IMI, a Administração Fiscal procedeu a diversas avaliações do valor patrimonial destes activos e a liquidações de IMI que têm vindo a ser impugnadas pelos respectivos proprietários.

E também na sequência das sentenças proferidas naquelas impugnações o Supremo Tribunal Administrativo proferiu diversos outros arestos a respeito da mesma questão, no mesmo sentido e com a mesma fundamentação.

Dir-se-á ainda que, pese embora tal jurisprudência consolidada, a questão parece não estar encerrada porquanto, embora o Acórdão em questão afaste a incidência do IMI nos termos alegados pela Administração Fiscal à luz do entendimento vertido na referida Circular 8/2013, admite, a final, na sua fundamentação, que se poderá concluir que se detecta, em princípio, na porção de território ocupada por todo o parque eólico não só a presença do apontado elemento físico como, também, do elemento económico, razão por que um Parque Eólico poderá constituir um único prédio afecto ao mesmo fim e actividade económica.

Ora sucede que a Portaria n.º 11/2017, de 9 de Janeiro, veio elencar as tipologias de prédios urbanos que devem ser objecto de avaliação segundo o método do custo adicionado do valor do terreno, previsto no n.º 2 do artigo 46.º do Código do IMI.

Na mencionada Portaria referem-se, na lista de prédios urbanos a que alude o n.º 4 do artigo 38.º do CIMI «*os centros eletroprodutores e as instalações de transformação de electricidade*». Será pois expectável que com base nesta jurisprudência e na Portaria n.º 11/2017 a Administração Fiscal proceda a novas avaliações e liquidações de IMI alicerçadas em nova fundamentação jurídica.

7. É hora de terminar esta exposição, que já vai longa, e em que procurei fazer uma síntese de algumas das mais significativas decisões recentes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, ciente de que muitas outras poderiam ser referidas.

Renovo também os meus agradecimentos à Direcção do CEJ pelo honroso convite para estar presente nestas jornadas de Direito Tributário.

Apresentação Power Point

Jurisprudência recente do STA

Pedro Delgado

26.01.2018

O Acórdão **73/16** de 06.12.2017
Relatora: Isabel Marques da Silva

Regime de alargamento do prazo de caducidade previsto no artº 45º, nº 5 da LGT.

Sumário

Não resulta, nem da letra, nem da teleologia da norma, que, para efeitos do alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, seja exigível, a par de uma "identidade objectiva", entre *facto tributário e facto objecto de inquérito criminal*, uma identidade subjectiva, entre o arguido ou agente e o sujeito passivo de imposto.

Interpretando este nº 1 do artº 150º do CPTA o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a acentuar que a clara necessidade de admissão da revista para melhor aplicação do direito há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros e conseqüente necessidade de garantir a uniformização do direito em matérias importantes tratadas pelas instâncias de forma pouco consistente ou contraditória - nomeadamente por se verificar a divisão de correntes jurisprudenciais ou doutrinárias e se ter gerado incerteza e instabilidade na sua resolução a impor a intervenção do órgão de cúpula da justiça administrativa como condição para dissipar dúvidas .

Dispõe o n.º 5 do art.º 45.º da LGT que sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

O alargamento é até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano e só é aplicável aos casos em que se aplica o prazo geral de caducidade de liquidação de tributos (de quatro anos) previsto no n.º 1 deste art. 45.º , como resulta dos termos daquele n.º 5.

O Tribunal Central Administrativo Sul entendeu que o alargamento do prazo de caducidade em causa só ocorre se o ato tributário de liquidação e a investigação criminal se referirem aos mesmos factos, pressupondo que a constituição de arguido do próprio impugnante e/ou a instauração de inquérito criminal contra ele sejam indispensáveis para que o alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação possa operar.

Questão controvertida:

saber se o alargamento do prazo de caducidade do direito de liquidação estatuído por este artigo 45, n.º 5 da LGT se verifica sempre que o direito de liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal - mesmo quando, como no caso em apreço, foi instaurado inquérito criminal contra a sociedade emitente de facturas indiciariamente falsas, inquérito esse em que a impugnante, beneficiária dos serviços alegadamente prestados pela emitente das facturas, não foi constituída arguida, ou se, pelo contrario é necessário que esse inquérito criminal seja direccionado directamente contra o sujeito passivo do tributo liquidado e que este seja constituído arguido.

Na sua construção literal, a norma prevista no n.º 5 do artigo 45.º da LGT é clara, referindo-se expressamente a uma necessária identidade de factos (i.e., identidade entre o facto tributário e o facto criminal), sem mais.

Importa atender à teleologia da norma; O n.º 5 destina-se a impedir o decurso do prazo de caducidade na pendência de processo criminal, por se entender que, encontrando-se a liquidação dependente de sentença a proferir no âmbito desse processo, tal liquidação não pode ficar prejudicada pela demora da decisão judicial. Para o efeito, alarga-se o prazo de caducidade até ao arquivamento do inquérito ou ao trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano;

Em resultado da existência de determinado processo criminal poderão resultar certos factos, cuja qualificação e quantificação como factos tributários depende do que for considerado definitivamente assente em termos criminais e independentemente de o agente que praticou o crime ser o sujeito passivo do imposto.

Assim, a norma prevista no n.º 5 do artigo 45.º da LGT resulta da necessidade de garantir uma boa decisão da causa em matéria fiscal, aguardando-se assim o desfecho dos inquéritos ou dos processos-crime em que o facto tributário se encontra em discussão. Ou seja, o inquérito criminal teve por objecto a averiguação da eventual prática de crimes fiscais relacionados com a matéria objecto da Inspeção Tributária e da liquidação subsequente - independentemente de o agente que praticou o crime ser o sujeito passivo do imposto.

Não colhe também o argumento de que "Constituindo o prazo de caducidade do direito de liquidação uma garantia do contribuinte, o não preenchimento de tais condições [isto é, identidade do facto e identidade do agente] levaria a que o alargamento do prazo do direito de liquidação ficasse numa situação de indefinição tal que seria atentatória do princípio constitucional da segurança jurídica".

Com efeito, ainda que não exista uma identidade de sujeitos, o alargamento do prazo de caducidade nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT não conduz, de per se, a uma indefinição do prazo de caducidade, mas apenas ao seu alargamento até ao encerramento do processo-crime, acrescido de um ano.

Acórdão 965/17, de 27.09.2017 Relator: Francisco Rothes

I - Cumpre à AT, perante o caso concreto, averiguar da idoneidade da garantia oferecida em ordem à suspensão da execução fiscal, idoneidade que deve aferir-se pela susceptibilidade de assegurar o pagamento da dívida exequenda e do acrescido, caso seja necessário executar a garantia (arts. 169.º, 199.º e 217.º, do CPPT, e art. 52.º, da LGT).

II - Sendo oferecida como garantia uma fiança prestada por uma sociedade, o critério legal de avaliação da garantia prescrito pelo art. 199.º-A do CPPT (aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, Lei do Orçamento do Estado para 2016) manda atender ao valor do património (n.º 1) da sociedade garante e faz corresponder este ao valor da totalidade dos títulos representativos do seu capital social, determinado nos termos do art. 15.º do CIS (n.º 2) e deduzido dos montantes referidos nas alíneas do n.º 1 daquele preceito.

III - Se o critério legal, aplicado na sua literalidade a uma sociedade gestora de participações sociais que tinha no último ano um activo de € 212.147.138,00, um passivo de € 194.848.665,00 e capitais próprios de € 17.298.473,00, conduz a uma situação patrimonial líquida negativa, levando à recusa de uma fiança a prestar pelo valor de € 93.870,61, deve ter-se o mesmo, no caso, como desadequado ao fim que legalmente devia prosseguir e violador dos cânones de proporcionalidade a que o legislador está constitucionalmente obrigado, pelo que deve o tribunal desaplicar a norma do n.º 2 do art. 199.º-A do CPPT (cfr. art. 204.º da CRP).

Artº 199º-A do CPPT, aditado pela Lei 7-A de 30 de Março

«1 - Na avaliação da garantia, com exceção de garantia bancária, caução e seguro-caução, deve atender-se ao valor dos bens ou do património do garante apurado nos termos dos artigos 13.º a 17.º do Código do Imposto do Selo, com as necessárias adaptações, deduzido dos seguintes montantes:

- a) Garantias concedidas e outras obrigações extrapatrimoniais assumidas;
- b) Partes de capital do executado que sejam detidas, direta ou indiretamente, pelo garante;
- c) Passivos contingentes;
- d) Quaisquer créditos do garante sobre o executado.

2 - Sendo o garante uma sociedade, o valor do seu património corresponde ao valor da totalidade dos títulos representativos do seu capital social determinado nos termos do artigo 15.º do Código do Imposto do Selo, deduzido dos montantes referidos nas alíneas do número anterior.

3 - Sendo o garante uma pessoa singular, deve atender-se ao património desonerado e aos rendimentos suscetíveis de gerar meios para cumprir a obrigação, deduzidos dos montantes referidos nas alíneas do n.º 1.»

No caso, em execução fiscal instaurada para cobrança de dívida tributária no montante de € 73 799,09, a sociedade executada, em ordem à suspensão da execução nos termos do art. 169.º do CPPT, veio oferecer garantia - cujo valor fora fixado em € 93.870,61 - por fiança a prestar por outra sociedade que detém a totalidade do capital social da sociedade que, por seu turno, detém a totalidade do capital social da executada, e que declarou renunciar ao benefício da excussão prévia.

Pedido que foi indeferido pelo órgão da Administração Tributária por "falta de idoneidade dessa garantia" face ao valor que ela detém à luz do critério de avaliação estipulado no art. 199º-A do CPPT (aditado pelo art. 176º da Lei nº 7-A/2016, de 30/3, já vigente à data do pedido de prestação desta garantia).

O Supremo Tribunal Administrativo identificou como questão controvertida a de saber se o critério de avaliação do património da sociedade fiadora, utilizado pela Administração Tributária e prescrito pelo art. 199º -A do CPPT, respeita o princípio da proporcionalidade consagrado no artº. 266.º , nº 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Em ordem à prestação de uma garantia do montante de € 93.870,61, a sociedade executada apresentou uma fiança prestada por uma sociedade gestora de participações sociais, que detém (no termo do último ano anterior àquele em que foi apresentada a fiança) um capital próprio de € 17.298.473,00, sendo que a AT, por força da aplicação do critério de avaliação prescrito na alínea a) do n.º 3 do art. 15.º do CIS, ex vi do n.º 2 do art. 199.º-A do CPPT, concluiu que o valor do património da sociedade fiadora era de € 8.649.236,50.

Diminuindo a este valor as parcelas referidas nas diversas alíneas do n.º 1 do art. 199.º-A do CPPT, entre as quais assume especial relevância para a questão em análise o valor das participações sociais da sociedade executada, do montante de € 9.525,790,00, deduzida ao abrigo da alínea b) do referido preceito, chegou a um valor negativo para o património líquido da sociedade fiadora, mais concretamente - € 1.444.507,44.

No Acórdão recupera-se alguma da jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo que já se tinha pronunciado pelo desajustamento do critério em situações às quais o mesmo foi aplicado pela AT, ainda sem norma legal que o impusesse - referimo-nos aos Acórdãos- de 24 de Fevereiro de 2016, proferido no processo n.º **82/16**, e aos que se lhe seguiram, de 11 de Maio de 2016, proferido no processo n.º 531/16, de 20 de Abril de 2016, proferido no processo n.º 413/16, - de 1 de Junho de 2016, proferido no processo n.º 598/16, de 15 de Junho de 2016, proferido no processo n.º 630/16, de 29 de Junho de 2016, proferido no processo n.º 710/16 e de 13 de Julho de 2016, proferido no processo n.º 806/16.

Como ficara dito nessa jurisprudência,

- a aceitação da fiança como garantia encontra-se dependente do valor do património do fiador.

- O valor relevante será o que possa atingir o património da sociedade fiadora se houver de ser executado, penhorado e vendido em ordem ao pagamento da responsabilidade assumida.

- o legislador, está como qualquer poder público, obrigado a respeitar a ideia de estado de direito inscrita no princípio do estado de direito democrático consagrado no art. 2.º da CRP

- o princípio da proibição do excesso aplica-se a todos e quaisquer actos dos poderes públicos, vinculando o legislador, a administração e a jurisdição, e, sendo certo que a margem de actuação do legislador é de controlo mais restrito porque se reconhece ao poder legislativo uma "prerrogativa de avaliação" da relação meio/fim da medida, caberá no entanto ao tribunal ajuizar da ocorrência ou não ocorrência de um "erro manifesto" nessa mesma avaliação.

- A aferição da idoneidade da garantia, nos casos em que é prestada por outro meio que não garantia bancária, caução e seguro-caução, passa necessariamente pela avaliação do património do garante.

- Para a avaliação do património não existe um único modelo que recolha a unanimidade: a avaliação pode ser efectuada de acordo com diferentes ópticas, em função dos critérios estabelecidos.

Numa expressão simples, mas nem por isso redutora, tudo consiste em saber se o património do garante é suficiente para responder pela dívida e o critério legal deve estar ao serviço desse objectivo e não de que qualquer outro.

Se esse critério se revela desadequado nos resultados a que a sua aplicação em concreto conduz, porque em situações como a dos autos, apesar da idoneidade da garantia resultar manifesta dos dados patrimoniais relativos à sociedade garante, leva à recusa da mesma, deve considerar-se que a norma que o impõe configura uma violação do princípio da proibição do excesso ínsito no princípio do Estado de direito democrático consignado no art. 2.º da CRP.

Atento o resultado da aplicação do critério escolhido pelo legislador (que levou à recusa da garantia, do montante de € 93.870,61, mediante fiança a prestar por uma sociedade com um activo de € 212.147.138,00 e capitais próprios de € 17.298.473,00), o mesmo revela-se manifestamente desproporcionado, como resulta à sociedade dos contornos do caso sub judice.

"por desconformidade constitucional, mormente com o princípio da proporcionalidade, não será de aplicar o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art.º 199º-A do CPPT ao determinar que o património da sociedade garante que seja sociedade gestora de participações sociais corresponde ao valor das suas acções, determinado nos termos do art. 15º do CIS, deduzido, para além do mais, do valor das participações sociais da sociedade executada.

Questões que também se nos afiguram pertinentes:

- se a sociedade fiadora fosse executada por uma dívida de € 93.870,61 (que é montante da garantia a prestar) e o órgão da execução fiscal penhorasse todo o seu património, não teria a penhora como suficiente?

- e se a mesma sociedade oferecesse como garantia para suspender essa execução fiscal penhor sobre as participações sociais que detém numa sua participada (ou seja, sobre parte do seu património), designadamente aquelas que detém sobre a sociedade aqui executada, a AT não aceitaria a garantia?

Acórdão 974/16 de 15.11.2017 Relator: Pedro Delgado

I - Nos termos do artº 149º do CIRS os actos de liquidação de IRS efectuados com base na declaração anual de rendimentos apresentada pelo contribuinte estão sujeitos a notificação por mera carta registada. Todavia, estando em causa as notificações dos actos de alteração dos rendimentos declarados e dos actos de fixação pela administração dos rendimentos sujeitos a tributação, têm as mesmas de ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção.

II - Uma liquidação adicional que materialize ou revele um ato de fixação ou alteração da matéria tributável declarada pelo contribuinte deve obrigatoriamente ser notificada por carta registada com A/R, em conformidade com o disposto nos arts. 65º nº 4, 66º e 149º nº 2 do CIRS.

A revista foi admitida, por se ter considerado que a questão suscitada relativa à forma exigida para a notificação de liquidações oficiosas/adicionais de IRS, reclamava «a intervenção do STA com vista a uma melhor aplicação do direito, tendo em conta que o entendimento vertido no acórdão recorrido não se coaduna com a jurisprudência dominante sobre a matéria - plasmada, designadamente, nos acórdãos proferidos pelo STA em 2/2/2015, no processo n.º 1940/13, e em 15.06.2016, no processo n.º 297/16 - e que, dada a abrangência do IRS, tal questão é susceptível de se colocar em inúmeros casos futuros».

Uma liquidação adicional (de IRS) que materialize ou revele um ato de fixação ou alteração da matéria tributável declarada pelo contribuinte na declaração periódica deve obrigatoriamente ser notificada por carta registada com A/R, em conformidade com o disposto no art. 38º nº 1 do CPPT e arts. 65º nº 4, 66º e 149º nº 2 do CIRS.

O acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário de 29.03.2017, proferido no P. 1521/15, Relatora: Dulce Neto

A isenção de IMT prevista pelo n.º 2 do artigo 270.º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis, enquanto elementos do ativo de sociedade insolvente, desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente

Questão controvertida

A questão controvertida era a de saber se a isenção de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) prevista no art. 270.º, n.º 2, do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) é aplicável à alienação isolada de um elemento do activo da sociedade insolvente, ou se, pelo contrário, é aplicável exclusivamente à alienação da própria empresa insolvente ou de qualquer estabelecimento desta, enquanto universalidade de bens.

A favor da abrangência da transmissão de bens imóveis isolados da empresa na isenção de IMT alinharam-se, essencialmente, os seguintes argumentos:

Elemento histórico: no correspondente preceito do CPEREF, que o CIRE substituiu, o artigo 121º isentava da sisa as transmissões de imóveis, integradas em qualquer providência, que decorressem «da autonomização jurídica de estabelecimentos comerciais ou industriais, da venda, permuta ou cessão de elementos do activo da empresa», e no nº 49 do Preâmbulo do DL nº 132/93, de 23 de Abril, que aprovou o CIRE e revogou o CPEREF, se fez questão de frisar expressamente que se "mantêm, no essencial, os regimes existentes no CPEREF quanto à isenção de emolumentos e benefícios fiscais"

A interpretação de que a isenção está limitada à venda da "empresa ou estabelecimentos desta" choca com o sentido e extensão da autorização legislativa concedida ao Governo ao abrigo da qual foi aprovado o CIRE, fixado nos artigos 2.º e seguintes da Lei n.º 39/2003, de 22 de Agosto, pois que, no que se refere às isenções de imposto municipal de sisa (hoje IMT), dispunha o nº 3 do artigo 9º daquela lei de autorização legislativa que: «Fica, finalmente, o Governo autorizado a isentar de imposto municipal de sisa as seguintes transmissões de bens imóveis, integradas em qualquer plano de insolvência ou de pagamentos ou realizadas no âmbito da liquidação da massa insolvente: c) (...) da venda, permuta ou cessão da empresa, estabelecimento ou elementos dos seus activos (...)».

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 e ainda aqueles cuja impenhorabilidade não seja absoluta e sejam voluntariamente apresentados pelo devedor - artº 46º do CIRE - pelo que se não consegue conceber que haja bens que integrando a massa insolvente de uma empresa declarada insolvente possam ser integrados numa categoria de bens sem qualquer relação com essa empresa ou estabelecimento.

(ratio legis) Sendo o fim que o legislador pretende alcançar com a concessão de isenção de IMT - fomentar e apoiar a venda rápida dos bens que integram a massa insolvente por óbvias razões de interesse dos credores, mas, também do interesse público de retoma do normal funcionamento do mundo empresarial em que cada processo de insolvência se apresenta como elemento perturbador, dando «um bónus» a quem adquirir os bens imóveis que integram a massa insolvente e que serão vendidos em fase de liquidação - não faz qualquer diferença, para se alcançar tal fim, que se esteja a vender globalmente a empresa com todo o seu activo e o seu passivo, que se esteja a vender um ou mais dos estabelecimentos comerciais que a integravam, que se esteja a vender um ou outro activo da empresa, inclusive que se esteja a vender bens que integravam o seu património mas não eram utilizados no seu giro comercial.

O Supremo Tribunal Administrativo decidiu por unanimidade, no referido recurso de uniformização de jurisprudência que "A isenção de IMT prevista pelo nº 2 do art. 270º do CIRE aplica-se, não apenas às vendas ou permutas de empresas ou estabelecimentos enquanto universalidade de bens, mas também às vendas e permutas de imóveis, enquanto elementos do seu activo, desde que enquadradas no âmbito de um plano de insolvência ou de pagamento, ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente."

Esta posição reflecte, aliás, a jurisprudência que já se consolidara no Supremo Tribunal Administrativo sobre a matéria (vide, entre outros, os Acórdãos nº 01508/12, de 05-11-2014, nº 01085/13, de 17-12-2014, nº 0575/15, de 18-11-2015, nº 0968/13, de 11-11-2015, nº 01345/15, de 16-12-2015, nº 01067/15, de 18-11-2015, nº 01350/15, de 20-01-2016, nº 0788/14, de 16-03-2016, nº 0788/14, de 25-01-2017, 01159/16, de 01-02-2017, recurso nº 0724/16, de 15-02-2017, no recurso nº 0793/16, todos in www.dgsi.pt)

A Administração Tributária publicou em 10/2/2017 a Circular nº 4/2017, através da qual reviu a sua anterior interpretação no que toca a esta isenção de IMT, adoptando uma nova interpretação nos seguintes termos: "a aplicação dos benefícios fiscais previstos no n.º 2 do artigo 270.º do CIRE não depende da coisa vendida, permutada ou cedida abranger a universalidade da empresa insolvente ou um seu estabelecimento. Assim, os atos de venda, permuta ou cessão, de forma isolada, de imóveis da empresa ou de estabelecimentos desta estão isentos de IMT, desde que integrados no âmbito de planos de insolvência, de pagamentos ou de recuperação ou praticados no âmbito da liquidação da massa insolvente"

Sumário do Acórdão 140/15 de 15.03.2017 Relatora : Dulce Neto

I - Para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis, "prédio" é toda a fração de território, abrangendo águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes com carácter de permanência (elemento físico), que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva (elemento jurídico) e que em circunstâncias normais tenha valor económico (elemento económico) - art. 2º do CIMI.

II - Um Parque Eólico estrutura-se sobre uma fração de território, que ocupa, organizando-se com variados e interligados elementos constituintes ou partes componentes (onde se destacam os aerogeradores conectados em paralelo, os postos de transformação, as linhas áreas e os cabos subterrâneas de ligação, a subestação e o centro de comando), com ligação ao solo com carácter de permanência, sendo esse conjunto de elementos imprescindível à atividade económica que se pretende desenvolver: a produção de energia elétrica, através da atividade de transformação da energia eólica, e a sua injeção no sistema elétrico de potência para venda de acordo com a tarifa regulada em Portugal, sendo essa injeção ou conexão ao sistema elétrico um dos principais parâmetros de um parque eólico.

III - Os elementos constituintes e partes componentes de um parque eólico não podem, de per si, ser considerados como prédios urbanos da espécie "outros", na medida em que não constituem partes economicamente independentes, isto é, não têm aptidão suficiente para, por si só, desenvolverem a referida atividade económica, caracterizando-se como elementos ad integrandum domum, sem autonomia económica relativamente ao todo de que fazem parte.

IV - Nas situações em que um Parque Eólico é constituído por diversos subparques que se encontram funcionalmente interligados entre si, não possuindo autonomia económica relativamente ao todo de que fazem parte, não é aceitável a inscrição oficiosa na matriz predial de cada subparque como um prédio urbano da espécie "outros", nem, por consequência, a sua avaliação como tal.

Após delinear o perfil caracterizador de um parque eólico e de sublinhar a actividade económica a que se destina, realçando que ele é constituído por um conjunto obrigatório e interligado de bens, equipamentos e infraestruturas, tudo com vista a converter a energia cinética do vento em energia eléctrica e a injectá-la no sistema eléctrico de potência, sendo esta injeção um dos principais parâmetros de um parque eólico, o Supremo Tribunal Administrativo entendeu que cada um desses elementos constituintes e partes componentes não pode, de per si, ser considerado um prédio urbano, na medida em que tais elementos não constituem uma parte economicamente independente, isto é, não têm aptidão suficiente para, por si só, desenvolver a aludida actividade económica.

Já no que diz respeito ao Subparque em questão, tendo-se constatado que a sua subestação se encontra ligada à subestação de outro Subparque localizado em concelho distinto, e que essa outra subestação constitui o centro nevrálgico deste parque eólico (uma vez que é através dela que se opera a conexão ao sistema eléctrico de potência, com a injeção e integração, na rede eléctricas de serviço público, da energia eléctrica convertida de energia eólica), concluiu-se que aquele Subparque constitui, também ele, uma parte componente necessária para a finalidade económica do parque eólico em si, portanto um elemento *ad integrandum domum*, que não pode ser considerado como um prédio autónomo à luz do conceito enunciado no art. 2.º do Código do IMI

A questão parece não estar encerrada porquanto, embora o Acórdão em questão afaste a incidência do IMI nos termos alegados pela Administração Fiscal à luz do entendimento vertido na referida Circular 8/2013, admite, a final, na sua fundamentação, que se poderá concluir que se detecta, em princípio, na porção de território ocupada por todo o parque eólico não só a presença do apontado elemento físico como, também, do elemento económico, razão por que um Parque Eólico poderá constituir um único prédio afecto ao mesmo fim e actividade económica.

A Portaria n.º 11/2017, de 9 de janeiro, veio elencar as tipologias de prédios urbanos que devem ser objeto de avaliação segundo o método do custo adicionado do valor do terreno, previsto no n.º 2 do artigo 46.º do Código do IMI.

Na mencionada Portaria referem-se, na lista de prédios urbanos a que alude o n.º 4 do artigo 38.º do CIMI «os centros eletroprodutores e as instalações de transformação de electricidade».

Será pois expectável que com base nesta jurisprudência e na Portaria n.º 11/2017 a Administração Fiscal proceda a novas avaliações e liquidações de IMI alicerçadas em nova fundamentação jurídica.

Muito obrigado pela vossa atenção.

Acórdão de 3.05.2017, Recurso n.º 914/16,

Relatora Isabel Marques da Silva

Sumário:

É inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, na sua dimensão de equivalência (artigo 13.º da Constituição), a taxa "SIRCA" tal como configurada pelo Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de Fevereiro, na medida em que configura o "estabelecimento de abate" como contribuinte directo de tal tributo, quando o presumível beneficiário do serviço que esta se destina a financiar é, não ele, mas o titular da exploração.

Acórdão de 7.06.2017, Recurso n.º 279/17,

Relator Aragão Seia

Sumário:

Face ao preceituado no n.º 5 do art. 43.º da LGT, na redacção dada pela Lei 64-B/2011 de 30 de Dezembro, é admissível a atribuição cumulativa de juros indemnizatórios e de juros moratórios, calculados nos termos deste preceito legal, sobre a mesma quantia e relativamente ao mesmo período de tempo.

Acórdão de 21.06.2017, Recurso 364/14,**Relator Pedro Delgado****Sumário**

As orientações administrativas veiculadas sob a forma de circular da Administração Tributária, não se impondo ao juiz senão pelo valor doutrinário que porventura possuam e carecendo de força vinculativa heterónoma para os particulares, não constituem normas que possam ser objecto de declaração de inconstitucionalidade formal.

Acórdão de 7.06.2017, Recurso 1471/14,**Relator Ascensão Lopes**

I - As alterações introduzidas ao regime tributário das mais-valias mobiliárias pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho apenas podem aplicar-se aos factos tributários ocorridos em data posterior à da sua entrada em vigor (27 de Julho de 2010 - art. 5.º da Lei n.º 15/2010).

II - Nas mais-valias resultantes da alienação onerosa de valores mobiliários sujeitas a IRS como incrementos patrimoniais o facto tributário ocorre no momento da alienação (artigo 10.º n.º 3 do Código do IRS), sendo esse o momento relevante para efeitos de aplicação no tempo da lei nova, na ausência de disposição expressa do legislador em sentido diverso (artigos 12.º n.º 1 da LGT e do CC).

Vídeo da apresentação



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

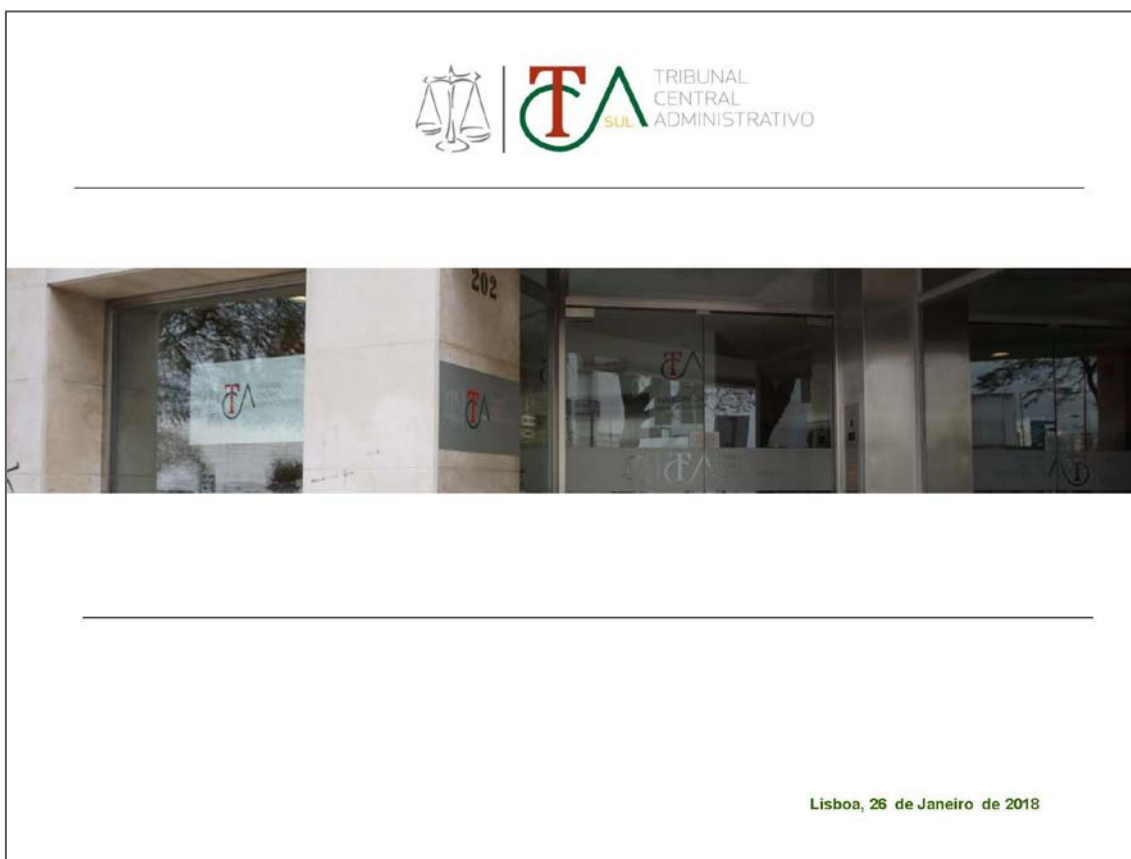


10. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO - SUL¹

Catarina Almeida e Sousa*

Apresentação *Power Point*
Vídeo

Apresentação *Power Point*



¹ Apresentação decorrida na ação de formação “Temas de Direito Tributário”, no Centro de Estudos Judiciários (Lisboa), no dia 26 de janeiro de 2018.

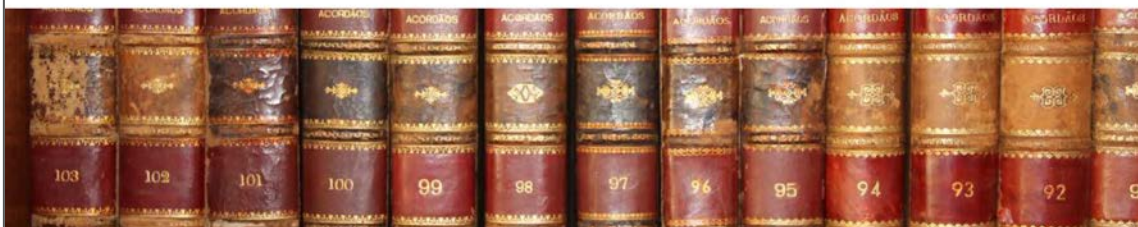
* Juíza Desembargadora, Tribunal Central Administrativo Sul.



JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TCA SUL



PRINCÍPIO DA JUSTIÇA MATERIAL





Princípio da justiça material



A justiça do caso real e concreto



Impõe ao Tribunal que **“conclua pelo afastamento da tributação, ainda que legalmente conforme, se dessa tributação resultar uma situação profundamente injusta”** - cf. ac. de 19/05/16, p.º n.º 9259/16

4



- Princípio da justiça material



- Dever de obediência à lei (cf. art.º 8.º, n.º 2 do CC)

- Princípio da legalidade tributária

“O dever de obediência à lei não pode ser afastado sob pretexto de ser injusto ou imoral o conteúdo do preceito legislativo”

5



Princípio da justiça material – art.º 5.º, n.º2 LGT

*“A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da **justiça material**”*

55.º LGT
266.º, n.º2 CRP



6



Princípio da justiça material – art.º 5.º, n.º2 LGT



- Resultado concretamente injusto
- Imperativo de justiça
- Afasta a aplicação da lei (formal e abstratamente aplicável)

7



Princípio da justiça material – Tribunais Superiores

Aplicação diminuta, apesar de frequentemente invocado (sem densificação suficiente); área em que os cidadãos carecem de especial proteção (relações não paritárias; exercício de autoridade; pretensões antagônicas; massificação; extrema eficiência/agressividade na liquidação e cobrança e altos níveis de litigância)



8



Princípio da justiça material – Tribunais Superiores

Exemplo:

Afastamento da aplicação formalmente correta do princípio da especialização dos exercícios, perante a conclusão que tal aplicação conduz a um apuramento de imposto excessivo/ indevido e, por isso, injusto



9



TCA SUL – ac. de 19.05.2016, p.º 9259/16

O caso concreto:

Penhora da casa de morada de família - suspensão da execução fiscal até à decisão, com trânsito em julgado, de processo crime que, à data, se encontrava na fase de inquérito



Fundamento: imperativo de justiça

10



TCA SUL – ac. de 19.05.2016, p.º 9259/16

Posição da Recorrente:

- Declarações de rendimentos não percebidas pelo executado
- Outorga de contratos celebrados por mandatário, com procuração irrevogável, abusivamente utilizada
- Executado mentalmente incapaz de compreender as circunstâncias dos negócios realizados pelo seu mandatário
- Nenhum rendimento obtido com os contratos celebrados

11



TCA SUL – ac. de 19.05.2016, p.º 9259/16

Posição da Recorrente:

- Instauração de processo crime para apuramento das responsabilidades do advogado
- Penosas circunstâncias familiares e sociais em que passou a viver todo o agregado familiar e efeitos nefastos decorrentes do prosseguimento da execução, patrimoniais e morais

12



TCA SUL – ac. de 19.05.2016, p.º 9259/16

Atuação Administrativa:

- Princípio da legalidade – artigo 169.º do CPPT – não preenchimento dos requisitos legais



Posição: não suspensão da execução fiscal

13



TCA SUL – ac. de 19.05.2016, p.º 9259/16

Questão em análise:

Reconhecimento, por imperativo de justiça, que a execução seja suspensa até que seja decidido o processo crime instaurado contra aquele que alegadamente prejudicou o executado



14



15



TCA SUL – ac. de 19.05.2016, p.º 9259/16


Se é verdade que ao julgador não cabe apreciar a justiça da regra legislativa (enquanto comando geral e abstrato), cabe-lhe, porém, afastar essa mesma lei quando a sua aplicação ao caso concreto resultar numa situação materialmente injusta

16

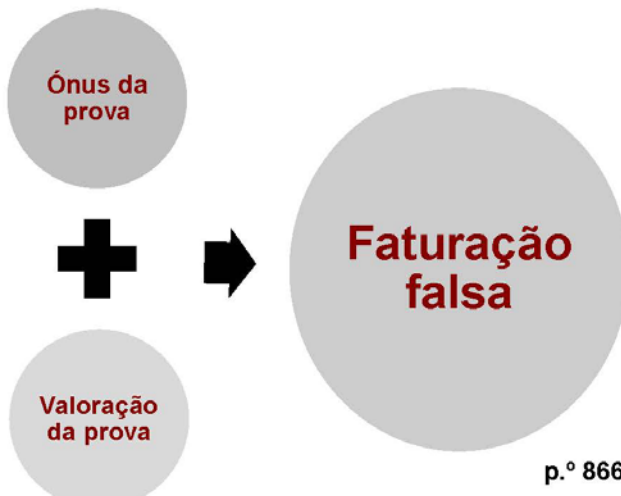


FATURAÇÃO FALSA





TRIBUNAL
CENTRAL
ADMINISTRATIVO



Ónus da prova

+

Valoração da prova


→

Faturação falsa

p.º 8666/15, de 25.05.17

p.º06066/12, de 08.06.17

p.º665/09.8BELRA, de 23.03.17



TRIBUNAL
CENTRAL
ADMINISTRATIVO

TCA SUL – ac. de 25.05.17, p.º 8666/15

Liquidações de IVA

Art.º 19.º, n.º 3 CIVA – *“Não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura”.*

Sentença: “... a Administração Tributária não chegou a demonstrar com razoável certeza a existência de uma simulação em que estivesse conluiada a Impugnante”

19



ÓNUS DA PROVA

Compete à AT fazer a prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação, ou seja, de que existem indícios sérios de que a operação constante da fatura não corresponde à realidade – art.º 74º da LGT

(Prova direta da simulação)



20



ÓNUS DA PROVA – PROVA INDIRETA

- ✓ *“factos indiciantes, dos quais se procurará extrair, com o auxílio das regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos factos indiciados”*
- ✓ *“a AT não tem que demonstrar a falsidade das faturas, bastando-lhe evidenciar a consistência desse juízo (...), invocando factos que traduzem uma probabilidade elevada de a operação referida na fatura ser simulada, probabilidade elevada capaz de abalar a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados constantes da sua contabilidade – artigo 75º da LGT”*

“Presunção de verdade que goza a escrita da Impugnante”



21

ÓNUS DA PROVA – PROVA INDIRETA

- ✓ Obtenção de elementos com recurso à fiscalização cruzada, junto de outros contribuintes

“Conclusões relativas aos fornecedores da impugnante, ou seja, a terceiros”



22

ÓNUS DA PROVA – PROVA INDIRETA

A AT não tem de fazer prova da existência de acordo simulatório (existência de divergência entre a declaração e a vontade negocial das partes por força de acordo entre o declarante e o declaratório, no intuito de enganar terceiros (cfr. ac. STA, Pleno da SCT, de 16.03.2016, p.º 0587/15)

“Não demonstração da existência de simulação ou conluio entre a impugnante e os fornecedores “



23

INDÍCIOS RELEVANTES APURADOS



24

INDÍCIOS RELEVANTES APURADOS

- ✓ falta de estrutura empresarial dos fornecedores (ou dos fornecedores destes)
- ✓ fornecedores com atividade real não coincidente com a revelada nas faturas
- ✓ relacionamento deste fornecedor com outras empresas/indivíduos indiciadas por faturação falsa
- ✓ utilização abusiva de moradas e NIF (ou inexistência)
- ✓ fornecedores não declarantes
- ✓ falta de exibição da contabilidade por parte dos fornecedores (destruição por incêndio, inundação, etc.)
- ✓ pagamentos em numerário/ cheques ao portador

25



INDÍCIOS RELEVANTES APURADOS

- ✓ incongruências nos documentos de transporte (por ex. falta de indicação das quantidades transportadas, do local e hora de início do transporte; a indicação do transporte de carga superior à permitida; a emissão sequencial de guias não coincidente com a emissão temporal; a falta de indicação legível da matrícula das viaturas de transporte)
- ✓ existência de faturas em branco nos respetivos livros

26



TCA SUL – ac. de 25.05.17, p.º 8666/15

Conjunto de “factos-índice” – sérios, seguros e credíveis - que, numa análise concatenada e ponderados à luz da experiência, são suficientes para concluir, com enorme probabilidade (quase certeza), que as transações alegadamente ocorridas entre as partes não correspondem (materialmente) à realidade pressuposta nas faturas

27



TCA SUL – ac. de 25.05.17, p.º 8666/15

Compete ao sujeito passivo o ónus da prova da veracidade das transações, não lhe bastando criar uma dúvida, ainda que fundada, sobre a sua veracidade (cfr. art.º 100.º do CPPT)

Meios de prova:

Documental: ex. orçamentos, contratos, autos de medição, correspondência contemporânea dos factos, identificação do beneficiário do pagamento, etc)

28



TCA SUL – ac. de 25.05.17, p.º 8666/15

**“Prova dos meios de pagamento
(Cheques) da mercadoria
adquirida”**



“O fenómeno da faturação falsa é, muitas vezes, acompanhado pela preocupação em documentar todo o circuito de pagamento através de cheques, com cópias dos documentos emitidos, de forma a que se estabeleça a exata correspondência entre a fatura e o meio de pagamento. Contudo, este circuito documental não tem a suportá-lo, muitas vezes, o correspondente circuito financeiro ou do dinheiro, tratando-se, por isso, de uma mera aparência de pagamentos e recebimentos”.

29



TCA SUL – ac. de 25.05.17, p.º 8666/15

Prova testemunhal:

“Perante os indícios recolhidos pela AT e a desconsideração das faturas em causa, impunha-se, à Impugnante, uma produção de prova testemunhal consistente, circunstanciada e credível que fosse suficiente para contrariar os tais indícios recolhidos de faturação falsa.

(...) não está aqui em causa a questão de saber se a Impugnante adquiria sucata a fornecedores; importava, sim, saber e demonstrar que a adquiriu, no ano de (...), a (...) concretos fornecedores, nos valores e espécies que constam das faturas em análise”

30



TCA SUL – ac. de 25.05.17, p.º 8666/15

Sem prejuízo:

- da livre admissibilidade dos meios de prova
- da livre apreciação da prova

O **tribunal** deve orientar a sua atividade de valoração da prova apresentada para convencer da realidade das transações por critérios de exigência e rigor

31



OBRIGADA!



32

Vídeo da apresentação

Direito



Temas de Direito Tribut...
Jurisprudência recente do TCAS

Catarina Almeida e Sousa, Juíza Desemb...
96 Visualizações



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



11. JURISPRUDÊNCIA RECENTE DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO - NORTE¹

Pedro Vergueiro*

Vídeo

Vídeo da apresentação



¹ Apresentação decorrida na ação de formação “Temas de Direito Tributário”, no Centro de Estudos Judiciários (Porto), no dia 13 de abril de 2018.

* Juiz Desembargador, Vice-Presidente do Tribunal Central Administrativo Norte.

Título:

Temas de Direito Tributário 2018

Ano de Publicação: 2018

ISBN: 978-989-8908-39-1

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt